

Sag C-156/20

Anmodning om præjudiciel afgørelse

Dato for indlevering:

6. april 2020

Forelæggende ret:

Supreme Court of the United Kingdom (Det Forenede Kongerige)

Afgørelse af:

1. april 2020

Appellant:

Zipvit Ltd

Indstævnt:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[Udelades]

DOM

Zipvit Ltd (appellant) mod Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (indstævnt)

[Udelades] [org. s. 1]

I SUPREME COURT OF THE UNITED KINGDOM

1. april 2020

[udelades]

EFTER RETSMØDE MED DELTAGELSE AF appellantens advokat og indstævntes advokat den 29. og 30. januar 2020

BESTEMMES, AT

1. De spørgsmål, der fremgår af tillægget til denne kendelse, skal forelægges Den Europæiske Unions Domstol til præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde.
2. Afgørelse om sagsomkostninger udsættes. [**Org. s. 14**]

Justitssekretær

Den 1. april 2020

TILLÆG [org. s. 15]

DE PRÆJUDICIELLE SPØRGSMÅL

- 1) Såfremt i) en skatte- og afgiftsmyndighed, leverandøren og den afgiftspligtige erhvervsdrivende fejlfortolker de EU-retlige momsforskrifter og behandler en levering, der er afgiftspligtig til normalsatsen, som fritaget for moms, ii) det i aftalen mellem leverandøren og den erhvervsdrivende er fastsat, at prisen for leveringen er uden moms, og at den erhvervsdrivende bærer omkostningerne, hvis der skal betales moms, iii) leverandøren aldrig opkræver og ikke længere kan opkræve den yderligere moms, der skal betales, fra den erhvervsdrivende, og iv) skatte- og afgiftsmyndigheden (grundet forældelsesfrister) ikke kan eller ikke længere kan opkræve den moms, der skulle have været betalt, fra leverandøren, har direktivet da den virkning, at den pris, der faktisk er betalt, er kombinationen af et nettoafgiftsgrundlag samt moms heraf, således at den erhvervsdrivende kan fradrage indgående moms i henhold til direktivets artikel 168, litra a), som moms, der faktisk »er betalt« for denne levering?
- 2) Kan den erhvervsdrivende under disse omstændigheder alternativt fradrage indgående moms i henhold til direktivets artikel 168, litra a), som moms, der »skal betales« for denne levering?
- 3) Såfremt en skatte- og afgiftsmyndighed, leverandøren og den afgiftspligtige erhvervsdrivende fejlfortolker de EU-retlige momsforskrifter og behandler en levering, der er afgiftspligtig til normalsatsen, som fritaget for moms, og dette medfører, at den erhvervsdrivende ikke kan fremlægge en momsfaktura til skatte- og afgiftsmyndigheden, der er i overensstemmelse med direktivets artikel 226, stk. 9 og 10, med hensyn til den modtagne levering, er den erhvervsdrivende da berettiget til at fradrage indgående moms i henhold til direktivets artikel 168, litra a)?
- 4) Er det ved besvarelsen af det første til det tredje spørgsmål:
 - a) relevant at undersøge, om leverandøren måtte have indsigelser, herunder baseret på berettigede forventninger i henhold til national ret eller EU-retten, mod ethvert forsøg fra skatte- og afgiftsmyndighedens side på at

udstede en efteropkrævning, hvorved den pågældende pålægges at betale et beløb, der svarer til momsen for leveringen?

b) relevant, at den erhvervsdrivende på samme tidspunkt som skatte- og afgiftsmyndigheden og leverandøren vidste, at leveringen faktisk ikke var fritaget, eller havde samme kendskab som dem, og kunne have tilbudt at betale den moms, der skulle have været betalt for leveringen (som beregnet på grundlag af leveringens markedspris), så denne kunne videregives til skatte- og afgiftsmyndigheden, men undlod at gøre dette? **[Org. s. 16]**

[Udelades]

Indledning

1. Denne sag vedrører retten for en erhvervsdrivende (i dette tilfælde Zipvit) til at fradrage indgående moms, som virksomheden skal betale eller har betalt for levering af tjenesteydelser fra en leverandør (i dette tilfælde Royal Mail), for så vidt som disse leveringer anvendes til den erhvervsdrivendes egen levering af varer eller tjenesteydelser til en endelig forbruger. Spørgsmålet er opstået under helt særlige omstændigheder.
2. Ifølge de generelle betingelser og vilkår for tjenesteydelsesaftalen mellem leverandøren og den erhvervsdrivende skulle den erhvervsdrivende betale markedsprisen for leveringen samt (eventuelt) den moms, som skulle svares for leveringen. Som fastslået ved en efterfølgende dom afsagt af Domstolen burde leveringen rent faktisk have været momsbelagt til normalsatsen, således at den erhvervsdrivende skulle have været opkrævet moms opgjort efter den relevante procentsats af leveringens markedspris. På leveringstidspunktet var både leverandøren og den erhvervsdrivende, der handlede i god tro og på grundlag af en udbredt fejltagelse, imidlertid af den opfattelse, at leveringen var fritaget for moms, hvorfor den erhvervsdrivende alene blev opkrævet og alene betalte et beløb svarende til leveringens markedspris. I fakturaerne for de omhandlede leveringer var leveringerne angivet som fritaget, og at der derfor ikke skulle betales moms i forbindelse hermed.
3. Skatte- og afgiftsmyndigheden (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners, herefter »HMRC«) begik den samme fejl i god tro. HMRC havde uforvarende medvirket til parternes fejl ved at udstede en skatte- og afgiftsvejledning, der indeholdt erklæringer i denne retning.
4. Fejlen har haft den følge, at den erhvervsdrivende alene har betalt beløb svarende til markedsprisen for hver levering, og der er nu ingen udsigt til, at denne kan pålægges at betale eller vil betale det yderligere beløb svarende til momselementet i den samlede pris (dvs. markedsprisen samt den moms, der skal betales i henhold hertil), som burde have været opkrævet og betalt for sådanne leveringer. Tilsvarende har leverandøren ikke betalt den moms, der skal betales eller er betalt

for sådanne leveringer, til HMRC, og der er ingen udsigt til, at denne nu kan pålægges at betale eller vil betale sådan moms til HMRC. [Org. s. 2]

5. Ikke desto mindre har den erhvervsdrivende nu gjort gældende, at denne i henhold til hovedmomsdirektivets ([Rådets direktiv] 2006/112/EF, herefter »direktivet«) artikel 168, litra a), er berettiget til over for HMRC at fremsætte et krav om at fradrage den moms, der skal betales for de omhandlede leveringer, eller et momselement, der i medfør af gældende ret kan anses for at være indeholdt i den pris, som leverandøren har opkrævet for hver levering (og som således i medfør af gældende ret anses for at være moms, som faktisk er betalt for sådan levering, når den erhvervsdrivende betalte, hvad parterne anså for at være leveringens markedspris) som indgående moms. HMRC har heroverfor gjort gældende, at direktivet under de foreliggende omstændigheder skal fortolkes således: 1) Der skal ikke betales eller er ikke betalt noget moms for de omhandlede leveringer, så der kan ikke fremsættes noget krav om at få den indgående moms refunderet i forbindelse hermed, og/eller 2) det fremgik ikke af fakturaerne for de omhandlede leveringer, at der skulle betales moms for leveringerne, og da den erhvervsdrivende ikke på noget tidspunkt var i besiddelse af fakturaer, hvoraf det i overensstemmelse med direktivets artikel 226, stk. 9 og 10 fremgik, at der skulle betales moms samt det pågældende beløb, er den erhvervsdrivende også af denne grund ikke berettiget til at få den indgående moms refunderet for leveringerne. Den erhvervsdrivende har hvad angår det første punkt anført, at momsen skal anses for at være betalt (eller skulle betales) som en del af prisen og hvad angår det andet punkt, at samtlige relevante faktiske forhold allerede kendes, og at den på anden måde kan godtgøre det momsbeløb, der skal betales eller er betalt for hver levering.
6. De beløb, som Zipvit [den erhvervsdrivende] har krævet som indgående moms på de relevante leveringer, udgør 415 746 pund sterling (GBP) med tillæg af renter. Denne sag er en prøvesag med hensyn til Royal Mails [leverandøren] leveringer af tjenesteydelser, hvor den samme fejl blev begået. Den nationale domstol har modtaget vurderinger på omkring 500 millioner til 1 milliard GBP hvad angår den samlede værdi af kravene mod HMRC.

De faktiske omstændigheder

7. Royal Mail er Det Forenede Kongeriges offentlige postvæsen. Direktivets artikel 132, stk. 1, litra a) (og tilsvarende tidligere bestemmelser) fastsætter, at medlemsstaterne skal fritage »levering af ydelser og dertil knyttede varer præsteret af det offentlige postvæsen, bortset fra personbefordring og telekommunikation«. Ved gennemførelsen af denne bestemmelse fortolkede [Det Forenede Kongeriges] parlament og HMRC den således, at den omfatter alle posttjenester, som Royal Mail leverer. Den nationale lovgivning til gennemførelse, Value Added Tax Act 1994 (momsloven af 1994, herefter »VATA«), indeholdt en bestemmelse med henblik herpå (Schedule 9, Group 3, paragraph 1), og HMRC udstedte retningslinjer med samme indhold.

8. Zipvit, hvis virksomhed består i at sælge vitaminer og mineraler via postordre, benyttede sig af Royal Mails ydelser. I perioden fra den 1. januar 2006 til den 31. marts 2010 udførte Royal Mail en række erhvervsmæssige posttjenester for Zipvit i henhold til aftaler, som var individuelt forhandlet med Zipvit. Denne sag vedrører leveringen af en af disse tjenesteydelser, Royal Mails »multimedia®«-ydelse (herefter »ydelserne«). **[Org. s. 3]**
9. Royal Mails almindelige salgsbetingelser var indarbejdet i den aftale, i henhold til hvilken Royal Mail leverede ydelserne, og fastsatte, at samtlige de angivne portoafgifter, som skal betales af kunden (dvs. Zipvit), er uden moms, at kunden »skal betale enhver moms, der skal betales for porto og andre omkostninger, efter den passende sats«, og at »momsen skal beregnes og betales [ud fra ydelsernes markedspris]«. For så vidt som der skulle betales moms for leveringen af ydelserne, var den samlede pris, som Zipvit skulle betale for sådanne leveringer i henhold til aftalen, således markedsprisen med tillæg af moms.
10. På grundlag af national lovgivning og retningslinjerne samt den udbredte fejlagtige opfattelse, at ydelserne var fritaget for moms, blev de fakturaer, som Royal Mail udstedte til Zipvit for ydelserne, markeret med »E« for fritaget, ligesom det ikke fremgik af dem, at der skulle betales moms, og Zipvit blev alene faktureret ydelsernes markedspris. Zipvit foretog behørig betaling til Royal Mail af de i fakturaerne angivne beløb. Zipvit fremsatte ikke på tidspunktet for leveringerne noget krav om tilbagebetaling af den indgående moms vedrørende disse betalinger.
11. Da Royal Mail var af den opfattelse, at ydelserne var fritaget, og da denne virksomhed ikke havde anført nogen moms i sine fakturaer, angav den ikke noget momsbeløb til HMRC med hensyn til ydelsernes levering. HMRC var ligeledes af den opfattelse, at ydelserne var fritaget og forventede ikke eller krævede ikke, at Royal Mail angav noget sådant beløb til dem.
12. Sådan fortsatte det i flere år indtil Domstolens dom af 23. april 2009 i [TNT Post UK] (C-357/07, EU:C:2009:248) [udelades]. Domstolen fastslog, at momsfrigørelsen for posttjenester alene finder anvendelse på leveringer, som præsteres af det offentlige postvæsen i denne egenskab, og ikke på levering af ydelser, hvis vilkår er blevet forhandlet individuelt.
13. På grundlag af Domstolens fortolkning af direktivet og dets forgænger skulle ydelserne i hovedsagen i den relevante periode have været behandlet som momsbelagt til normalsatsen. Royal Mail skulle have opkrævet Zipvit et fast beløb for ydelsernes levering, som svarer til markedsprisen med tillæg af moms til normalsatsen, og Royal Mail skulle have angivet denne moms til HMRC. Zipvit blev imidlertid aldrig opkrævet og betalte ikke denne moms, og Royal Mail angav ikke noget beløb til HMRC, som svarede til moms for ydelserne. **[Org. s. 4]**
14. I lyset af TNT Post-dommen fremsatte Zipvit to krav over for HMRC om fradrag af indgående moms med hensyn til ydelserne [udelades]: i) den 15. september

2009 svarende til et beløb på 382 599 GBP med tillæg af renter for »indgående moms, der er betalt i perioden fra kvartalet, der afsluttedes den 31. marts 2006 (som forfaldt den 1.4.2006), til kvartalet, der afsluttedes den 30. juni 2009«, og ii) den 8. april 2010 svarende til et beløb på 33 147 GBP med tillæg af renter for perioden fra december 2009 til marts 2010. Disse krav blev beregnet ud fra det grundlag, at de priser, som faktisk er blevet betalt for leveringerne, skal anses for at have indeholdt et momselement.

15. HMRC indhentede i mellemtiden oplysninger fra Royal Mail for præcist at fastlægge, hvilke af dets tjenesteydelser der var berørt af TNT Post-dommen.
16. Ved brev af 12. maj 2010 afviste HMRC Zipvits krav. Afgørelsen var begrundet i, at Zipvit var kontraktligt forpligtet til at betale moms i forhold til markedsprisen for ydelserne, men virksomheden var ikke blevet opkrævet moms i de pågældende fakturaer og havde ikke betalt denne moms. Efter fornyet sagsbehandling bekræftede HMRC denne afgørelse ved skrivelse af 2. juli 2010.
17. Den nationale forældelsesfrist på seks år i henhold til section 5 i Limitation Act 1980 (lov om forældelse af 1980) for et aftaleretligt krav fra Royal Mail for så vidt angår restbeløbet af den samlede pris, som denne virksomhed har til gode for leveringen af ydelserne (dvs. et beløb svarende til det momsbeløb, der skal betales for sådan levering beregnet på grundlag af ydelsernes markedspris) var på dette tidspunkt ikke udløbet. Dog ville det have været omkostningskrævende og administrativt byrdefyldt for Royal Mail at fremsætte krav mod alle relevante kunder berørt af TNT Post-dommen, herunder Zipvit, og virksomheden havde ingen kommerciel interesse deri og gøre derfor ikke sådanne krav gældende.
18. HMRC var på dette tidspunkt inden for de i section 73(6) og section 77(1) i VATA fastsatte frister for at udstede efteropkrævninger til Royal Mail i forhold til i det mindste nogle af de leverede ydelser. Imidlertid besluttede HMRC, at de ikke ville udstede sådanne efteropkrævninger, da den nationale lovgivning i form af VATA på tidspunktet for de faktiske omstændigheder fastsatte, at leveringen af ydelserne var fritaget, og desuden havde Royal Mail faktisk ikke modtaget den moms, der skulle betales for leveringerne, fra Zipvit. HMRC fandt endvidere, at de havde bibragt Royal Mail en berettiget forventning om, at denne virksomhed ikke var forpligtet til at indsamle og betale moms for disse tjenester, hvorfor Royal Mail med rette kunne gøre indsigelse mod ethvert forsøg på at udstede efteropkrævninger til den om momsbetaling i forhold til ydelserne. **[Org. s. 5]**
19. Zipvit anlagde sag til prøvelse af den afgørelse, som HMRC traf efter fornyet sagsbehandling, ved First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter)). Retsmødet i appelsagen fandt sted den 14. og den 15. maj 2014. På dette tidspunkt var forældelsesfristen for et aftaleretligt krav fra Royal Mail om betaling af restbeløbet af den skyldige samlede pris for leveringen af ydelserne udløbet i forhold til en større del af de leveringer, som havde fundet sted. HMRC havde stort set også, hvis ikke fuldt ud,

overskredet fristen for at udstede en efteropkrævning til Royal Mail [udelades] [udelades].

20. First-tier Tribunal fastslog, at ydelserne efter EU-retten var momsbelagt til normalsatsen, som TNT Post-dommen viste, og at fritagelsen for posttjenester i national lovgivning kan og bør fortolkes på den samme måde således, at ydelserne efter national lovgivning rettelig skulle have været anset for at være omfattet af normalsatsen. Dette er nu ubestridt.
21. Ved dom af 3. juli 2014 [<http://bailii.org/uk/case/UKFTT/TC/2014/TC03773.html>] forkastede First-tier Tribunal Zipvits søgsmål. Den fastslog, at HMRC ikke havde noget retskraftigt krav over for Royal Mail, da Royal Mail ikke i sine momsangivelser havde angivet nogen moms i forhold til sin levering af ydelser, ikke frivilligt havde oplyst om skyldig moms, ikke havde udstedt fakturaer, hvoraf det fremgik, at der skulle betales moms, og HMRC havde ikke fastsat, at Royal Mail skulle betale nogen moms [udelades]. [Udelades: henvisninger til dommens præmisser er udeladt] Under disse omstændigheder var der ingen moms, der »skal betales eller er betalt« af Royal Mail i forhold til leveringen af ydelserne som omhandlet i direktivets artikel 168, litra a) [udelades] [udelades]. Det blev besluttet, at det ikke var nødvendigt at bedømme spørgsmålet om, hvorvidt HMRC i medfør af offentligretlige principper, herunder princippet om den berettigede forventning, ville have været forhindret i at udstede en efteropkrævning til Royal Mail [udelades]. Idet Zipvit ikke var i besiddelse af gyldige momsfakturaer for leveringen af ydelserne, hvoraf der fremgår en momsopkrævning, havde virksomheden ikke ret til at kræve fradrag for sådan moms som indgående moms [udelades]. Selv om HMRC i henhold til national ret har mulighed for at acceptere anden dokumentation for betaling af moms i stedet for en momsfaktura (i henhold til regulation 29(2) i Value Added Tax Regulations 1995 (SI 1995/2518), herefter »regulation 29(2)«, hvilket HMRC undlod at tage hensyn til i sine afgørelser, fandt First-tier Tribunal, at såfremt HMRC rettelig havde undersøgt, om sådan anden dokumentation kunne accepteres, ville HMRC nødvendigvis og med rette ved udøvelsen af deres skøn have besluttet ikke at acceptere Zipvits krav om ret til at fradrage indgående moms hvad angår ydelserne [udelades]. Det var i denne forbindelse vigtigt, at tilbagebetaling af fiktiv indgående moms til Zipvit for ydelserne ville udgøre en uberettiget ekstrairndtægt for Zipvit [udelades]. Zipvit havde reelt alene betalt ydelseernes markedspris uden ethvert element af moms, hvorfor tilbagebetaling til virksomheden af fiktiv moms for leveringen af disse ydelser økonomisk set ville betyde, at denne ville have modtaget disse ydelser for et væsentligt lavere beløb, end deres reelle markedsværdi. [udelades]. **[Org. s. 6]**
22. Zipvit iværksatte appel. Upper Tribunal (Tax Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter)) gav ikke Zipvit medhold [udelades]. [Udelades: bemærkning om afvigende fortolkninger fra FTT og Upper Tribunal, som er løst ved Court of Appeal (appeldomstol), er udeladt] Det er nu ubestridt, at »skal betales eller er betalt« betyder skal betales eller er betalt af den erhvervsdrivende til leverandøren. Upper Tribunal stadfæstede First-tier Tribunals afgørelse med

hensyn til fakturaspørgsmålet og spørgsmålet om skønsudøvelsen i henhold til Regulation 29(2).

23. Zipvit iværksatte appel til prøvelse af denne afgørelse ved Court of Appeal. Det var først ved Court of Appeal, at den underliggende faktiske situation vedrørende Zipvits forpligtelser i henhold til aftalen med Royal Mail endelig blev fuldt ud undersøgt, og der i denne henseende blev foretaget en vurdering af de ovennævnte faktiske omstændigheder. Denne vurdering er nu ubestridt.
24. Court of Appeal gav ikke Zipvit medhold [i dom af 29.6.2018; <http://bailii.org/uk/cases/EWCA/Civ/2018/1515.html>]. Efter en omfattende gennemgang af Domstolens retspraksis i forhold til spørgsmålet om »skal betales eller er betalt«, sådan som det opstod i lyset af den faktiske situation vedrørende Zipvits kontraktlige forpligtelser, fandt Court of Appeal, at situationen ikke var *acte clair*. [Udelades]. Imidlertid drog Court of Appeal den samme konklusion som de lavere retsinstanser om fakturaspørgsmålet [udelades]. Efter en gennemgang af Domstolens praksis fastslog Court of Appeal, at det var en nødvendig forudsætning for Zipvits udøvelse af enhver ret til fradrag for indgående moms hvad angår ydelserne, at virksomheden kunne fremvise moms fakturaer, hvoraf det fremgik, at der var opkrævet moms for leveringen af ydelserne i overensstemmelse med direktivets artikel 226, stk. 9 og 10, eller supplerende dokumentation, der viser, at Royal Mail har betalt den relevante moms til HMRC, hvilket Zipvit ikke kunne [udelades]. Court of Appeal var enig med de lavere retsinstanser i spørgsmålet om HMRC's skønsudøvelse i henhold til regulation 29(2) [udelades]. Hvis HMRC anså Zipvit for at have betalt indgående moms for ydelserne, ville Zipvit modtage en uberettiget ekstrairndtægt [udelades] – betalt med offentlige midler – ved at reelt at opnå en nedsættelse af den markedspris, som den skulle betale for ydelserne, selv om der ikke er blevet betalt moms til statskassen [udelades]. Court of Appeal fandt, at situationen vedrørende fakturaspørgsmålet var *acte clair*, således at der ikke var pligt til at anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse [udelades].

Appellen ved Supreme Court (øverste domstol)

25. Zipvit har nu iværksat appel ved denne domstol. Zipvit har gjort gældende, at virksomheden skal gives medhold både hvad angår spørgsmålet om »skal betales eller er betalt« og fakturaspørgsmålet, herunder om nødvendigt spørgsmålet om HMRC's skønsudøvelse i henhold til regulation 29(2). Efter at have afsluttet domsforhandlingen har denne domstol besluttet, at hverken spørgsmålet om »skal betales eller er betalt« eller fakturaspørgsmålet kan anses for at være *acte clair*, og at Domstolen således skal forelægges en præjudiciel anmodning med henblik på at stille spørgsmålene i slutningen af denne dom. Parternes appelanbringender er kort beskrevet som følger. [Org. s. 7]

1) *Spørgsmålet om »skal betales eller er betalt«*

26. Direktivets artikel 168, litra a), fastsætter, at en afgiftspligtig erhvervsdrivende har ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage »den moms, som skal betales eller er betalt [...] for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person«.
27. Zipvit har gjort gældende, at under de foreliggende omstændigheder skal virksomheden, hver gang den (selv om den derudover kontraktligt var forpligtet til at betale moms) alene betalte den markedspris, som den blev faktureret af Royal Mail, anses for at have betalt et momselement, der skal betragtes som indeholdt i de betalte beløb. Det beløb, som Royal Mail har opkrævet, og som Zipvit har betalt, bør betragtes som en samlet pris, der omfatter et (mindre) afgiftsgrundlag og momsen til normalsatsen på dette afgiftspligtige beløb. Hvis Royal Mail således fakturerede Zipvit 120 GBP for ydelserne, hvilket var ydelsernes markedspris, og Zipvit alene betalte dette beløb, så bør afgiftsgrundlaget (som omhandlet i direktivets artikel 73 og 78), selv om det angiveligt fremgik af fakturaen, at ydelserne var fritaget for moms [udelades], anses for kun at have været 100 GBP og de yderligere 20 GBP (forudsat en momssats på 20%) skal anses for moms, som Zipvit nu er berettiget til at fradrage som indgående moms i forbindelse med leverancer, som virksomheden har foretaget til sine kunder. Dette indeholdte momselement i hver betaling udgør moms, som er blevet »betalt« på påkrævet vis, og er således omfattet af artikel 168, litra a).
28. Zipvit har til støtte for disse anbringender navnlig påberåbt sig direktivets artikel 73, 78 og 90 (afspejlet i national lovgivning i sections 19(2) og 26A i VATA) og dom [af 7.11.2013,] Tulică (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722).
29. Selv hvis det indeholdte momselement, som Zipvit har støttet sig på, ikke skal anses for at være »betalt« som omhandlet i artikel 168, litra a), bør momsen subsidiært anses for at skulle »betales« som omhandlet i denne bestemmelse, således at Zipvit er berettiget til på dette grundlag at fradrage den som indgående moms.
30. For så vidt som HMRC har anført, at de ikke kan tvinge Royal Mail til at afregne moms for dennes leveringer af ydelser til Zipvit, er det HMRC's egen skyld (enten som følge af deres handlinger ved at have skabt en berettiget forventning eller en anden indsigelse, som Royal Mail kan gøre gældende over for HMRC's håndhævelsesforanstaltninger – idet det ikke gøres gældende, at der foreligger sådanne indsigelser – eller som følge af at tiden har fået lov til at løbe, således at de nu har overskredet fristen for at træffe håndhævelsesforanstaltninger), og det er under alle omstændigheder ikke et forhold, som kan afskære Zipvit fra at påberåbe sig sin ret i henhold til artikel 168, litra a), til at fradrage indgående moms, som skal betales eller er betalt. **[Org. s. 8]**
31. HMRC har vedrørende disse anbringender gjort gældende, at der i nærværende sag er intet i direktivet, som kræver eller berettiger en efterfølgende omskrivning

af de kommercielle aftaler mellem Royal Mail og Zipvit, i henhold til hvilke fakturaerne fra Royal Mail alene angav den markedspris, som Zipvit skulle betale for ydelserne, og Zipvit forblev kontraktligt forpligtet til at betale et supplerende beløb for moms til normalsatsen for denne markedspris (hvilket først blev tydeligt efter TNT Post-dommen). Som sagen udfoldede sig, udstedte Royal Mail ikke yderligere fakturaer for at opkræve betaling for denne moms; virksomheden kunne ikke pålægges at udstede sådanne yderligere fakturaer (og har nu overskredet fristen herfor i henhold til den nationale lovgivning om forældelse hvad angår aftaleretlige krav); virksomheden har ikke betalt nogen moms til HMRC for ydelserne (det være sig indeholdt moms af en lavere fiktiv markedspris, som Zipvit har henvist til, eller moms af den reelle markedspris); og HMRC kunne ikke træffe foranstaltninger til at tvinge Royal Mail til at betale moms for leveringen af ydelserne (enten af hensyn til offentlig ret, herunder hensynet til Royal Mails berettigede forventning, eller som følge af forældelse).

32. HMRC har gjort gældende, at det ville være ensbetydende med en omskrivning af historien på en helt teoretisk måde, fjernt fra virkeligheden, at give Zipvit mulighed for at gøre krav på et momselement, som er fiktivt indeholdt i betalingerne til Royal Mail, hvilket ikke følger i henhold til direktivets bestemmelser. Som de underliggende domstole og Court of Appeal med rette fastslog ville dette indebære, at Zipvit opnåede en uberettiget økonomisk ekstraindtægt på bekostning af skatteyderne (og hvilket ville give virksomheden en fordel i forhold til dens kommercielle konkurrenter), som ikke kan begrundes i henhold til direktivet. Det ville endvidere føre til et resultat, som ville være i strid med princippet om neutralitet, som er grundlæggende for direktivet, idet den indgående moms, som Zipvit gør krav på at fradrage, aldrig er blevet betalt til statskassen, og Royal Mail kan ikke have optrådt som afgiftsopkræver for skatte- og afgiftsmyndighederne, sådan som det kræves for at dette princip får virkning (der henvises i denne forbindelse navnlig til dom [af 24.10.1996,] Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 22), og [af 28.11.2013,] Minister Finansów (C-319/12, EU:C:2013:778, præmis 41-43).
33. HMRC har gjort gældende, at den foreliggende sag adskiller sig fra det undersøgte tilfælde i Tulică-sagen. Domstolen fastslog udtrykkeligt i denne doms præmis 37, at den ikke havde at gøre med den slags kontraktforhold, som der er blevet konstateret i denne sag. I et tilfælde, hvor aftalen mellem leverandøren (Royal Mail) og den erhvervsdrivende (Zipvit) forpligter den erhvervsdrivende til at betale markedsprisen for de leverede ydelser samt et supplement, der omfatter momsen hvad angår denne markedspris, følger det af retspraksis, at direktivets artikel 168, litra a), skal fortolkes således, at moms alene kan anses for at være »betalt«, når den moms, der skal betales i forbindelse med markedsprisen, faktisk er betalt, hvilket ikke er tilfældet her. Det fremgår endvidere af retspraksis, at moms alene kan anses for at skulle »betales«, når der er et retskraftigt krav på at indsamle den fra Zipvit og at sikre, at den videregives til skatte- og afgiftsmyndighederne, hvilket ikke er tilfældet her. [Org. s. 9] HMRC har navnlig henvist til [dom] [af 29.3.2012,] Véléclair (C-414/10, EU:C:2012:183), [af

21.3.2018,] Volkswagen (C-533/16; EU:C:2017:2040), og [af 12.4.2018,] Biosafe-Indústria de Reciclagens (C-8/17; EU:C:2017:249).

34. Det er HMRC's opfattelse, at retspraksis ikke indebærer, at skatte- og afgiftsmyndighedernes adfærd er relevant for anvendelsen af direktivet i en sag som denne. I mangel af leverandørens angivelse eller fremlæggelse af momsfakturaer, som er i overensstemmelse med artikel 226, stk. 9 og 10, vil skatte- og afgiftsmyndighederne normalt ikke have kendskab, til hvilke leveringer der er foretaget. I øvrigt er der under alle omstændigheder intet ved HMRC's adfærd, som kan begrunde en fravigelse fra de EU-retlige principper, som der henvises til i [denne retspraksis]. Således som det var tilfældet i Volkswagen-sagen og i Biosafe-Industria-sagen, er den undersøgte situation opstået som følge af en simpel fejl begået i god tro af henholdsvis Zipvit, Royal Mail og HMRC.
35. HMRC har endvidere påberåbt sig det princip, at det ikke er tilladt at anvende direktivet asymmetrisk, således at en erhvervsdrivende benytter sig af en fritagelse i national ret (som reelt ikke er tilladt i henhold til direktivet) i forhold til leveringer og samtidig ønsker at fradrage indgående moms med hensyn til disse leveringer. I denne henseende har HMRC navnlig henvist til MDDP-sagen [dom i sagen C-319/12]. De har gjort gældende, at Zipvit reelt ønsker at drage fordel af den omstændighed, at national lovgivning fejlagtigt behandlede leveringen af ydelserne i denne sag som fritaget, og at påberåbe sig direktivet til støtte for sit krav om at fradrage indgående moms med hensyn til sådan levering i strid med dette princip. Zipvit har bestridt dette.

2) Fakturaspørgsmålet

36. Zipvit har gjort gældende, at det følger af Domstolens retspraksis, at der er en vigtig forskel mellem de materielle krav, som skal være opfyldt i forbindelse med et krav om fradrag af indgående moms [herunder kravene i artikel 168, litra a)], og de formelle krav, som finder anvendelse i forhold til et sådant krav (herunder kravende vedrørende fremlæggelsen af en momsfaktura i overensstemmelse med artikel 226). Det er en streng vurdering hvad angår de materielle krav, men de formelle krav kan fraviges, hvis den erhvervsdrivende kan fremlægge anden tilfredsstillende bevis for den moms, som er betalt eller skal betales. Zipvit har navnlig påberåbt sig dom [af 15.9.2006,] Barlis 06-Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), [af 19.10.2017,] SC Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), og [af 21.11.2018,] Vădan (sag C-664/16; EU:C:2018:933). **[Org. s. 10]**
37. Zipvit har i denne forbindelse gjort gældende, at den har fremlagt anden tilfredsstillende dokumentation for den moms, som blev betalt (i form af betalingen af indeholdt moms, som Zipvit har gjort gældende var omfattet af den pris, som virksomheden betalte til Royal Mail) eller som skulle betales, da dette i kraft af dommen i TNT Post-sagen let kan opgøres på grundlag af de fakturaer, som Royal Mail faktisk sendte til Zipvit, sammenholdt med en vurdering af de kontraktlige forpligtelser vedrørende leveringen af de ydelser, som fakturaerne

vedrørte. HMRC kunne ikke i udøvelsen af sit skøn i henhold til regulation 29(2) afvise den anden form for dokumentation, som Zipvit har fremlagt til støtte for sit krav.

38. Zipvit har gjort gældende, at dommene i Volkswagen-sagen og i Biosafe-Industria-sagen ikke har den betydning for spørgsmålet om faktura, således som HMRC har hævdet, at de har. Ifølge Zipvit er det en bedre forklaring af begrundelsen for disse sager, at de lagde vægt på at sikre, at en erhvervsdrivende ikke skal forhindres i effektivt at kunne anvende sin ret til at kræve fradrag af moms under omstændigheder, hvor den pågældende er blevet vildledt af en faktura, der foregav at vise, at der ikke skulle betales moms for en levering.
39. HMRC har heroverfor gjort gældende, at direktivets ordning om opkrævning af moms i overensstemmelse med princippet om neutralitet indebærer, at der især lægges vægt på kravene i artikel 226, stk. 9 og 10, vedrørende fremlæggelse af en faktura, som viser, at der skal betales moms i forbindelse med en levering og beløbsstørrelsen. Adskillige parter har i medfør af denne ordning brug for at kende til disse oplysninger, for at ordningen kan fungere effektivt; og skatte- og afgiftsmyndighederne skal have forevist fakturaer, som på korrekt vis opfylder disse krav, således at de kan overvåge situationen og sikre, at leverandøren har angivet momsen til dem korrekt. Ifølge HMRC kan der derfor ikke fremsættes et gyldigt krav om fradrag for indgående moms, når der ikke foreligger en momsfaktura, som opfylder disse særlige krav.
40. HMRC støtter Court of Appeals begrundelse. De har endvidere påberåbt sig navnlig generaladvokaternes forslag til afgørelse og dommene i Volkswagen-sagen og i Biosafe-Industria-sagen, som de har hævdet støtter deres opfattelse, at et gyldigt krav om fradrag for indgående moms for leveringen af ydelserne ville skulle underbygges af en momsfaktura fra Royal Mail, som overholdt direktivets artikel 226, stk. 9 og 10. Zipvit har aldrig anmodet Royal Mail om at sende fakturaer, der opkræver den moms, der skal betales i forbindelse med markedsprisen på leveringen af ydelserne, og havde tydeligvis ikke til hensigt at anmode om sådanne fakturaer eller at betale den moms, som de ville indeholde. Da Zipvit ikke kunne fremlægge relevante momsfakturaer til støtte for sit krav om at fradrage indgående moms med hensyn til ydelserne, skal dette krav afvises. Der er intet i EU-retten, der kan påberåbes med henblik på at anfægte konklusionen fra de lavere retsinstanser og Court of Appeal vedrørende HMRC's skønsudøvelse i henhold til regulation 29(2). **[Org. s. 11]**
41. [Udelades]. [Udelades: bemærkning om kendelsens bilag er udeladt]

Forelæggelsen for Domstolen

42. Under disse omstændigheder forelægger domstolen følgende spørgsmål for Domstolen:

[Udelades: De forelagte spørgsmål fremgår af tillægget ovenfor]
[udelades] [Org. s. 12]

[Udelades] [Org. s. 1]

ARBEJDS
DOKUMENT