

Rechtssache C-156/20

Vorabentscheidungsersuchen

Eingangsdatum:

6. April 2020

Vorlegendes Gericht:

Supreme Court of the United Kingdom
(Vereinigtes Königreich)

Datum der Vorlageentscheidung:

1. April 2020

Revisionsklägerin:

Zipvit Ltd

Revisionsbeklagte:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

... [nicht übersetzt]

URTEIL

**Zipvit Ltd (Revisionsklägerin) / The Commissioners for Her Majesty's
Revenue and Customs (Steuerverwaltung) (Revisionsbeklagte)**

... [nicht übersetzt] [OR. 1]

**SUPREME COURT OF THE UNITED KINGDOM (Oberster Gerichtshof
des Vereinigten Königreichs)**

1. April 2020

... [nicht übersetzt]

NACH ANHÖRUNG der Prozessbevollmächtigten der Revisionsklägerin und
der Revisionsbeklagten am 29. und 30. Januar 2020

ERGEHT DIE ANORDNUNG:

1. Die im Anhang zu dieser Anordnung aufgeführten Fragen werden dem Gerichtshof der Europäischen Union zur Vorabentscheidung gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union vorgelegt.
2. Die Kostenentscheidung bleibt vorbehalten. [OR.14]

Gerichtsbeamter

1. April 2020

ANHANG [OR.15]

VORLAGEFRAGEN

(1) Wenn (i) eine Steuerbehörde, der Dienstleistungserbringer und der steuerpflichtige Händler die Mehrwertsteuervorschriften der Europäischen Union falsch auslegen und eine Dienstleistung, die zum Normalsatz zu versteuern ist, als mehrwertsteuerfrei behandeln, (ii) der Vertrag zwischen dem Dienstleistungserbringer und dem Händler festlegt, dass der Preis für die Dienstleistung ohne Mehrwertsteuer zu verstehen ist und dass, falls Mehrwertsteuer geschuldet sein sollte, deren Kosten vom Händler zu tragen sind, (iii) der Dienstleistungserbringer die zusätzliche Mehrwertsteuer zu keinem Zeitpunkt vom Händler verlangt und sie auch nicht mehr verlangen kann und (iv) die Steuerbehörde die Mehrwertsteuer, die hätte entrichtet werden müssen, vom Dienstleistungserbringer oder (wegen Verjährung) nicht mehr verlangen kann, ergibt sich dann aus der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, dass der tatsächlich gezahlte Preis aus einem zu versteuernden Nettobetrag und der darauf entfallenden Mehrwertsteuer besteht, so dass der Händler nach Art. 168 Buchst. a der Richtlinie Vorsteuerabzug wegen tatsächlich für die Dienstleistung „entrichteter“ Mehrwertsteuer geltend machen kann?

(2) Hilfsweise: Kann der Händler unter den genannten Umständen nach Art. 168 Buchst. a der Richtlinie Vorsteuerabzug wegen für die Dienstleistung „geschuldeter“ Mehrwertsteuer geltend machen?

(3) Wenn eine Steuerbehörde, der Dienstleistungserbringer und der steuerpflichtige Händler Mehrwertsteuervorschriften der Union falsch auslegen und eine Dienstleistung, die zum Normalsatz zu versteuern ist, als mehrwertsteuerfrei behandeln, was dazu führt, dass der Händler hinsichtlich der ihm erbrachten Dienstleistung nicht in der Lage ist, der Steuerbehörde eine Mehrwertsteuerrechnung vorzulegen, die Art. 226 Nrn. 9 und 10 der Richtlinie genügt, ist dann der Händler berechtigt, nach Art. 168 Buchst. a Richtlinie Vorsteuerabzug geltend zu machen?

(4) Ist es für die Beantwortung der Fragen (1) bis (3) relevant:

(a) ob sich der Dienstleistungserbringer nach nationalem Recht oder Unionsrecht, sei es aufgrund berechtigter Erwartungen oder aus sonstigen Gründen, gegen Versuche der Steuerbehörde wehren könnte, ihn durch Erlass eines Steuerbescheids zur Meldung eines Betrags, der die Mehrwertsteuer auf die Dienstleistung darstellt, zu verpflichten?

(b) dass der Händler zum selben Zeitpunkt wie die Steuerbehörde und der Dienstleistungserbringer Kenntnis hatte, dass die Dienstleistung tatsächlich nicht steuerbefreit war, oder dass er dieselben Möglichkeiten hatte wie diese, sich diese Kenntnis zu verschaffen, und dass er hätte anbieten können, die für die Dienstleistung geschuldete Mehrwertsteuer (berechnet unter Bezugnahme auf den Geschäftspreis der Dienstleistung) zu entrichten, so dass diese an die Steuerbehörde hätte abgeführt werden können, dass er dies jedoch unterließ? [OR. 16]

... [nicht übersetzt]

Einleitung

1. Die vorliegende Sache betrifft das Recht eines Händlers (in diesem Fall: Zipvit), Vorsteuer abzuziehen, die von ihm für Dienstleistungen geschuldet oder entrichtet wird, die ihm von einem Dienstleistungserbringer (in diesem Fall: Royal Mail) erbracht wurden, soweit diese Dienstleistungen für die vom Händler selbst erbrachten Lieferungen oder Dienstleistungen an einen Endverbraucher verwendet wurden. Der Sachverhalt, in dem sich das Problem stellt, ist ein besonderer.
2. Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen, denen der Dienstleistungsvertrag zwischen dem Dienstleistungserbringer und dem Händler unterlag, sahen vor, dass der Händler den Geschäftspreis für die Dienstleistungen zu zahlen hatte, zuzüglich (ggf.) des auf die Dienstleistungen zu erhebenden Mehrwertsteuerbetrags. Aus einem später ergangenen Urteil des Gerichtshofs ergab sich, dass auf die Dienstleistungen tatsächlich Mehrwertsteuer zum Normalsatz zu erheben gewesen wäre, so dass dem Händler Mehrwertsteuer in Höhe des einschlägigen Prozentsatzes auf den Geschäftspreis der Dienstleistungen hätte in Rechnung gestellt werden müssen. Als die Dienstleistungen erbracht wurden, nahmen jedoch sowohl der Dienstleistungserbringer als auch der Händler redlich und auf Grundlage eines gemeinsamen Irrtums an, dass die Dienstleistungen von der Mehrwertsteuer befreit seien, weshalb lediglich der Betrag, der dem Geschäftspreis für die Dienstleistungen entsprach, dem Händler in Rechnung gestellt und von ihm gezahlt wurde. In den Rechnungen über die betreffenden Dienstleistungen wurden diese als steuerbefreit bezeichnet und dementsprechend angegeben, dass keine Mehrwertsteuer für sie geschuldet werde.
3. Der Steuerverwaltung (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners [im Folgenden: Steuerverwaltung]) unterlief redlich derselbe Irrtum. Die Steuerverwaltung hatte versehentlich zum Irrtum der Beteiligten beigetragen,

indem sie eine Tax Guidance (Steuerrichtlinie) erließ, die eine entsprechende Darstellung der Rechtslage enthielt.

4. Der Irrtum hatte zur Folge, dass der Händler nur die Beträge zahlte, die dem Geschäftspreis für die einzelnen Dienstleistungen entsprachen. Es besteht keinerlei Aussicht, dass er gezwungen werden könnte, den zusätzlichen Betrag zu zahlen, der der Mehrwertsteuerkomponente des Gesamtpreises (der aus dem Geschäftspreis zuzüglich der darauf geschuldeten Mehrwertsteuer besteht) entspricht und der für jede der Dienstleistungen hätte in Rechnung gestellt und gezahlt werden müssen, oder dass er diesen freiwillig zahlen würde. Entsprechend hat der Dienstleistungserbringer der Steuerverwaltung für die betreffenden Dienstleistungen keine geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer gemeldet, und es besteht keinerlei Aussicht, dass er jetzt gezwungen werden könnte, die Mehrwertsteuer der Steuerverwaltung zu melden, oder dass er diese freiwillig melden würde. [OR. 2]

5. Gleichwohl macht der Händler nunmehr geltend, dass er nach Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) gegenüber der Steuerverwaltung zum Vorsteuerabzug berechtigt sei hinsichtlich der Mehrwertsteuer, die für die in Rede stehenden Dienstleistungen geschuldet sei, oder aber hinsichtlich der Mehrwertsteuerkomponente, die von Rechts wegen in dem vom Dienstleister in Rechnung gestellten Preis für jede der Dienstleistungen enthalten gewesen sei (und deshalb von Rechts wegen als Mehrwertsteuer zu behandeln sei, die mit jeder vom Händler vorgenommenen Zahlung dessen, was die Parteien für den Geschäftspreis der Dienstleistung gehalten hätten, tatsächlich für jede solche Dienstleistung entrichtet worden sei). Dem hält die Steuerverwaltung entgegen, bei diesem Sachverhalt und bei zutreffender Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie sei (1) für die betreffenden Dienstleistungen keinerlei Mehrwertsteuer geschuldet oder entrichtet, so dass diesbezüglich auch kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden könne, und/oder sei (2) in den über die Dienstleistungen ausgestellten Rechnungen keine für die Dienstleistungen geschuldete Mehrwertsteuer ausgewiesen und da der Händler niemals über Rechnungen verfügt habe, in denen die Mehrwertsteuer gemäß Art. 226 Nrn. 9 und 10 der Mehrwertsteuerrichtlinie als geschuldet ausgewiesen und ihre Höhe angegeben gewesen sei, sei der Händler auch aus diesem Grund bezüglich dieser Dienstleistungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der Händler führt zu Punkt (1) aus, die Mehrwertsteuer sei so zu behandeln, als sei sie als Teil des Preises entrichtet worden (oder werde dafür geschuldet); zu Punkt (2) trägt er vor, dass nunmehr alle relevanten Tatsachen bekannt seien und er den Betrag der für jede Dienstleistung geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer mit anderen Mitteln beweisen könne.

6. Die von Zipvit (dem Händler) als Vorsteuer geltend gemachten Beträge auf die relevanten Dienstleistungen belaufen sich auf 415 746 GBP zuzüglich Zinsen. Das vorliegende Verfahren ist ein Musterprozess für von Royal Mail (dem Dienstleistungserbringer) erbrachte Dienstleistungen, bei denen derselbe Irrtum unterlief. Nach dem Gericht vorgelegten Schätzungen beläuft sich der Gesamtwert

der gegen die Steuerverwaltung geltend gemachten Forderungen auf zwischen 500 Millionen GBP und 1 Milliarde GBP.

Sachverhalt

7. Royal Mail ist der öffentliche Postdienst im Vereinigten Königreich. Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie (wie auch nach den entsprechenden Vorgängerregelungen) befreien die Mitgliedstaaten „von öffentlichen Posteinrichtungen erbrachte Dienstleistungen und dazugehörige Lieferungen von Gegenständen mit Ausnahme von Personenbeförderungs- und Telekommunikationsdienstleistungen“ von der Steuer. Bei ihrer Umsetzung wurde diese Bestimmung vom Parlament [des Vereinigten Königreichs] und der Steuerverwaltung dahin ausgelegt, dass sie für sämtliche von Royal Mail erbrachten Postdienstleistungen gilt. Das nationale Umsetzungsgesetz Value Added Tax Act 1994 (Mehrwertsteuergesetz 1994 [im Folgenden: VATA]), enthielt eine entsprechende Bestimmung (Anhang 9 Gruppe 3 Nr. 1), und die Steuerverwaltung erließ entsprechende Guidance Notes (Leitlinien).
8. Zipvit betreibt einen Versandhandel mit Vitaminen und Mineralstoffen, für den sie die Dienstleistungen von Royal Mail in Anspruch nimmt. Im Zeitraum vom 1. Januar 2006 bis 31. März 2010 erbrachte Royal Mail für Zipvit eine Reihe von Postdienstleistungen für Gewerbekunden, die auf individuell mit Zipvit ausgehandelten Verträgen beruhten. Im vorliegenden Verfahren geht es um die Erbringung einer solchen Dienstleistung, nämlich des „multimedia®“-Service von Royal Mail (im Folgenden: die Dienstleistungen). [OR. 3]
9. Der Vertrag, aufgrund dessen Royal Mail die Dienstleistungen erbrachte, umfasste die einschlägigen Allgemeinen Geschäftsbedingungen von Royal Mail, in denen geregelt war, dass sich alle vom Kunden (d. h. Zipvit) zu zahlenden Postgebühren ohne Mehrwertsteuer verstanden, dass der Kunde „jegliche auf Postgebühren und sonstige Gebühren zu zahlende Mehrwertsteuer zum entsprechenden Satz zahlen muss“ und dass „die Mehrwertsteuer auf [den Geschäftspreis der Dienstleistungen] zu berechnen und zu zahlen ist“. Danach bestand der von Zipvit aufgrund des Vertrags zu zahlende Gesamtpreis, soweit auf die erbrachten Dienstleistungen Mehrwertsteuer geschuldet war, aus dem Geschäftspreis zuzüglich der Mehrwertsteuerkomponente.
10. Wegen des nationalen Gesetzes und der Leitlinien sowie des gemeinsamen Irrtums, dass die Dienstleistungen mehrwertsteuerfrei seien, waren die Rechnungen, die Royal Mail Zipvit über die Dienstleistungen ausstellte, mit einem „E“ („exempt“) als steuerbefreit gekennzeichnet; es war darin kein Betrag als geschuldete Mehrwertsteuer ausgewiesen, und Zipvit wurde nur der Geschäftspreis für die Dienstleistungen berechnet. Zipvit zahlte die in den Rechnungen angegebenen Beträge ordnungsgemäß an Royal Mail. In der Zeit, in der die Dienstleistungen erbracht wurden, machte Zipvit diesbezüglich keinen Vorsteuerabzug geltend.

11. Da Royal Mail die Dienstleistungen für steuerbefreit hielt und in den Rechnungen keinen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hatte, wurde der Steuerverwaltung bezüglich der erbrachten Dienstleistungen kein Mehrwertsteuerbetrag gemeldet. Auch die Steuerverwaltung hielt die Dienstleistungen für steuerbefreit, so dass sie die Meldung solcher Beträge von Royal Mail weder erwartete noch verlangte.
12. Diese Verfahrensweise wurde mehrere Jahre beibehalten, bis der Gerichtshof mit Urteil vom 23. April 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248); ... [nicht übersetzt], entschied, dass die Steuerbefreiung für Postdienstleistungen nur für Dienstleistungen gilt, die die öffentlichen Posteinrichtungen in ihrer Eigenschaft als solche Einrichtungen erbringen, und nicht für Dienstleistungen, deren Bedingungen individuell ausgehandelt werden.
13. Nach dieser vom Gerichtshof vorgenommenen Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie und ihrer Vorgängerregelung hätte auf die Dienstleistungen, um die es im vorliegenden Verfahren geht, im relevanten Zeitraum Mehrwertsteuer zum Normalsatz erhoben werden müssen. Royal Mail hätte Zipvit für die erbrachten Dienstleistungen einen Gesamtpreis, der dem Geschäftspreis zuzüglich der Mehrwertsteuer zum einschlägigen Satz entsprach, in Rechnung stellen müssen und hätte die Mehrwertsteuerkomponente der Steuerverwaltung melden müssen. Tatsächlich war es jedoch so, dass die Mehrwertsteuerkomponente weder Zipvit in Rechnung gestellt noch von dieser gezahlt wurde, und der Steuerverwaltung wurden von Royal Mail keine Mehrwertsteuerbeträge für die Dienstleistungen gemeldet. [OR. 4]
14. Vor dem Hintergrund des Urteils TNT Post UK machte Zipvit bezüglich der Dienstleistungen zwei Vorsteuerabzugsansprüche gegen die Steuerverwaltung geltend ... [nicht übersetzt]: (i) am 15. September 2009 in Höhe von 382 599 GBP zuzüglich Zinsen bezogen auf „gezahlte Vorsteuer ab dem Quartal bis 31. März 2006 (geschuldet nach dem 1. April 2006) bis zum Quartal bis 30. Juni 2009“ sowie (ii) am 8. April 2010 in Höhe von 33 147 GBP für die Zeiträume bis Dezember 2009 und bis März 2010. Die Berechnung dieser Ansprüche erfolgte auf der Grundlage, dass die für die Dienstleistungen tatsächlich gezahlten Preise als eine Mehrwertsteuerkomponente umfassend zu verstehen seien.
15. Unterdessen stellte die Steuerverwaltung bei Royal Mail Nachforschungen an, um genau festzustellen, welche ihrer Dienstleistungen vom Urteil TNT Post UK betroffen waren.
16. Die Ansprüche von Zipvit wurden von der Steuerverwaltung mit Schreiben vom 12. Mai 2010 zurückgewiesen. Dies wurde darauf gestützt, dass Zipvit zwar vertraglich verpflichtet gewesen sei, Mehrwertsteuer auf den Geschäftspreis für die Dienstleistungen zu zahlen, dass ihr jedoch in den Rechnungen keine Mehrwertsteuer berechnet worden sei und sie die Mehrwertsteuerkomponente nicht entrichtet habe. Nach Überprüfung der Entscheidung wurde diese von der Steuerverwaltung mit Schreiben vom 2. Juli 2010 aufrechterhalten.

17. Zu diesem Zeitpunkt war die nach nationalem Recht geltende Verjährungsfrist von sechs Jahren, die sich aus Section 5 des Limitation Act 1980 (Verjährungsgesetz 1980) ergibt, für den vertraglichen Anspruch von Royal Mail auf Zahlung des Restbetrags des ihr geschuldeten Gesamtpreises für die erbrachten Dienstleistungen (d. h. des Betrags, der dem in Bezug auf den Geschäftspreis der Dienstleistungen berechneten Mehrwertsteuerbetrag entspricht) noch nicht abgelaufen. Allerdings hätte es für Royal Mail einen hohen Kosten- und Verwaltungsaufwand erfordert, gegen alle ihre vom Urteil TNT Post UK betroffenen Kunden (einschließlich Zipvit) Forderungen zu erheben; die Ansprüche wurden daher nicht verfolgt, zumal Royal Mail auch keinerlei geschäftliches Interesse daran hatte.
18. Damals waren die in Section 73(6) und Section 77(1) VATA geregelten Fristen noch nicht abgelaufen, und die Steuerverwaltung hätte zumindest für einen Teil der erbrachten Dienstleistungen Mehrwertsteuer gegen Royal Mail festsetzen können. Die Steuerverwaltung entschied sich jedoch gegen den Erlass solcher Bescheide, weil die Dienstleistungen nach dem im relevanten Zeitraum geltenden nationalen Recht, dem VATA, steuerbefreit gewesen seien und weil Royal Mail von Zipvit tatsächlich keine für die Dienstleistungen geschuldete Mehrwertsteuer erhalten habe. Des Weiteren war die Steuerverwaltung der Ansicht, sie habe bei Royal Mail die durchsetzbare berechnete Erwartung geweckt, dass Royal Mail nicht verpflichtet sei, die Mehrwertsteuer für die Dienstleistungen einzuziehen und zu melden, so dass sich Royal Mail gegen jeden Versuch, Mehrwertsteuerbescheide in Bezug auf die Dienstleistungen gegen sie zu erlassen, gut wehren könne. [OR. 5]
19. Gegen die Überprüfungsentscheidung der Steuerverwaltung erhob Zipvit Klage beim First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Gericht erster Instanz [Kammer für Steuersachen]). Die Verhandlung über die Klage fand am 14. und 15. Mai 2014 statt. Zu diesem Zeitpunkt war die Verjährungsfrist für vertragliche Ansprüche von Royal Mail gegen Zipvit auf Zahlung des Restbetrags des geschuldeten Gesamtpreises für die erbrachten Dienstleistungen für den Großteil dieser Leistungen abgelaufen. Auch was die Möglichkeit der Steuerverwaltung angeht, Steuerbescheide gegen Royal Mail zu erlassen, war größtenteils, wenn nicht sogar vollends, die Verjährung eingetreten ... [nicht übersetzt].
20. Das First-tier Tribunal entschied, dass, so wie im Urteil TNT Post UK festgestellt, auf die Dienstleistungen nach Unionsrecht Mehrwertsteuer zum Normalsatz zu erheben gewesen sei und dass die Postdienstbefreiung nach nationalem Recht in gleicher Weise ausgelegt werden könne und solle, so dass die Dienstleistungen nach nationalem Recht richtigerweise als zum Normalsatz zu versteuernd anzusehen seien. Dies steht inzwischen außer Frage.
21. Das First-tier Tribunal wies die Klage von Zipvit mit Urteil vom 3. Juli 2014 ab [<http://bailii.org/uk/case/UKFTT/TC/2014/TC03773.html>]. Es befand, dass die Steuerverwaltung keine durchsetzbare Steuerforderung gegen Royal Mail habe. Royal Mail habe nämlich in ihren Mehrwertsteuererklärungen keine

Mehrwertsteuer für die von ihr erbrachten Dienstleistungen angegeben, habe nicht freiwillig eine Mehrwertsteuerunterzahlung offengelegt und habe keine Rechnung ausgestellt, in der die geschuldete Mehrwertsteuer ausgewiesen sei, und die Steuerverwaltung habe keine Mehrwertsteuer gegen Royal Mail festgesetzt ... [nicht übersetzt] [Verweise auf Randnummern des Urteils des First-tier Tribunal] Unter diesen Umständen gebe es keine von Royal Mail für die erbrachten Dienstleistungen „geschuldete oder entrichtete“ Mehrwertsteuer im Sinne von Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie ... [nicht übersetzt]. Die Frage, ob die Steuerverwaltung nach Grundsätzen des öffentlichen Rechts, u. a. dem Grundsatz der berechtigten Erwartungen, gehindert gewesen wäre, Mehrwertsteuer gegen Royal Mail festzusetzen, wurde als nicht entscheidungserheblich offengelassen ... [nicht übersetzt]. Jedenfalls sei Zipvit, da sie für die erbrachten Dienstleistungen keine gültigen Mehrwertsteuerrechnungen mit ausgewiesener Mehrwertsteuer besitze, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ... [nicht übersetzt]. Zwar stehe es nach nationalem Recht im Ermessen der Steuerverwaltung, anstelle einer Mehrwertsteuerrechnung alternative Beweise für die Zahlung der Mehrwertsteuer zuzulassen (nach Regulation 29[2] der Value Added Tax Regulations 1995 [SI 1995/2518] [Mehrwertsteuerverordnung 1995] [im Folgenden: Regulation 29(2)]), was in den Entscheidungen der Steuerverwaltung nicht berücksichtigt worden sei, doch bei ordnungsgemäßer Prüfung, ob alternative Beweise zugelassen werden sollten, wäre die Steuerverwaltung – so das First-tier Tribunal – in Ausübung ihres Ermessens unweigerlich und zutreffend zu der Entscheidung gelangt, den Anspruch von Zipvit auf Vorsteuerabzug für die Dienstleistungen nicht anzuerkennen ... [nicht übersetzt]. Wichtig sei dabei, dass es für Zipvit ein unverdienter Zufallsgewinn wäre, wenn ihr fiktive Vorsteuer auf die Dienstleistungen erstattet würde ... [nicht übersetzt]. Tatsächlich habe Zipvit lediglich den Geschäftspreis für die Dienstleistungen gezahlt, ohne jede Mehrwertsteuerkomponente; würde also bezüglich der Dienstleistungen eine fiktive Mehrwertsteuerkomponente erstattet, so würde das wirtschaftlich betrachtet bedeuten, dass Zipvit die Dienstleistungen erheblich unter deren wahrem Handelswert erlangt hätte. ... [nicht übersetzt] [OR. 6]

22. Dagegen legte Zipvit Rechtsmittel ein. Das Upper Tribunal (Tax Chamber) (Gericht zweiter Instanz [Kammer für Steuersachen]) wies das Rechtsmittel zurück. ... [nicht übersetzt] [Ausführungen zu Unterschieden in der Auslegung durch das First-tier Tribunal und das Upper Tribunal, die vom Court of Appeal behoben wurden] Inzwischen steht außer Frage, dass „geschuldet oder entrichtet“ bedeutet: vom Händler dem Dienstleistungserbringer geschuldet oder an den Dienstleistungserbringer entrichtet. Das Upper Tribunal bestätigte die Entscheidung des First-tier Tribunal in der Frage der Rechnung wie auch in der Frage der Ermessensausübung nach Regulation 29(2).
23. Dagegen legte Zipvit beim Court of Appeal (Berufungsgericht) Berufung ein. Erst vor dem Court of Appeal wurde der zugrunde liegende Sachverhalt bezüglich der Verpflichtungen von Zipvit aus ihrem Vertrag mit Royal Mail ergebenden

Verpflichtungen voll untersucht, und es wurden insoweit die vorstehenden Tatsachenfeststellungen getroffen. Diese sind jetzt unstrittig.

24. Die Berufung von Zipvit wurde vom Court of Appeal [mit Urteil vom 29. Juni 2018; <http://bailii.org/uk/cases/EWCA/Civ/2018/1515.html>] zurückgewiesen. Nach eingehender Prüfung der Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Frage „geschuldet oder entrichtet“, so wie sie sich im Licht der tatsächlichen Umstände bezüglich der vertraglichen Verpflichtungen von Zipvit stellte, befand der Court of Appeal, dass die Rechtslage kein „acte clair“ sei. ... [nicht übersetzt] In der Frage der Rechnung gelangte der Court of Appeal jedoch zum selben Ergebnis wie die beiden Unterinstanzen (die Tribunals) [n... [nicht übersetzt]. Nach Prüfung der Rechtsprechung des Gerichtshofs befand der Court of Appeal, es sei eine zwingende Voraussetzung für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs bezüglich der Dienstleistungen, dass Zipvit in der Lage sei, Mehrwertsteuerrechnungen, aus denen entsprechend Art. 226 Nrn. 9 und 10 der Mehrwertsteuerrichtlinie hervorgehe, dass Mehrwertsteuer auf die erbrachten Dienstleistungen erhoben worden sei, oder aber zusätzliche Belege für die Abführung der betreffenden Steuer von Royal Mail an die Steuerverwaltung vorzulegen, was Zipvit nicht möglich gewesen sei ... [nicht übersetzt]. In der Frage des von der Steuerverwaltung ausgeübten Ermessens gemäß Regulation 29(2) war sich der Court of Appeal mit den Unterinstanzen (den Tribunals) einig ... [nicht übersetzt]. Würde die Steuerverwaltung Zipvit so behandeln, als ob sie Mehrwertsteuer auf die Dienstleistungen gezahlt hätte, erhielte Zipvit einen unverdienten Zufallsgewinn ... [nicht übersetzt], weil dies den Effekt hätte, dass sich der von ihr für die Dienstleistungen zu zahlende Geschäftspreis auf Kosten der Staatskasse verringern würde, obgleich die betreffende Mehrwertsteuer niemals an den Fiskus gezahlt worden sei ... [nicht übersetzt]. Der Court of Appeal hielt die Rechtslage in der Frage der Rechnung für einen „acte clair“, so dass diesbezüglich kein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof erforderlich sei ... [nicht übersetzt].

Revision zum Supreme Court

25. Zipvit hat nunmehr bei diesem Gericht Revision eingelegt. Nach Ansicht von Zipvit ist ihr sowohl in der Frage „geschuldet oder entrichtet“ als auch in der Frage der Rechnung, und zwar auch, soweit erforderlich, hinsichtlich der Ermessensausübung der Steuerverwaltung nach Regulation 29(2), recht zu geben. Nach umfassender Erörterung hat das Gericht beschlossen, dass die Rechtslage weder in der Frage „geschuldet oder entrichtet“ noch in der Frage der Rechnung ein „acte clair“ ist und dass der Gerichtshof um Vorabentscheidung über die am Ende dieses Urteils niedergelegten Fragen zu ersuchen ist. Das Vorbringen der Parteien im Revisionsverfahren lässt sich wie folgt kurz zusammenfassen: [OR. 7]

(1) *Die Frage „geschuldet oder entrichtet“*

26. Nach Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie ist der Steuerpflichtige berechtigt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer „die ... geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden“, abzuziehen.
27. Zipvit macht geltend, sie müsse im vorliegenden Fall jedes Mal, wenn sie (obwohl sie vertraglich zur zusätzlichen Zahlung der Mehrwertsteuer verpflichtet gewesen sei) nur den ihr in der Rechnung von Royal Mail berechneten Geschäftspreis gezahlt habe, so behandelt werden, als ob sie die Mehrwertsteuerkomponente als Teil des gezahlten Betrags entrichtet hätte. Der von Royal Mail in Rechnung gestellte und von Zipvit entrichtete Betrag sei als Gesamtpreis zu behandeln, der aus einem (geringeren) zu versteuernden Betrag und der zum Normalsatz auf diesen Betrag erhobenen Mehrwertsteuer bestanden habe. Habe Royal Mail also Zipvit in einer Rechnung 120 GBP, d. h. den Geschäftspreis für die Dienstleistungen, berechnet und Zipvit nur diesen Betrag gezahlt, so seien – trotz der in der Rechnung gemachten Angabe, dass die Dienstleistungen steuerbefreit seien – nur 100 GBP als zu versteuernder Betrag (im Sinne der Art. 73 und 78 der Mehrwertsteuerrichtlinie) anzusehen ... [nicht übersetzt], und die übrigen 20 GBP seien (bei Zugrundelegung eines Mehrwertsteuersatzes von 20 %) als Mehrwertsteuer zu behandeln, die Zipvit nunmehr als Vorsteuer bezüglich ihrer Lieferungen an ihre Kunden abzuziehen berechtigt sei. Die in jeder Zahlung bereits enthaltene Mehrwertsteuerkomponente stelle Mehrwertsteuer dar, die im erforderlichen Sinne „entrichtet“ worden sei und somit unter Art. 168 Buchst. a falle.
28. Dieses Vorbringen stützt Zipvit insbesondere auf die Art. 73, 78 und 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie (die sich in den nationalen Rechtsvorschriften in den Sections 19[2] und 26A VATA widerspiegeln) sowie auf das Urteil [vom 7. November 2013], Tulică und Plavoşin (verbundene Rechtssachen C-249/12 und C-250/12, EU:C:2013:722).
29. Hilfsweise trägt Zipvit vor, falls die von ihr geltend gemachte Mehrwertsteuerkomponente nicht als bereits „entrichtet“ im Sinne von Art. 168 Buchst. a anzusehen sein sollte, sei die Mehrwertsteuer als „geschuldet“ im Sinne der betreffenden Bestimmung anzusehen, so dass Zipvit auf dieser Grundlage berechtigt sei, sie als Vorsteuer abzuziehen.
30. Soweit die Steuerverwaltung geltend mache, dass sie Royal Mail nicht zwingen könne, Mehrwertsteuer auf die für Zipvit erbrachten Dienstleistungen zu melden, sei dies die eigene Schuld der Steuerverwaltung (entweder, weil diese durch ihre Handlungen eine berechtigte Erwartung geweckt oder sonstige Verteidigungsmittel geschaffen habe, mit denen Royal Mail von der Steuerverwaltung ergriffene Durchsetzungsmaßnahmen abwehren könnte – wobei das Bestehen solcher Verteidigungsmittel nicht anerkannt werde –, oder, weil

diese so viel Zeit habe verstreichen lassen, dass es inzwischen für Durchsetzungsmaßnahmen zu spät sei); jedenfalls sei dies kein Umstand, der Zipvit daran hindern könne, von dem sich aus Art. 168 Buchst. a ergebenden Recht auf Abzug der geschuldeten oder entrichteten Vorsteuer Gebrauch zu machen. [OR. 8]

31. Dem hält die Steuerverwaltung entgegen, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie für den vorliegenden Sachverhalt nichts vorsehe, was es erfordere oder rechtfertige, das Geschäftsverhältnis zwischen Royal Mail und Zipvit in dem Sinne rückwirkend neu zu schreiben, dass in den Rechnungen von Royal Mail nur der von Zipvit für die Dienstleistungen zu zahlende Geschäftspreis angegeben gewesen und Zipvit vertraglich verpflichtet geblieben sei, Royal Mail auf den Geschäftspreis einen zusätzlichen Mehrwertsteuerbetrag zum Normalsatz zu zahlen (was allerdings erst nach dem Urteil TNT Post UK klar geworden sei). Im weiteren Verlauf habe Royal Mail keine weiteren Rechnungen ausgestellt, um die Mehrwertsteuer einzufordern; sie könne nicht gezwungen werden, weitere Rechnungen auszustellen (nach dem nationalen Recht sei auch die Verjährungsfrist für die Geltendmachung vertraglicher Ansprüche inzwischen abgelaufen); sie habe der Steuerverwaltung keine Mehrwertsteuer für die Dienstleistungen gemeldet (sei es als bereits enthaltene Mehrwertsteuer auf den von Zipvit genannten niedrigeren fiktiven Geschäftspreis oder als auf den wahren Geschäftspreis zu erhebende Mehrwertsteuer), und die Steuerverwaltung sei nicht in der Lage (sei es aus öffentlich-rechtlichen Gründen, u. a. wegen bei Royal Mail geweckter berechtigter Erwartungen, oder wegen Verjährung), gegen Royal Mail vorzugehen, um diese zur Meldung von Mehrwertsteuer für die erbrachten Dienstleistungen zu zwingen.
32. Würde Zipvit gestattet, eine fiktiv bereits in ihren Zahlungen an Royal Mail enthaltene Mehrwertsteuerkomponente in Abzug zu bringen, käme dies nach Auffassung der Steuerverwaltung einer Umschreibung der Vergangenheit gleich, die rein theoretisch und vom tatsächlichen Geschehen losgelöst sei, was in keiner der Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehen sei. Die Tribunals und der Court of Appeal hätten zutreffend erkannt, dass das bedeuten würde, dass Zipvit zulasten des Steuerzahlers einen unverdienten finanziellen Zufallsgewinn erhalte (und einen Vorteil gegenüber ihrer Konkurrenz); dies könne nicht nach der Mehrwertsteuerrichtlinie gerechtfertigt sein. Außerdem verstieße dieses Ergebnis gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der ein Grundelement der Mehrwertsteuerrichtlinie sei, da die Vorsteuer, die Zipvit in Abzug bringen wolle, niemals an den Fiskus gezahlt worden sei und Royal Mail nicht in der Weise als Einziehungsstelle für die Steuerverwaltung gehandelt hätte, wie es erforderlich wäre, um dem genannten Grundsatz Wirkung zu verleihen (dies wird insbesondere auf die Urteile vom 24. Oktober 1996, Elida Gibbs [C-317/94, EU:C:1996:400, Rn. 22], und vom 28. November 2013, MDDP [C-319/12, EU:C:2013:778, Rn. 41 und 43] gestützt).
33. Nach Ansicht der Steuerverwaltung ist der vorliegende Fall von dem Sachverhalt zu unterscheiden, um den es in den Rechtssachen Tulică und Plavoşin ging. Nach

den ausdrücklichen Feststellungen des Gerichtshofs in Rn. 37 des Urteils in den genannten Rechtssachen sei es dort nicht um die Art von Vertragsverhältnis gegangen, das in dieser Sache vorliege. Aus der Rechtsprechung gehe hervor, dass in einem Fall, in dem der Vertrag zwischen Dienstleistungserbringer (Royal Mail) und Händler (Zipvit) den Händler verpflichte, den Geschäftspreis für die erbrachten Dienstleistungen zuzüglich eines Zuschlags für die auf den Geschäftspreis geschuldete Mehrwertsteuer zu zahlen, Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie zutreffend dahin auszulegen sei, dass die Mehrwertsteuer nur „entrichtet“ sei, wenn die auf den Geschäftspreis geschuldete Mehrwertsteuer auch tatsächlich gezahlt werde; dies sei hier nicht der Fall gewesen. Des Weiteren gehe aus der Rechtsprechung hervor, dass Mehrwertsteuer nur als „geschuldet“ angesehen werden könne, wenn es einen durchsetzbaren Anspruch gebe, diese bei Zipvit einzuziehen, und sichergestellt sei, dass die Mehrwertsteuer an die Steuerverwaltung abgeführt werde; dies sei hier nicht der Fall. [OR. 9] Die Steuerverwaltung stützt sich insbesondere auf die Urteile vom 29. März 2012, Véleclair (C-414/10, EU:C:2012:183); vom 21. März 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:2040), und vom 12. April 2018, Biosafe-Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:249).

34. Nach Ansicht der Steuerverwaltung ist der Rechtsprechung nicht zu entnehmen, dass das Verhalten der Steuerverwaltung in einem derartigen Fall ein für die Anwendung der Mehrwertsteuerrichtlinie relevanter Gesichtspunkt sei. Mangels einer entsprechenden Erklärung des Dienstleistungserbringers oder einer Vorlage von Mehrwertsteuerrechnungen, die Art. 226 Abs. 9 und 10 genügen, werde die Steuerverwaltung in der Regel weder Kenntnis von den erbrachten Dienstleistungen noch von ihrer Möglichkeit haben, Steuern gegen den Dienstleistungserbringer festzusetzen. Des Weiteren gebe es jedenfalls nichts im Verhalten der Steuerverwaltung, was es rechtfertigen würde, die in [der angeführten Rechtsprechung] genannten Grundsätze des Unionsrechts außer Acht zu lassen. So wie in den Rechtssachen Volkswagen und Biosafe-Indústria de Reciclagens habe sich die vorliegende Situation aus einem einfachen Irrtum ergeben, der allen – Zipvit, Royal Mail und der Steuerverwaltung – redlich unterlaufen sei.
35. Ferner stützt sich die Steuerverwaltung auf den Grundsatz, dass die asymmetrische Geltendmachung der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht gestattet sei. Diese sei gegeben, wenn ein Händler in Bezug auf Lieferungen eine nach nationalem Recht bestehende (jedoch nicht durch die Mehrwertsteuerrichtlinie autorisierte) Befreiung nutze und dann bezüglich derselben Lieferungen Vorsteuerabzug geltend mache. Diesbezüglich führt die Steuerverwaltung insbesondere die Rechtssache MDDP an [das Urteil in der Rechtssache C-319/12]. Sie trägt vor, dass Zipvit im Wesentlichen versuche, sowohl den Umstand zu nutzen, dass die erbrachten Dienstleistungen nach nationalem Recht irrtümlich als steuerbefreit behandelt wurden, als auch ihre Geltendmachung des Vorsteuerabzugs bezüglich dieser Dienstleistungen auf die Mehrwertsteuerrichtlinie zu stützen, was gegen den genannten Grundsatz verstoße. Dies wird von Zipvit bestritten.

(2) *Die Frage der Rechnung*

36. Zipvit führt aus, nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs bestehe ein wichtiger Unterschied zwischen den materiellen Anforderungen (einschließlich derjenigen in Art. 168 Buchst. a), die der Anspruch auf Vorsteuerabzug erfüllen müsse, und den formellen Anforderungen für einen solchen Anspruch (einschließlich derjenigen bezüglich der Vorlage einer Mehrwertsteuerrechnung gemäß Art. 226). Die materiellen Anforderungen seien strikt einzuhalten, doch ein Abweichen von den formellen Anforderungen könne gestattet werden, wenn der Händler einen anderen hinreichenden Nachweis für die entrichtete oder geschuldete Mehrwertsteuer erbringen könne. Zipvit stützt sich diesbezüglich insbesondere auf die Urteile vom 15. September 2006, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14; EU:C:2016:690); vom 19. Oktober 2017, Paper Consult (C-101/16; EU:C:2017:775), und vom 21. November 2018, Vădan (C-664/16; EU:C:2018:933). [OR. 10]
37. Im vorliegenden Fall macht Zipvit geltend, einen anderen hinreichenden Nachweis für die Mehrwertsteuer vorgelegt zu haben, die entrichtet worden sei (in Form der Zahlung der bereits enthaltenen Mehrwertsteuer, die nach Auffassung von Zipvit Teil des von ihr an Royal Mail gezahlten Preises war) oder aber geschuldet gewesen sei; wenn man das Urteil TNT Post UK zugrunde lege, lasse sich dies nämlich anhand der Rechnungen, die Royal Mail tatsächlich an Zipvit geschickt habe, und unter Berücksichtigung der vertraglichen Vereinbarungen über die Erbringung der Dienstleistungen, auf die sich die Rechnungen bezögen, ohne Weiteres berechnen. Die Steuerverwaltung könne ihr Ermessen nach Regulation 29(2) nicht dahin ausüben, dass sie die Anerkennung der von Zipvit zum Beweis des Anspruchs vorgelegten anderen Nachweise ablehne.
38. Zipvit zufolge kommt den Urteilen in den Rechtssachen Volkswagen und Biosafe-Indústria de Reciclagens hinsichtlich der Frage der Rechnung nicht die ihnen von der Steuerverwaltung beigemessene Bedeutung zu. Die Begründung in diesen Fällen erkläre sich vielmehr dadurch, dass es darum gegangen sei, sicherzustellen, dass ein Händler nicht daran gehindert werde, seinem Recht auf Vorsteuerabzug praktische Wirkung zu verleihen, wenn der Sachverhalt so liege, dass er durch den Erhalt einer Rechnung, der zufolge auf die Leistung keine Mehrwertsteuer geschuldet sei, irregeführt worden sei.
39. Dagegen führt die Steuerverwaltung aus, dass die in der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Regelung für die Einziehung der Mehrwertsteuer nach dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität erfordere, den in Art. 226 Abs. 9 und 10 aufgestellten Anforderungen besondere Bedeutung beizumessen, wonach eine Rechnung vorzulegen sei, aus der die Mehrwertsteuerpflichtigkeit der Leistung und die Höhe der Mehrwertsteuer hervorgehe. Nach dem Mehrwertsteuersystem müssten diese Punkte mehreren Parteien bekannt sein, damit das System ordnungsgemäß funktionieren könne, und der Steuerverwaltung seien Rechnungen vorzulegen, die diesen Anforderungen genügen, damit sie die Lage überwachen und sicherstellen könne, dass der Dienstleistungserbringer der Steuerverwaltung

gegenüber ordnungsgemäße Angaben über die in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer gemacht habe. Deshalb könne ein Vorsteuerabzug nicht rechtsgültig geltend gemacht werden, wenn es keine Mehrwertsteuerrechnung gebe, die diesen besonderen Anforderungen genüge.

40. Die Steuerverwaltung schließt sich der vom Court of Appeal gegebenen Begründung an. Sie stützt sich außerdem insbesondere auf die Schlussanträge der Generalanwälte und die Urteile in den Rechtssachen Volkswagen und Biosafe-Indústria de Reciclagens, die ihrer Ansicht nach ihre Auffassung stützen, dass ein rechtsgültiger Anspruch auf Vorsteuerabzug für die erbrachten Dienstleistungen durch eine Mehrwertsteuerrechnung von Royal Mail belegt sein müsse, die Art. 226 Nrn. 9 und 10 der Mehrwertsteuerrichtlinie genüge. Zipvit habe Royal Mail niemals gebeten, ihr Rechnungen zuzusenden, in denen die Mehrwertsteuer auf den Geschäftspreis für die erbrachten Dienstleistungen ausgewiesen sei, und offensichtlich habe sie auch nicht die Absicht, um solche Rechnungen zu bitten oder die Mehrwertsteuer zu zahlen, die darin ausgewiesen würde. Da Zipvit keine relevanten Mehrwertsteuerrechnungen vorlegen könne, müsse der Anspruch auf Vorsteuerabzug für die Dienstleistungen belegen, müsse der Anspruch scheitern. Das Unionsrecht biete keine Grundlage für ein Vorgehen gegen das Ergebnis, zu dem die Tribunals und der Court of Appeal hinsichtlich der Ermessensausübung der Steuerverwaltung nach Regulation 29(2) gelangt seien. [OR. 11]

41. ... [nicht übersetzt] ... [nicht übersetzt: Die Angabe der Anlagen zur Anordnung wurde ausgelassen.]

Vorlage an den Gerichtshof

42. Vor diesem Hintergrund legt der Supreme Court dem Gerichtshof die folgenden Fragen vor:

... [nicht übersetzt: Die Fragen sind im obigen Anhang enthalten] ...
[nicht übersetzt] [OR. 12]

... [nicht übersetzt]