

Asia C-156/20

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

6.4.2020

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Supreme Court of the United Kingdom (Yhdistynyt kuningaskunta)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

1.4.2020

Valittaja:

Zipvit Ltd

Vastapuoli:

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[--]

TUOMIO

Zipvit Ltd (valittaja) v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (vastapuoli)

[--] [alkup. s. 1]

SUPREME COURT OF THE UNITED KINGDOM

1.4.2020

[--]

KUULTUAAN valittajan asianajajaa ja vastapuolen asianajajaa 29. ja 30.1.2020

ON PÄÄTTÄNYT seuraavaa:

1. Tämän välipäätöksen liitteessä olevat kysymykset esitetään Euroopan unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisua varten Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 267 artiklan mukaisesti.

2. Oikeudenkäyntikuluista päätetään myöhemmin. [alkup. s. 14]

Kirjaaja

1.4.2020

LIITE [alkup. s. 15]**ENNAKKORATKAISUKYSYMYKSET**

1) Jos i) veroviranomainen, suorittaja ja elinkeinonharjoittaja, joka on verovelvollinen, tulkitsevat virheellisesti unionin arvonlisäverolainsäädäntöä ja pitävät suoritusta, josta kannetaan arvonlisäveroa yleisen verokannan mukaan, arvonlisäverosta vapautettuna, ii) suorittajan ja elinkeinonharjoittajan välisessä sopimuksessa määrättiin, että suorituksen hinta ei sisältänyt arvonlisäveroa ja että jos arvonlisäveroa on maksettava, elinkeinonharjoittaja vastaa siihen liittyvistä kustannuksista, iii) suorittaja ei koskaan vaatinut eikä voi enää vaatia lisäksi maksettavaksi tulevaa arvonlisäveroa elinkeinonharjoittajalta ja jos iv) veroviranomainen ei voi tai ei voi enää (vanhentumisen seurauksena) vaatia suorittajalta arvonlisäveroa, joka olisi pitänyt maksaa, onko arvonlisäverodirektiivillä sellainen vaikutus, että tosiasiallisesti maksettu hinta koostuu sekä veloittavasta nettomäärästä että siihen lisättävästä arvonlisäverosta, jolloin elinkeinonharjoittaja voi vaatia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan nojalla arvonlisäverona, joka on tosiasiallisesti ”maksettu” kyseisestä palvelujen suorituksesta?

2) Toissijaisesti, voiko elinkeinonharjoittaja tässä tilanteessa vaatia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan nojalla arvonlisäverona, joka oli ”maksettava” kyseisestä suorituksesta?

3) Jos veroviranomainen, suorittaja ja elinkeinonharjoittaja, joka on verovelvollinen, tulkitsevat virheellisesti unionin arvonlisäverolainsäädäntöä ja pitävät suoritusta, josta kannetaan arvonlisäveroa yleisen verokannan mukaan, arvonlisäverosta vapautettuna, sillä seurauksella, että elinkeinonharjoittaja ei voi esittää sille tehdystä suorituksesta veroviranomaiselle arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 9 ja 10 alakohdan mukaista arvonlisäverolaskua, onko elinkeinonharjoittajalla oikeus vaatia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan nojalla?

4) Vastattaessa kysymyksiin 1–3:

a) onko asian kannalta merkitystä sen tutkimisella, olisiko suorittajalla kansalliseen tai unionin oikeuteen perustuva mahdollisuus puolustautua joko luottamuksensuojan perusteella tai muutoin sitä vastaan, että veroviranomainen tekee päätöksen, jossa suorittajaa vaaditaan tilittämään arvonlisäveroa edustava määrä suorituksen osalta?

b) onko asian kannalta merkitystä sillä, että elinkeinonharjoittaja tiesi samaan aikaan kuin veroviranomainen ja suorittaja, ettei suoritusta ollut tosiasiallisesti vapautettu verosta, tai sillä oli samat mahdollisuudet tietää kuin viimeksi mainituilla ja elinkeinonharjoittaja olisi voinut tarjoutua maksamaan arvonlisäveron, joka suorituksesta oli maksettava (sellaisena kuin se lasketaan suorituksen kauppahinnan perusteella), jotta se voitaisiin tilittää veroviranomaiselle, mutta elinkeinonharjoittaja ei tehnyt näin?
[alkup. s. 16]

[--]

Johdanto

1. Käsiteltävä asia koskee elinkeinonharjoittajan (tässä tapauksessa Zipvitin) oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut suorittajan (tässä tapauksessa Royal Mailin) sille tekemistä palvelujen suorituksista siltä osin kuin näitä suorituksia käytetään elinkeinonharjoittajan omiin tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin loppukuluttajalle. Tämä kysymys nousee esiin tiettyjen olosuhteiden yhteydessä.
2. Suorittajan ja elinkeinonharjoittajan välisen palvelujen suoritusta koskevan sopimuksen yleisissä sopimusehdoissa määrättiin, että elinkeinonharjoittajan on maksettava kauppahinta suorituksesta ja sen lisäksi (mahdollisen) arvonlisäveron määrä, joka suorituksesta voitiin laskuttaa. Kuten unionin tuomioistuimen myöhemmin antamassa tuomiossa katsottiin, suorituksesta olisi tosiasiallisesti pitänyt kantaa arvonlisäveroa yleisen verokannan mukaan, joten elinkeinonharjoittajalta olisi pitänyt laskuttaa arvonlisävero, joka on asianomainen prosenttiosuus suorituksen kauppahinnasta. Suoritushetkellä sekä suorittaja että elinkeinonharjoittaja, jotka toimivat vilpittömässä mielessä ja yhteisen virheen pohjalta, kuitenkin käsittivät, että suoritus oli vapautettu arvonlisäverosta, joten elinkeinonharjoittajalta laskutettiin ainoastaan suorituksen kauppahintaa vastaava määrä, jonka elinkeinonharjoittaja myös ainoastaan maksoi. Kyseisiin suorituksiin liittyvissä laskuissa suoritukset oli merkitty arvonlisäverottomiksi, joten niiden mukaan suorituksista ei ollut maksettava arvonlisäveroa.
3. Veroviranomainen (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners, jäljempänä HMRC) teki saman virheen vilpittömässä mielessä. HMRC oli vahingossa myötävaikuttanut asianosaisten virheeseen antamalla vero-ohjeet, joihin sisältyivät samansisältöiset toteamukset.
4. Virheen seurauksena elinkeinonharjoittaja on maksanut ainoastaan määrät, jotka vastaavat kunkin suorituksen kauppahintaa, eikä nyt ole nähtävissä, että elinkeinonharjoittaja voidaan määrätä maksamaan tai että se maksaa lisämäärän, joka vastaa arvonlisäveron osuutta kokonaishinnasta (toisin sanoen kauppahinnan ja siitä maksettavaksi tulevan arvonlisäveron) ja joka olisi pitänyt laskuttaa ja maksaa tällaisista suorituksista. Suorittaja ei myöskään ole tilittänyt HMRC:lle arvonlisäveroa, joka on maksettava tai maksettu tällaisista suorituksista, eikä ole

nähtävissä, että se voidaan nyt määrätä tilittämään tai että se tilittää tällaisen arvonlisäveron HMRC:lle. [alkup. s. 2]

5. Tästä huolimatta elinkeinonharjoittaja väittää nyt, että arvonlisäverodirektiivin ([neuvoston direktiivin] 2006/112/EY) 168 artiklan a alakohdan nojalla sillä on oikeus vaatia, että HMRC vähentää ostoihin sisältyvänä arvonlisäverona sen arvonlisäveron, joka kyseisistä suorituksista oli maksettava, tai arvonlisäveron osuuden, jonka lainsäädännön nojalla oletetaan sisältyvän suorittajan kustakin suorituksesta laskuttamaan hintaan (ja jota siten lain nojalla pidetään arvonlisäverona, joka on tosiasiallisesti maksettu tällaisesta suorituksesta, kun elinkeinonharjoittaja maksoi määrän, jonka asianosaiset uskoivat olevan suorituksen kauppahinta). HMRC sitä vastoin väittää, että kun arvonlisäverodirektiiviä tulkitaan oikein, käsiteltävän asian olosuhteissa 1) ei ole arvonlisäveroa, joka kyseisistä suorituksista olisi maksettava tai maksettu, joten niiden osalta ei voida vaatia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron saamista takaisin, ja/tai 2) kyseisiin suorituksiin liittyvistä laskuista ei käynyt ilmi, että suorituksista oli maksettava arvonlisäveroa, ja koska elinkeinonharjoittajalla ei missään vaiheessa ollut hallussaan arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 9 ja 10 alakohdan mukaisia laskuja, jotka olisivat osoittaneet, että arvonlisäveroa oli maksettava, ja ilmaisseet maksettavan arvonlisäveron määrän, tästä syystä elinkeinonharjoittajalla ei myöskään ole oikeutta saada takaisin ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa suoritusten osalta. Elinkeinonharjoittaja vastaa 1 kohtaan, että arvonlisäveroa on katsottava maksetun hinnan osana (tai sitä on pidettävä maksettavaksi tulevana), ja toteaa 2 kohdasta, että kaikki merkitykselliset tosiseikat ovat nyt tiedossa ja että se voi todistaa muilla keinoin sen arvonlisäveron määrän, joka kustakin suorituksesta oli maksettava tai on maksettu.
6. Zipvitin [elinkeinonharjoittaja] asianomaisista suorituksista ostoihin sisältyvänä arvonlisäverona vaativat määrät ovat yhteensä 415 746 Englannin puntaa (GBP) korkoineen. Käsiteltävä asia muodostaa ennakkotapauksen sellaisten Royal Mailin [suorittaja] palvelujen suoritusten osalta, joissa on tehty sama virhe. Tuomioistuimelle esitettyjen arvioiden mukaan HMRC:lle esitettyjen vaatimusten kokonaisarvo on noin 0,5–1 miljardia GBP:tä.

Tosiseikat

7. Royal Mail on julkinen postilaitos Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan a alakohdassa (ja sitä edeltäneissä vastaavissa säännöksissä) säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta ”julkisen postilaitoksen palvelujen suoritukset ja niihin liittyvät tavaroiden luovutukset, lukuun ottamatta henkilökuljetus- ja televiestintäpalveluja”. Pannessaan tämän säännöksen täytäntöön [Yhdistyneen kuningaskunnan] parlamentti ja HMRC tulkitsivat sen kattavan kaikki Royal Mailin suorittamat postipalvelut. Kansalliseen täytäntöönpanolainsäädäntöön, vuoden 1994 arvonlisäverolakiin (Value Added Tax Act 1994, jäljempänä VATA), sisältyi tätä

koskeva säännös (liitteessä 9 olevan 3 ryhmän 1 kohta), ja HMRC julkaisi samansisältöiset ohjeet.

8. Zipvit toimittaa vitamiineja ja kivennäisaineita postitse ja käytti tähän tarkoitukseen Royal Mailin palveluja. Royal Mail suoritti Zipvitille 1.1.2006–31.3.2010 useita yrityspostipalveluja sellaisten sopimusten perusteella, joista oli neuvoteltu erikseen Zipvitin kanssa. Käsiteltävä asia koskee yhden tällaisen palvelun eli Royal Mailin ”multimedia®”-palvelun (jäljempänä palvelut) suorittamista. **[alkup. s. 3]**
9. Sopimukseen, jonka mukaisesti Royal Mail suoritti palvelut, sisältyivät Royal Mailin asiaa koskevat yleiset sopimusehdot, joissa määrättiin, että mitkään postimaksut, jotka asiakkaan (eli Zipvitin) oli sopimuksen mukaan maksettava, eivät sisältäneet arvonlisäveroa, että asiakkaan ”on maksettava postittamisesta maksettavaksi tuleva arvonlisävero ja muut maksut asianmukaisen perusteen mukaisesti” ja että ”arvonlisävero on laskettava ja maksettava [palvelujen kauppahinnasta]”. Sikäli kuin palvelujen suorituksista oli maksettava arvonlisäveroa, kokonaishinta, joka Zipvitin oli maksettava tällaisista suorituksista sopimuksen perusteella, koostui kauppahinnasta ja arvonlisäveroa koskevasta osatekijästä.
10. Kansallisen lainsäädännön ja ohjeiden sekä sen yhteisen väärinkäsityksen perusteella, että palvelut oli vapautettu arvonlisäverosta, Royal Mailin Zipvitille palveluista laatimiin laskuihin oli merkitty ”E” eli vapautettu verosta (”Exempt”), niistä ei käynyt ilmi maksettavan arvonlisäveron määrää, ja Zipvitiltä laskutettiin ainoastaan palvelujen kauppahinta. Zipvit maksoi Royal Mailille asianmukaisesti laskuihin merkityt määrät. Zipvit ei vaatinut suoritushetkellä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä näiden suoritusten osalta.
11. Koska palvelut oli Royal Mailin käsityksen mukaan vapautettu verosta ja se ei ollut merkinnyt laskuihinsa arvonlisäveroa, se ei tilittänyt HMRC:lle mitään arvonlisäveron määriä palvelujen suoritusten osalta. HMRC katsoi samoin palvelujen olevan vapautettu verosta eikä odottanut tai edellyttänyt Royal Mailin tilittävän niistä tällaisia määriä.
12. Tilanne jatkui tällaisena useiden vuosien ajan siihen saakka, kunnes yhteisöjen tuomioistuin antoi 23.4.2009 tuomion TNT Post (C-357/07, EU:C:2009:248; [– –]). Siinä katsottiin, että postipalveluja koskevaa vapautusta sovelletaan ainoastaan sellaisiin palvelujen suorituksiin, joita julkinen postilaitos suorittaa tässä ominaisuudessaan, ja että sitä ei sovelleta sellaisiin palvelujen suorituksiin, joiden ehdot on neuvoteltu yksilöllisesti.
13. Tämän unionin tuomioistuimen arvonlisäverodirektiivistä ja sen edeltäjästä esittämän tulkinnan perusteella käsiteltävässä asiassa kyseessä olevista palveluista olisi tosiseikkojen tapahtuma-aikaan pitänyt kantaa arvonlisäveroa yleisen verokannan mukaan. Royal Mailin olisi pitänyt laskuttaa Zipvitiltä palvelujen suorituksesta kokonaishinta, joka vastaa kauppahintaa ja tuolloin voimassa olleen

verokannan mukaista arvonlisäveroa, ja Royal Mailin olisi pitänyt tilittää tämä arvonlisävero HMRC:lle. Zipvitiltä ei kuitenkaan laskutettu eikä se maksanut arvonlisäveroa, eikä Royal Mail tilittänyt HMRC:lle määrää, joka edustaa palveluihin liittyvää arvonlisäveroa. **[alkup. s. 4]**

14. Tuomio TNT Post huomioon ottaen Zipvit esitti HMRC:lle seuraavat kaksi vaatimusta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseksi palvelujen osalta [– –]: i) 15.9.2009 esitetty vaatimus oli 382 599 GBP korkoineen ja koski ”ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joka on maksettu 31.3.2006 päättyneestä neljänneksestä (maksettava 1.4.2006 jälkeen) alkaen 30.6.2009 päättyneeseen neljännekseen saakka”, ja ii) 8.4.2010 esitetty vaatimus oli 33 147 GBP ja koski verokausia joulukuusta 2009 maaliskuuhun 2010. Nämä vaatimukset laskettiin sen perusteella, että suorituksista tosiasiallisesti maksettujen hintojen on katsottava sisältäneen arvonlisäveron.
15. Tällä välin HMRC teki Royal Mailia koskevia selvityksiä määrittääkseen täsmällisesti, mihin sen palveluihin tuomio TNT Posti vaikutti.
16. HMRC hylkäsi Zipvitin vaatimukset 12.5.2010 päivätyllä kirjeellä. Se perusteli tätä sillä, että Zipvitillä oli ollut sopimuksen perusteella velvollisuus maksaa arvonlisäveroa palvelujen kauppahinnasta, mutta siltä ei ollut laskutettu arvonlisäveroa asiaa koskevissa laskuissa eikä se ollut maksanut kyseistä arvonlisäveroa. Oikaisuvaatimuksen käsittelyn jälkeen HMRC vahvisti kyseisen päätöksen 2.7.2010 päivätyllä kirjeellä.
17. Tuolloin vanhentumisajoista vuonna 1980 annetun lain (Limitation Act 1980) 5 §:n mukainen kuuden vuoden vanhentumisaika, jonka kuluessa Royal Mail voi esittää sopimusvaateen vaatiakseen sen kauppahinnan loppuosaa, joka sille oli maksettava palvelujen suorituksista (toisin sanoen summaa, joka vastaa tällaisista suorituksista maksettavan arvonlisäveron määrää, joka on laskettu palvelujen kauppahinnan perusteella), ei ollut vielä päättynyt. Vaateiden esittäminen kaikille sellaisille Royal Mailin asiakkaille, joihin tuomio TNT Post vaikuttaa – Zipvit mukaan luettuna –, olisi kuitenkin ollut kallista ja hallinnollisesti työlästä Royal Mailille, eikä sillä ollut kaupallista intressiä tehdä näin, joten se ei esittänyt tällaisia vaateita.
18. Tuolloin HMRC:llä oli vielä VATA:n 73 §:n 6 momentin ja 77 §:n 1 momentin mukaisten määräaikojen nojalla mahdollisuus tehdä Royal Mailia koskevia verotuspäätöksiä ainakin joidenkin palvelujen suoritusten osalta. HMRC kuitenkin katsoi, ettei sen pitäisi tehdä tällaisia päätöksiä, koska kansallisessa lainsäädännössä eli VATA:ssa oli tosiseikkojen tapahtuma-aikaan säädetty, että palvelujen suoritus oli vapautettu arvonlisäverosta, ja lisäksi, että Royal Mail ei ollut tosiasiallisesti saanut Zipvitiltä arvonlisäveroa, joka suorituksista oli maksettava. HMRC myös katsoi, että se oli synnyttänyt Royal Mailille perustellun luottamuksen, johon tämä voisi vedota, siihen, ettei Royal Mailin tarvinnut kantaa ja tilittää arvonlisäveroa palveluista, joten Royal Maililla olisi hyvä peruste

puolustautua, jos HMRC tekisi sitä koskevia verotuspäätöksiä arvonlisäveron tilittämiseksi palveluista. [alkup. s. 5]

19. Zipvit valitti HMRC:n oikaisuvaatimuksesta tekemästä päätöksestä First-tier Tribunaliin (Tax Chamber). Valitusta käsiteltiin 14.–15.5.2015 pidetyssä istunnossa. Tähän ajankohtaan mennessä vanhentumisaika, jonka kuluessa Royal Mail voi esittää sopimusvaateen Zipvitille palvelujen suorituksista maksettavan kokonaishinnan loppuosan maksamiseksi, oli päättynyt useimpien tehtyjen suoritusten osalta. Useimmissa, ellei kaikissa, tapauksissa HMRC:n käytettävissä oleva aika Royal Mailia koskevan verotuspäätöksen tekemiseksi oli myös päättynyt [– –] [– –].
20. First-tier Tribunal katsoi, että palveluista oli unionin oikeuden nojalla kannettava arvonlisäveroa yleisen verokannan mukaan, kuten tuomiossa TNT Post todettiin, ja että kansalliseen lainsäädäntöön sisältyvää postipalveluja koskevaa poikkeusta voidaan tulkita ja on tulkittava samalla tavalla, joten palveluista oli kansallisen lainsäädännön nojalla kannettava arvonlisävero yleisen verokannan mukaan. Tämä on nyt riidatonta asiassa.
21. First-tier Tribunal hylkäsi Zipvitin valituksen 3.7.2014 antamallaan tuomiolla [<http://bailii.org/uk/case/UKFTT/TC/2014/TC03773.html>]. Se katsoi, ettei HMRC:llä ollut täytäntöönpanokelpoista verovaadetta Royal Mailia kohtaan, koska Royal Mail ei ollut arvonlisäveroilmoituksissaan ilmoittanut arvonlisäveroa palvelujen suoritustensa osalta, ei ollut vapaaehtoisesti ilmoittanut jättäneensä arvonlisäveron maksamatta, ei ollut laatinut laskuja, joihin olisi merkitty maksettava arvonlisävero, ja koska HMRC ei ollut katsonut Royal Mailin olevan velvollinen maksamaan arvonlisäveroa [– –]. [viittaukset FTT:n tuomion kohtien numerointiin on jätetty pois] Tässä tilanteessa ei ollut arvonlisäveroa, joka Royal Mailin oli ”maksettava” tai joka oli ”maksettu” palvelujen suorituksista arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa tarkoitettulla tavalla [– –] [– –]. Kysymys siitä, olisivatko julkisoikeudelliset periaatteet, luottamuksensuojan periaate mukaan luettuna, estäneet HMRC:tä tekemästä Royal Mailia koskevaa verotuspäätöstä, jätettiin ratkaisematta, koska se sitä ei pidetty tarpeellisena [– –]. Joka tapauksessa, koska Zipvitillä ei ollut hallussaan palvelujen suorituksista päteviä arvonlisäverolaskuja, joista ilmeni arvonlisäveron määrä, sillä ei ollut oikeutta vaatia tällaisen arvonlisäveron vähentämistä ostoihin sisältyvänä verona [– –]. Vaikka HMRC:llä on kansallisen lainsäädännön nojalla harkintavaltaa hyväksyä arvonlisäverolaskun sijasta vaihtoehtoista näyttöä arvonlisäveron maksamisesta (vuoden 1995 arvonlisäveroasetuksen (Value Added Tax Regulations 1995; SI 1995/2518) 29 §:n 2 momentin nojalla), mutta se ei ollut ottanut tällaista näyttöä huomioon päätöksissään, First-tier Tribunal totesi, että jos HMRC olisi asianmukaisesti tarkastellut sitä, pitäisikö sen hyväksyä tällainen vaihtoehtoinen näyttö, HMRC olisi väistämättä ja perustellusti päättänyt harkintavaltaansa käyttäessään hylätä Zipvitin vaatimuksen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisestä palvelujen osalta [– –]. Tärkeä seikka tältä osin oli se, että teoreettisen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttaminen Zipvitille palvelujen osalta muodostaisi perusteettoman (taloudellisen) edun Zipvitille [– –].

Zipvit oli tosiasiallisesti maksanut palveluista ainoastaan kauppahinnan, johon ei sisältynyt arvonlisäveroa, joten teoreettisen arvonlisäveron palauttaminen sille näiden palvelujen suorituksista tarkoittaisi, että taloudelliselta kannalta se olisi saanut palvelut huomattavasti niiden todellista kaupallista arvoa edullisemmin. [– –]. [alkup. s. 6]

22. Zipvit valitti tuomiosta. Upper Tribunal (Tax Chamber) hylkäsi valituksen. [– –]. [tästä on jätetty pois huomautus FTT:n ja Upper Tribunalin tulkintojen välisistä eroista, jotka on ratkaistu Court of Appealissa] Asiassa on nyt riidatonta, että ”maksettava tai maksettu” tarkoittaa veroa, joka elinkeinonharjoittajan on maksettava tai jonka se on maksanut suorittajalle. Upper Tribunal vahvisti First-tier Tribunalin ratkaisun laskuja koskevan kysymyksen ja arvonlisäveroasetuksen 29 §:n 2 momentin mukaisen harkintavallan käyttöä koskevan kysymyksen osalta.
23. Zipvit valitti viimeksi mainitusta tuomiosta Court of Appealiin. Vasta Court of Appealissa tutkittiin viimein täysimääräisesti asian perustana olevia tosiseikkoja, jotka koskevat Zipvitin ja Royal Mailin väliseen sopimukseen perustuvia Zipvitin velvoitteita, ja esitettiin tältä osin edellä esitetyt tosiseikkoja koskevat toteamukset. Niitä ei ole nyt riitautettu.
24. Court of Appeal hylkäsi Zipvitin valituksen [29.6.2018 antamallaan tuomiolla; <http://bailii.org/uk/cases/EWCA/Civ/2018/1515.html>]. Tutkittuaan laajasti unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä ”maksettava tai maksettu” -näkökohdan osalta, sellaisena kuin se nousi esiin Zipvitin sopimusvelvoitteita koskevien tosiseikkojen valossa, Court of Appeal totesi, ettei kyseessä ollut acte clair. [– –]. Court of Appeal tuli kuitenkin laskuja koskevan kysymyksen osalta samaan lopputulokseen kuin First-tier Tribunal ja Upper Tribunal edellä [– –]. Tutkittuaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä Court of Appeal katsoi, että ehdoton edellytys sille, että Zipvit voi käyttää oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero palvelujen osalta, on se, että se pystyy esittämään arvonlisäverolaskut, joista ilmenee, että palvelujen suorituksista oli laskutettu arvonlisävero, ja jotka ovat arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 9 ja 10 alakohdan mukaisia, tai muuta näyttöä, joka osoittaa Royal Mailin maksaneen arvonlisäveron HMRC:lle, mitä Zipvit ei kuitenkaan voinut tehdä [– –]. Court of Appeal oli samaa mieltä First-tier Tribunalin ja Upper Tribunalin kanssa kysymyksestä, joka koski HMRC:n arvonlisäveroasetuksen 29 §:n 2 momentin mukaisen harkintavallan käyttöä [– –]. Jos HMRC katsoisi Zipvitin maksaneen ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa palvelujen osalta, Zipvit saisi perusteetonta (taloudellista) etua [– –], koska se saisi käytännössä kauppahinnasta, joka sen oli pitänyt maksaa palveluista, alennuksen, joka maksetaan julkisista varoista, vaikka kyseistä arvonlisäveroa ei ollut maksettu valtiolle [– –]. Court of Appeal katsoi, että laskutusta koskevan kysymyksen osalta kyseessä oli acte clair, joten unionin tuomioistuimelle ei ollut tarpeen esittää ennakkoratkaisupyyntöä [– –].

Valitus Supreme Courtiin

25. Zipvit on nyt valittanut asiassa Supreme Courtiin. Zipvit väittää, että asia olisi ratkaistava sen hyväksi sekä ”maksettava tai maksettu” -kysymyksen että laskuja koskevan kysymyksen osalta, tarvittaessa myös sen kysymyksen osalta, joka koskee HMRC:n arvonlisäveroasetuksen 29 §:n 2 momentin mukaisen harkintavallan käyttöä. Asianosaisten lausumat kuultuaan Supreme Court on päättänyt, ettei ”maksettava tai maksettu” -kysymyksen sen enempää kuin laskuja koskevan kysymyksenkään voida katsoa olevan acte clair ja että unionin tuomioistuimelle olisi esitettävä ennakkoratkaisupyyntö tämän tuomion lopussa muotoilluista kysymyksistä. Asianosaiset ovat esittäneet tässä muutoksenhakuvaiheessa tiivistetysti seuraavat lausumat. [alkup. s. 7]

1) ”Maksettu tai maksettava” -kysymys

26. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään, että elinkeinonharjoittajalla, joka on verovelvollinen, on oikeus vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, ”arvonlisävero, joka on – – maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle”.

27. Zipvit väittää, että käsiteltävän asian olosuhteissa joka kerran, kun se maksoi ainoastaan siltä Royal Mailin laskussa veloitetun kauppahinnan (vaikka se olisi sopimuksen perusteella ollut velvollinen maksamaan lisäksi arvonlisäveroa), sen (Zipvitin) on katsottava maksaneen arvonlisäveron, jonka on katsottava sisältyvän sen maksamaan määrään. Royal Mailin laskuttamaa ja sen maksamaa määrää on Zipvitin mukaan pidettävä kokonaishintana, joka koostuu (pienemmästä) veron perusteesta ja arvonlisäverosta, jota kannetaan yleisen verokannan mukaan kyseisestä veron perusteesta. Siten, jos Royal Mail laskutti palveluista Zipvitiltä laskussa 120 GBP:tä, mikä on siis palvelujen kauppahinta, ja Zipvit maksoi ainoastaan kyseisen määrän, vaikka laskun mukaan palvelut oli vapautettu verosta, (arvonlisäverodirektiivin 73 ja 78 artiklassa tarkoitetun) veron perusteen on [– –] katsottava olleen ainoastaan 100 GBP:tä ja jäljelle jäävää 20 GBP:n määrää (olettaen, että arvonlisäverokanta on 20 prosenttia) olisi pidettävä arvonlisäverona, joka Zipvitillä on nyt oikeus vaatia vähennettäväksi sen asiakkailleen tekemiin suorituksiin liittyvänä ostoihin sisältyvänä arvonlisäverona. Tämä kunkin maksun piilevä arvonlisävero muodostaa arvonlisäveron, joka on ”maksettu” arvonlisäverodirektiivissä edellytettävässä merkityksessä, ja kuuluu siten sen 168 artiklan a alakohdan soveltamisalaan.

28. Tämän väitteen tueksi Zipvit vetoaa erityisesti arvonlisäverodirektiivin 73, 78 ja 90 artiklaan (joita kansallisessa lainsäädännössä vastaavat VATA:n 19 §:n 2 momentti ja 26A §) ja tuomioon [7.11.2013,] Tulicä (C-249/12 ja C-250/12) EU:C:2013:722, 29 kohta).

29. Toissijaisesti, vaikka piilevää arvonlisäveroa, johon Zipvit vetoaa, ei pidettäisikään ”maksettuna” arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa

tarkoitettulla tavalla, tätä arvonlisäveroa olisi pidettävä sellaisena, joka on ”maksettava” kyseisessä säännöksessä tarkoitettulla tavalla, jolloin Zipvitillä on tämän perusteella oikeus vaatia sen vähentämistä ostoihin sisältyvänä arvonlisäverona.

30. Siltä osin kuin HMRC toteaa, ettei se voi pakottaa Royal Mailia tilittämään sille arvonlisäveroa sen Zipvitille tekemien palvelujen suoritusten osalta, tämä on Zipvitin mukaan HMRC:n omaa syytä (joko siksi, että se on omalla toiminnallaan synnyttänyt perustellun luottamuksen tai muun tekijän, johon Royal Mail voisi vedota puolustautuakseen HMRC:n täytäntöönpanotoimenpiteitä vastaan) – Zipvit ei myönnä, että tällaista puolustautumiskeinoa olisi olemassa –, tai siksi, että se on antanut ajan kuluu, minkä seurauksena se ei voi enää ryhtyä täytäntöönpanotoimenpiteisiin), eikä tämä joka tapauksessa ole asia, joka voi estää Zipvitiä vetoamasta arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan mukaiseen oikeuteensa vähentää maksettava tai maksettu ostoihin sisältyvä arvonlisävero. **[alkup. s. 8]**
31. Näistä väitteistä HMRC puolestaan toteaa, että käsiteltävän asian olosuhteissa arvonlisäverodirektiiviin ei sisälly mitään sellaista, joka edellyttäisi tai oikeuttaisi muuttamaan taannehtivasti Royal Mailin ja Zipvitin välisiä kaupallisia järjestelyjä, joiden mukaisesti Royal Mailin laatimissa laskuissa mainittiin ainoastaan kauppahinta, joka Zipvitin oli maksettava palveluista, ja Zipvitillä oli sopimusvelvoite maksaa Royal Mailille kyseisen kauppahinnan osalta lisäksi määrä, joka vastaa yleisen verokannan mukaista arvonlisäveroa (kuten ilmeni vasta tuomion TNT Post antamisen jälkeen). Tapahtumien edetessä Royal Mail ei laatinut uusia laskuja vaatiakseen kyseisen arvonlisäveron maksamista; sitä ei voitu pakottaa laatimaan tällaisia uusia laskuja (eikä se nyt voi enää niin tehdä). Sopimusvaateita koskevista vanhentumisajoista annetun kansallisen lainsäädännön nojalla; se ei tilittänyt HMRC:lle palvelujen osalta arvonlisäveroa (olipa kyse sitten piilevästä arvonlisäverosta, jota kannetaan alhaisemmasta teoreettisesta kauppahinnasta, sellaisena kuin Zipvit on tarkoittanut, tai arvonlisäverosta, joka voidaan veloittaa todellisesta kauppahinnasta), eikä HMRC voinut ryhtyä toimenpiteisiin saadakseen Royal Mailin tilittämään arvonlisäveroa palvelujen suoritusten osalta (joko julkisoikeudellisista syistä, joihin kuuluu Royal Mailille syntyneen perustellun luottamuksen kunnioittaminen, tai vanhentumisaikojen vuoksi).
32. HMRC katsoo, että jo Zipvitin sallitaan vaatia Royal Mailille suorittamissaan maksuissa teoreettisesti piilevän arvonlisäveron vähentämistä, historia kirjoitettaisiin uudelleen täysin teoreettisella ja todellisuuden vastaisella tavalla, mitä arvonlisäverodirektiivin missään säännöksessä ei edellytetä. Kuten First-tier Tribunal ja Upper Tribunal perustellusti totesivat, tämä tarkoittaisi, että Zipvit saisi perusteetonta taloudellista etua veronmaksajien kustannuksella (ja se saisi kilpailuedun kaupallisiin kilpailijoihinsa nähden), mitä ei voida oikeuttaa arvonlisäverodirektiivillä. Tämän lopputulos olisi myös ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin perustana olevan verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, koska ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, jonka vähentämistä Zipvit vaatii,

- ei ole koskaan maksettu valtiolle eikä Royal Mail ole kantanut veroa veroviranomaisten puolesta kyseisen periaatteen toteutumisen edellyttämällä tavalla (HMRC vetoaa tältä osin erityisesti tuomioon [24.10.1996,] Elida Gibbs, C-317/94, [EU:C:1996:400], 22 kohta ja tuomioon [28.11.2013, Minister Finansów, C-319/12, [EU:C:2013:778], 41–43 kohta).
33. HMRC väittää, että käsiteltävä asia on erotettava tuomiossa Tulică tarkastelluista olosuhteista. Kyseisen tuomion 37 kohdassa unionin tuomioistuin nimenomaisesti totesi, ettei se tarkastellut asiassa Tulică käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaista sopimusjärjestelyä. Kun suorittajan (Royal Mail) ja elinkeinonharjoittajan (Zipvit) välisessä sopimuksessa veloitetaan elinkeinonharjoittaja maksamaan suoritetuista palveluista kauppahinta ja sen lisäksi määrä, joka vastaa tästä kauppahinnasta maksettavaa arvonlisäveroa, oikeuskäytännöstä ilmenee, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että arvonlisävero voidaan katsoa ”maksetun” vain, kun kauppahinnasta maksettava arvonlisävero on tosiasiallisesti maksettu, toisin kuin käsiteltävässä asiassa. Oikeuskäytännöstä myös ilmenee, että arvonlisäveroa voidaan pitää ”maksettavana” vain, kun on olemassa täytäntöönpanokelpoinen vaade sen kantamiseksi Zipvitiltä ja sen varmistamiseksi, että arvonlisävero tilitetään veroviranomaisille, jollaista käsiteltävässä asiassa ei ole. **[alkup. s. 9]** HMRC vetoaa erityisesti tuomioon [29.3.2012,] Véléclair, C-414/10, EU:C:2012:183; tuomioon [21.3.2018,] Volkswagen, C-533/16, EU:C:2017:2040 ja tuomioon [12.4.2018,] Biosafe-Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2017:249).
34. HMRC:n mukaan oikeuskäytäntö ei viittaa siihen, että veroviranomaisen menettely on merkityksellinen näkökohta arvonlisäverodirektiivin soveltamisessa tämänkaltaisessa tapauksessa. Tavallisesti, jos suorittaja ei ole tehnyt arvonlisäveroilmoitusta tai esittänyt arvonlisäverolaskuja, jotka ovat arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 9 ja 10 alakohdan mukaisia, veroviranomainen ei tiedä, mitä suorituksia on tehty ja voiko se tehdä suorittajaa koskevan verotuspäätöksen. Lisäksi ja joka tapauksessa HMRC:n menettelyssä ei ole mitään sellaista, joka voisi oikeuttaa [kyseisessä oikeuskäytännössä] tarkoitettujen unionin oikeuden periaatteiden huomiotta jättämisen. Kuten tuomioissa Volkswagen ja Biosafe-Industria kyseessä olleissa tapauksissakin, nyt tarkasteltava tilanne on syntynyt Zipvitin, Royal Mailin ja HMRC:n vilpittömässä mielessä tekemän yksinkertaisen virheen seurauksena.
35. HMRC vetoaa myös periaatteeseen, jonka mukaan arvonlisäverodirektiiviin ei ole mahdollista vedota epäsymmetrisesti siten, että elinkeinonharjoittaja sekä hyödyntää kansalliseen lainsäädäntöön sisältyvää poikkeusta (jota arvonlisäverodirektiivissä ei itse asiassa sallita) suoritusten yhteydessä että vaatii ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä näiden suoritusten osalta. Tältä osin HMRC vetoaa erityisesti asiaan MDDP [asiassa C-319/12 annettuun tuomioon]. Se väittää, että Zipvit pyrkii pohjimmiltaan sekä hyötymään siitä, että kansallisessa lainsäädännössä pidettiin nyt kyseessä olevia palvelujen suorituksia virheellisesti verosta vapautettuina, että vetoamaan arvonlisäverodirektiiviin

tukeakseen vaatimustaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseksi tällaisten suoritusten osalta, mikä on kyseisen periaatteen vastaista. Zipvit kiistää tämän.

2) *Laskuja koskeva kysymys*

36. Zipvit väittää unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenevän, että aineellisten vaatimusten, joiden on täytyttävä ostoihin sisältyvän veron vähentämistä koskevan vaatimuksen osalta (168 artiklan a alakohtaan sisältyvät mukaan luettuina), ja muotovaatimusten, joita tällaiseen vaatimukseen sovelletaan (226 artiklan mukaisen arvonlisäverolaskun esittämiseen liittyvät mukaan luettuina), välillä on tärkeä ero. Lähestymistapa on tiukka aineellisten vaatimusten osalta, mutta muotovaatimuksista on sallittua poiketa, jos elinkeinonharjoittaja pystyy esittämään vaihtoehtoista tyydyttävää näyttöä arvonlisäverosta, joka on maksettu tai maksettava. Zipvit vetoaa etenkin tuomioon [15.9.2006,] *Barlis 06- Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14; EU:C:2016:690); tuomioon [19.10.2017,] *SC Paper Consult* (C-101/16; EU:C:2017:775) ja tuomioon [21.11.2018,] *Vădan* (C-664/16; EU:C:2018:933). **[alkup. s. 10]**
37. Käsiteltävässä asiassa Zipvit väittää, että se on esittänyt vaihtoehtoista tyydyttävää näyttöä arvonlisäverosta, joka on maksettu (piilevän arvonlisäveron, joka Zipvitin mukaan sisältyi sen Royal Mailille maksamaan hintaan, maksamisen muodossa) tai joka oli maksettava, koska tuomio TNT Post huomioon ottaen tämä voidaan todeta helposti laskuista, jotka Royal Mail lähetti Zipvitille, ja palvelujen suorittamista koskevista sopimusjärjestelyistä, joihin laskut liittyivät. HMRC ei Zipvitin mukaan arvonlisäveroasetuksen 29 §:n 2 momentin mukaista harkintavaltaansa käyttäessään voi kieltäytyä hyväksymästä vaihtoehtoista näyttöä, jota Zipvit on esittänyt vaatimuksensa tueksi.
38. Zipvit katsoo, että tuomioilla Volkswagen ja Biosafe-Industria ei ole laskuja koskevan kysymyksen kannalta sellaista merkitystä kuin HMRC väittää niillä olevan. Zipvitin mukaan kyseisissä tuomioissa esitetty päättely selittyy paremmin sillä, että mainitut asiat koskivat sen varmistamista, että elinkeinonharjoittaja pystyy käyttämään käytännössä oikeuttaan vaatia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä olosuhteissa, joissa sitä oli johdettu harhaan lähettämällä sellainen lasku, jonka mukaan suorituksesta ei ollut maksettava arvonlisäveroa.
39. HMRC puolestaan väittää, että direktiiviin sisältyvä järjestelmä, joka koskee arvonlisäveron kantamista neutraalisuuden periaatteen mukaisesti, edellyttää erityisen painoarvon antamista 226 artiklan 9 ja 10 alakohdan vaatimuksille sellaisen laskun esittämisestä, josta ilmenee se, että suorituksesta on maksettava arvonlisäveroa, ja veron määrä. Arvonlisäverojärjestelmässä useiden osapuolten on tarpeen tietää nämä seikat, jotta järjestelmä toimii tehokkaasti; veroviranomaisille on esitettävä laskut, jotka ovat näiden vaatimusten mukaisia, jotta ne voivat valvoa tilannetta ja varmistaa, että suorittaja on tilittänyt niille asianmukaisesti laskutetun arvonlisäveron. Näin ollen HMRC:n mukaan ostoihin

sisältyvän veron vähentämistä ei voida vaatia pätevästi, ellei ole esittää arvonlisäverolaskua, joka täyttää nämä erityisvaatimukset.

40. HMRC kannattaa Court of Appealin näkemystä. Se myös vetoaa erityisesti asioissa Volkswagen ja Biosafe-Industria esitettyihin julkisasiamiesten ratkaisuehdotuksiin ja annettuihin tuomioihin, joiden se väittää tukevan väitettään siitä, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä palvelujen suoritusten osalta koskevan pätevän vaatimuksen tueksi olisi esitettävä Royal Mailin laatima arvonlisäverolasku, joka on arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 9 ja 10 alakohdan mukainen. Zipvit ei ollut missään vaiheessa pyytänyt Royal Mailia lähettämään laskuja, joissa siltä laskutetaan arvonlisävero, joka on maksettava palvelujen suorituksista veloitetusta kauppahinnasta, eikä sillä ilmeisestikään ollut aikomusta pyytää tällaisia laskuja tai maksaa niihin sisältyvää arvonlisäveroa. Zipvit ei pystynyt esittämään asiaa koskevia arvonlisäverolaskuja tukeakseen vaatimustaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisestä palvelujen osalta, joten sen vaatimus on hylättävä. Unionin oikeuteen ei sisälly mitään sellaista, johon voitaisiin vedota First-tier Tribunalin ja Upper Tribunalin sekä Court of Appealin niiden päätelmien riitauttamiseksi, jotka koskevat arvonlisäveroasetuksen 29 §:n 2 momentin mukaista HMRC:n harkintavallan käyttöä. **[alkup. s. 11]**

41. [– –]. [maininta välipäätöksen liitteistä on jätetty pois]

Ennakkoratkaisupyynnön esittäminen unionin tuomioistuimelle

42. Tässä tilanteessa Supreme Court esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

• [ennakkoratkaisukysymykset esitetään edellä olevassa liitteessä] [– –]
[alkup. s. 12]

[– –] **[alkup. s. 1]**