

Mål C-156/20

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

6 april 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Supreme Court of the United Kingdom (Förenade kungariket)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

1 april 2020

Klagande:

Zipvit Ltd

Motpart:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[utelämnas]

BESLUT

Zipvit Ltd (klagande) mot Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Förenade kungarikets skatte- och tullmyndighet) (motpart)

[utelämnas] [Orig. s. 1]

VID SUPREME COURT OF THE UNITED KINGDOM

DEN 1 APRIL 2020

[utelämnas]

Efter att ha hört ombudet för klaganden och ombudet för motparten den 29 och 30 januari 2020 meddelar rätten följande

BESLUT:

1. De frågor som anges i bilagan till detta beslut ska hänskjutas till Europeiska unionens domstol för förhandsavgörande i enlighet med artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.
2. Frågan om rättegångskostnader anstår. [**Orig. s. 14**]

Registrator

den 1 april 2020

BILAGA [Orig. s. 15]

TOLKNINGSFRÅGORNA

- 1) När i) en skattemyndighet, en tjänsteleverantör och en näringsidkare, som är en beskattningsbar person, feltolkar unionens mervärdesskattelagstiftning och behandlar ett tillhandahållande av tjänster, som ska beskattas enligt normalskattesatsen, som att det är undantaget från mervärdesskatteplikt, ii) det i avtalet mellan tjänsteleverantören och näringsidkaren angavs att priset för tjänsterna var exklusive mervärdesskatt och föreskrevs att om mervärdesskatt skulle betalas, skulle näringsidkaren bära kostnaden för detta, iii) tjänsteleverantören aldrig kräver, och inte längre kan kräva, av näringsidkaren ytterligare mervärdesskatt som ska betalas, och iv) skattemyndigheten inte kan eller inte längre kan (på grund av preskription) kräva av tjänsteleverantören den mervärdesskatt som borde ha betalats, får direktivet då till följd att det pris som faktiskt har betalats är en kombination av ett utkrävbart nettobelopp plus mervärdesskatt, så att näringsidkaren kan begära avdrag för ingående skatt enligt artikel 168 a i direktivet, såsom mervärdesskatt som faktiskt ”har betalats” för detta tillhandahållande?
- 2) Alternativt, kan näringsidkaren under dessa omständigheter begära avdrag för ingående skatt enligt artikel 168 a i direktivet såsom mervärdesskatt som ”skulle betalas” för detta tillhandahållande?
- 3) När en skattemyndighet, en tjänsteleverantör och en näringsidkare, som är en beskattningsbar person, feltolkar unionens mervärdesskattelagstiftning och behandlar ett tillhandahållande av tjänster, som ska beskattas enligt normalskattesatsen, som att det är undantaget från mervärdesskatteplikt, med följden att näringsidkaren inte kan inge en faktura med mervärdesskatt angiven, som uppfyller kraven i artikel 226.9 och 226.10 i direktivet, till skattemyndigheten för de tjänster som näringsidkaren har tillhandahållits, har då näringsidkaren rätt att begära avdrag för ingående skatt enligt artikel 168 a i direktivet?
- 4) För att besvara frågorna 1–3:
 - a) Är det relevant att undersöka huruvida tjänsteleverantören, antingen på grundval av berättigade förväntningar eller någon annan grund som följer av nationell rätt eller unionsrätten, skulle kunna invända mot varje försök från

skattemyndighetens sida att utfärda ett beskattningsbeslut som kräver att tjänsteleverantören ska redovisa ett belopp som motsvarar mervärdesskatten för tillhandahållandet?

b) Är det av betydelse att näringsidkaren, vid samma tidpunkt som skattemyndigheten och tjänsteleverantören, kände till att tillhandahållandet i själva verket inte var undantaget från mervärdesskatteplikt, eller hade samma möjligheter som dem att få kännedom om detta, och kunde ha erbjudit sig att betala den mervärdesskatt som skulle betalas för tillhandahållandet (beräknad med hänvisning till det affärsmässiga priset för tillhandahållandet) så att mervärdesskatten kunde ha betalats in till skattemyndigheten, men näringsidkaren underlät att göra detta? [Orig. s. 16]

[utelämnas]

Inledning

1. Detta mål avser rätten för en näringsidkare (i detta fall Zipvit) att göra avdrag för ingående mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat för tjänster som den har tillhandahållits av en tjänsteleverantör (i detta fall Royal Mail), i den mån som dessa tjänster används för näringsidkarens egna leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster till en slutkonsument. Frågan uppkommer i ett specifikt fall.
2. I de allmänna villkoren som reglerade avtalet om tillhandahållande av tjänster mellan tjänsteleverantören och näringsidkaren föreskrevs att näringsidkaren skulle betala det affärsmässiga priset för tjänsterna plus (eventuell) mervärdesskatt som skulle tas ut på tillhandahållandet. Som fastställdes i en senare dom från EU-domstolen borde tillhandahållandet i själva verket ha behandlats som att det beskattas enligt normalskattesatsen för mervärdesskatt, så att näringsidkaren borde ha påförts mervärdesskatt som beräknats enligt den relevanta procentsatsen av det affärsmässiga priset för tillhandahållandet. Vid tidpunkten för tillhandahållandet utgick dock både tjänsteleverantören och näringsidkaren, vilka handlade i god tro och på grundval av ett vanligt fel, från att tillhandahållandet var undantaget från mervärdesskatteplikt, vilket medförde att näringsidkaren endast påfördes och endast betalade ett belopp som motsvarade det affärsmässiga priset för tillhandahållandet. I fakturorna för de aktuella tjänsterna angavs att tjänsterna var undantagna från mervärdesskatteplikt och det angavs därför att ingen mervärdesskatt skulle betalas för dessa.
3. Skattemyndigheten (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners) (nedan kallad skattemyndigheten) begick samma fel i god tro. Skattemyndigheten hade av misstag bidragit till det fel som parterna begick, genom att utfärda en skattevägledning som innehöll uppgifter med samma innebörd
4. Felet har fått till följd att näringsidkaren endast har betalat de belopp som motsvarar det affärsmässiga priset för varje tjänst och att det nu inte finns några

utsikter att näringsidkaren kan förmås att betala, eller kommer att betala, det ytterligare belopp som motsvarar mervärdesskattedelen av det totala priset (det vill säga det affärsmässiga priset med tillägg för den mervärdesskatt som ska betalas på detta), som borde ha tagits ut och betalats för sådana tjänster. På samma sätt har tjänsteleverantören inte redovisat någon mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för sådana tjänster till skattemyndigheten, och det finns inte några utsikter att tjänsteleverantören nu kan förmås att redovisa, eller kommer att redovisa, sådan mervärdesskatt till skattemyndigheten. [Orig. s. 2]

5. Trots detta gör näringsidkaren nu gällande att den enligt artikel 168 a i det huvudsakliga mervärdesskattedirektivet ([rådets direktiv] 2006/112/EG – nedan kallat direktivet) har rätt att hos skattemyndigheten begära att den mervärdesskatt som ska betalas för de aktuella tjänsterna eller den mervärdesskattedel som enligt lag anses vara inkluderad i det pris som tjänsteleverantören tar ut för varje tjänst (och som enligt lag således anses utgöra mervärdesskatt som faktiskt har betalats för en sådan tjänst när näringsidkaren betalade vad parterna trodde var det affärsmässiga priset för tjänsten) ska dras av som ingående mervärdesskatt. För att bemöta detta hävdar skattemyndigheten att direktivet, under de omständigheter som föreligger i förevarande fall, ska tolkas på följande sätt: 1) Det föreligger inte någon mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för de aktuella tjänsterna, vilket gör att det inte kan framställas något yrkande om återbetalning av den ingående skatten för dessa, och/eller 2) fakturorna för de aktuella tjänsterna visade inte att mervärdesskatt skulle betalas för dessa tjänster, och eftersom näringsidkaren inte i något skede innehade fakturor som visade att mervärdesskatt skulle betalas och storleken på detta belopp, i enlighet med artikel 226.9 och 226.10 i direktivet, har näringsidkaren även av det skälet inte rätt att få återbetalt ingående skatt för dessa tjänster. Näringsidkaren bemöter punkt 1) med att mervärdesskatten ska anses ha betalats som en del av priset (eller som ska betalas) och punkt 2) med att alla relevanta omständigheter numera är kända och den kan på annat sätt bevisa det mervärdesskattebelopp som ska betalas eller har betalats för varje tjänst.
6. De belopp som Zipvit [näringsidkaren] har yrkat som ingående mervärdesskatt för de aktuella tjänsterna uppgår till 415 746 GBP jämte ränta. Förevarande mål är ett pilotmål avseende tjänster som tillhandhållits av Royal Mail [tjänsteleverantören] och i fråga om vilka samma fel har begåtts. Rätten har fått uppgifter om att det totala värdet på de krav som riktas mot skattemyndigheten uppskattas till mellan 500 miljoner GBP och 1 miljard GBP.

Bakgrund

7. Royal Mail är det offentliga postväsendet i Förenade kungariket. I artikel 132.1 a i direktivet (och i motsvarande bestämmelser som föregick denna) föreskrivs att medlemsstaterna ska från skatteplikt undanta "[t]jänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet, med undantag för persontransporter och telekommunikationstjänster". Vid införlivandet av denna bestämmelse tolkade [Förenade kungarikets] parlament och

skattemyndigheten denna bestämmelse så, att den omfattar alla posttjänster som tillhandahålls av Royal Mail. Den nationella genomförandelagstiftningen, Value Added Tax Act 1994 (1994 års lag om mervärdesskatt) (nedan kallad VATA), innehöll en bestämmelse med den innebörden (bilaga 9, grupp 3, punkt 1) och skattemyndigheten utfärdade riktlinjer med samma innebörd.

8. Zipvit bedriver verksamhet som avser leverans av vitaminer och mineraler per postorder och använde sig av Royal Mails tjänster. Under perioden den 1 januari 2006–31 mars 2010 tillhandahöll Royal Mail ett antal företagsposttjänster åt Zipvit enligt avtal som hade förhandlats fram individuellt med Zipvit. Förevarande mål avser tillhandahållandet av en sådan tjänst, nämligen Royal Mails ”multimedia®”-tjänst (nedan kallade tjänsterna). [Orig. s. 3]
9. Det avtal enligt vilket Royal Mail tillhandahöll tjänsterna innefattade Royal Mails relevanta allmänna affärsvillkor, i vilka det föreskrevs att alla porton som angetts ska betalas av kunden (det vill säga Zipvit) var exklusive mervärdesskatt, att kunden ”ska betala eventuell mervärdesskatt på porton och andra avgifter enligt tillämplig skattesats”, och att ”mervärdesskatten ska beräknas och betalas på [det affärsmässiga priset för tjänsterna]”. I den mån som mervärdesskatt skulle betalas för tillhandahållandet av tjänsterna, var följaktligen det totala pris som Zipvit skulle betala för dessa tjänster enligt avtalet det affärsmässiga priset plus mervärdesskattedelen.
10. På grundval av den nationella lagstiftningen och vägledningen samt den felaktiga men vanliga uppfattningen att tjänsterna var undantagna från mervärdesskatteplikt, var de fakturor som Royal Mail utfärdade till Zipvit för tjänsterna märkta ”E” för ”Exempt” (”Undantagna från mervärdesskatteplikt”), i dessa angavs inte något belopp som avsåg den mervärdesskatt som skulle betalas, och Zipvit debiterades endast det affärsmässiga priset för tjänsterna. Zipvit betalade i vederbörlig ordning de belopp som angavs i fakturorna till Royal Mail. Vid tidpunkten för tillhandahållandena begärde inte Zipvit att ingående mervärdesskatt för dessa tjänster skulle återbetalas.
11. Eftersom Royal Mail utgick från att tjänsterna var undantagna från mervärdesskatteplikt, och eftersom den inte hade fastställt någon mervärdesskatt i sina fakturor, redovisade den inte något mervärdesskattebelopp till skattemyndigheten för tillhandahållandet av tjänsterna. Skattemyndigheten trodde också att tjänsterna var undantagna från skatteplikt och förväntade sig inte eller krävde att Royal Mail skulle redovisa ett sådant belopp till skattemyndigheten.
12. Det fortsatte på detta sätt under flera år, fram till EU-domstolens dom av den 23 april 2009 i [TNT Post,] mål C-357/07, EU:C:2009:248; [utelämnas]. EU-domstolen slog fast att undantaget från skatteplikt för posttjänster endast skulle tillämpas på de tjänster som det offentliga postväsendet tillhandahåller i denna egenskap, och att det inte var tillämpligt på de tjänster för vilka villkoren hade förhandlats individuellt.

13. På grundval av EU-domstolens tolkning av direktivet och dess föregångare borde tjänsterna i förevarande mål under den relevanta perioden ha behandlats som att de beskattas enligt normalskattesatsen. Royal Mail borde ha debiterat Zipvit ett totalpris för tillhandahållandet av tjänsterna som motsvarade det affärsmässiga priset plus mervärdesskatt enligt relevant skattesats, och Royal Mail borde ha redovisat denna mervärdesskatt till skattemyndigheten. Som det nu var påfördes emellertid inte Zipvit denna mervärdesskatt och företaget betalade inte heller denna, och Royal Mail redovisade inte något belopp motsvarande mervärdesskatt för dessa tjänster till skattemyndigheten. [Orig. s. 4]
14. Mot bakgrund av domen TNT Post framställde Zipvit två yrkanden till skattemyndigheten om avdrag för ingående mervärdesskatt för tjänsterna [utelämnas]: i) den 15 september 2009 med ett belopp på 382 599 GBP jämte ränta, avseende ”ingående skatt som betalats från och med det kvartal som slutade den 31 mars 2006 (som skulle betalas efter den 1 april 2006) till och med det kvartal som slutade den 30 juni 2009”, och ii) den 8 april 2010 med ett belopp på 33 147 GBP, avseende perioderna fram till december 2009 och till mars 2010. Dessa yrkanden beräknades med utgångspunkt i att de priser som faktiskt betalades för tjänsterna skulle anses ha inkluderat en mervärdesskattedel.
15. Under tiden inhämtade skattemyndigheten upplysningar från Royal Mail för att fastställa exakt vilka av dess tjänster som påverkades av domen TNT Post.
16. Skattemyndigheten avslog Zipvits avdragsyrkanden genom skrivelse av den 12 maj 2010. Skälet till detta var att Zipvit hade varit tvunget enligt avtal att betala mervärdesskatt på det affärsmässiga priset för tjänsterna, men företaget hade inte påförts mervärdesskatt i de aktuella fakturorna och hade inte betalat denna mervärdesskatt. Efter omprövning fastställde skattemyndigheten detta beslut genom skrivelse av den 2 juli 2010.
17. Vid denna tidpunkt hade den nationella preskriptionstiden på sex år som föreskrivs i section 5 i Limitation Act 1980 (1980 års preskriptionslag) för att Royal Mail skulle göra gällande en fordran enligt avtal och kräva återstoden av det totalpris som skulle betalas till det för tillhandahållandet av tjänsterna (det vill säga ett belopp motsvarande den mervärdesskatt som skulle betalas för sådana tjänster, beräknat med hänvisning till det affärsmässiga priset på tjänsterna) inte löpt ut. Att göra gällande fordringar mot Royal Mails samtliga relevanta kunder som berördes av domen TNT Post, däribland Zipvit, skulle dock ha varit kostsamt och administrativt betungande för Royal Mail och det hade inte något affärsmässigt intresse av att göra det, och därför gick det inte vidare med dessa krav.
18. Vid denna tid hade de tidsfrister för skattemyndigheten som föreskrivs i section 73.6 och section 77.1 VATA för att utfärda beskattningsbeslut gentemot Royal Mail avseende mervärdesskatt för åtminstone vissa av de tjänster som tillhandahållits ännu inte löpt ut. Skattemyndigheten ansåg emellertid att den inte skulle utfärda sådana beskattningsbeslut, eftersom det i nationell lagstiftning, i

form av VATA, vid den relevanta tidpunkten hade föreskrivits att tillhandahållandet av tjänsterna var undantaget från mervärdesskatteplikt, och vidare hade Royal Mail faktiskt inte mottagit den mervärdesskatt som skulle betalas för tjänsterna från Zipvit. Vidare ansåg skattemyndigheten att den hade skapat berättigade förväntningar som kunde göras gällande av Royal Mail på att det inte var skyldigt att uppbära och redovisa mervärdesskatt för tjänsterna, vilket innebar att Royal Mail skulle ha goda skäl att motsätta sig varje försök att utfärda beskattningsbeslut gentemot Royal Mail i syfte att det ska redovisa mervärdesskatt för tjänsterna. **[Orig. s. 5]**

19. Zipvit överklagade skattemyndighetens omprövningsbeslut till First-tier Tribunal (Tax Chamber). Förhandling i målet om överklagande hölls den 14 och 15 maj 2014. Vid det laget hade preskriptionstiden för att Royal Mail skulle göra gällande en fordran enligt avtal mot Zipvit och kräva betalning av återstoden av det totalpris som skulle betalas för tillhandahållandet av tjänsterna löpt ut vad gäller merparten av de tjänster som hade utförts. Skattemyndigheten var också till stor del, om inte helt, för sent ute för att utfärda ett beskattningsbeslut gentemot Royal Mail [utelämnas] [utelämnas].
20. First-tier Tribunal slog fast att tjänsterna skulle beskattas enligt normalskattesatsen enligt unionsrätten, såsom angavs i domen TNT Post, och att undantaget för posttjänster i nationell rätt kunde och skulle tolkas på samma sätt, så att det med rätta skulle anses att tjänsterna skulle beskattas enligt normalskattesatsen enligt nationell rätt. Detta är numera ostridigt.
21. First-tier Tribunal ogillade Zipvits överklagande genom dom av den 3 juli 2014 [<http://bailii.org/uk/case/UKFTT/TC/2014/TC03773.html>]. Den slog fast att skattemyndigheten inte hade någon utkrävbar skattefordran gentemot Royal Mail, eftersom Royal Mail i sina mervärdesskattedeclarationer inte hade redovisat någon mervärdesskatt för sina tjänster, inte hade lämnat någon frivillig underrättelse om att alltför lite mervärdesskatt hade betalats, inte hade utfärdat någon faktura som visade att mervärdesskatt skulle betalas, och skattemyndigheten hade inte gjort bedömningen att Royal Mail var skyldigt att betala någon mervärdesskatt [utelämnas]. [utelämnas: hänvisningar till punkter i First-tier Tribunals dom har utelämnats] Under dessa omständigheter fanns det inte någon mervärdesskatt som ”ska betalas eller har betalats” av Royal Mail för tillhandahållandet av tjänsterna, i den mening som avses i artikel 168 a i direktivet [utelämnas] [utelämnas]. Frågan huruvida skattemyndigheten skulle ha varit förhindrad att utfärda ett beskattningsbeslut gentemot Royal Mail på grund av offentlighetsprinciper, däribland principen om skydd för berättigade förväntningar, lades åt sidan, eftersom det inte var nödvändigt att avgöra den [utelämnas]. Eftersom Zipvit under alla omständigheter inte innehade några giltiga fakturor med mervärdesskatt angiven för tillhandahållandet av tjänsterna, som visade att mervärdesskatt påförts, hade bolaget inte rätt att begära avdrag för denna mervärdesskatt såsom ingående skatt [utelämnas]. Även om skattemyndigheten enligt nationell rätt har ett utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller att godta alternativ bevisning för betalning av

mervärdesskatt istället för en faktura med mervärdesskatt angiven (enligt regulation 29.2 i Value Added Tax Regulations 1995 (1995 års förordning om mervärdesskatt) (SI 1995/2518) – nedan kallad regulation 29.2), vilket skattemyndigheten hade underlåtit att beakta i sina beslut, fann First-tier Tribunal att om skattemyndigheten i vederbörlig ordning hade prövat huruvida det fanns anledning att godta alternativ bevisning, skulle den oundvikligen och med rätta ha beslutat vid utövandet av sitt utrymme för skönsmässig bedömning att inte godta Zipvits yrkande om avdrag för ingående mervärdesskatt för tjänsterna [utelämnas]. Det viktiga i det avseendet var att en återbetalning av nominell ingående mervärdesskatt till Zipvit avseende tjänsterna skulle utgöra en oförtjänt fördel för Zipvit [utelämnas]. Zipvit hade faktiskt enbart betalat det affärsmässiga priset för tjänsterna, exklusive mervärdesskatt, vilket innebär att en återbetalning till bolaget av en nominell mervärdesskattedel för tillhandahållandet av dessa tjänster skulle i ekonomiskt hänseende innebära att Zipvit hade fått tjänsterna till ett betydligt lägre pris än deras verkliga kommersiella värde. [utelämnas]. **[Orig. s. 6]**

22. Zipvit överklagade domen. Upper Tribunal (Tax Chamber) ogillade överklagandet. [utelämnas]. [utelämnas: kommentar om skillnaderna mellan First-tier Tribunals och Upper Tribunals tolkning, vilka analyserades vid Court of Appeal, har utelämnats] Det är numera ostridigt att ”ska betalas eller har betalats” betyder att näringsidkaren ska betala eller har betalat till tjänsteleverantören. Upper Tribunal fastställde First-tier Tribunals avgörande vad beträffar frågeställningen rörande fakturan och frågan om utövandet av utrymmet för skönsmässig bedömning enligt regulation 29.2.
23. Zipvit överklagade till Court of Appeal. Det var först vid Court of Appeal som den bakomliggande faktiska situationen vad beträffar Zipvits skyldigheter enligt dess avtal med Royal Mail slutligen blev föremål för en fullständig utredning och som de ovannämnda faktiska konstaterandena i det avseendet gjordes. Dessa är numera ostridiga.
24. Court of Appeal ogillade Zipvits överklagande [genom dom av den 29 juni 2018; <http://bailii.org/uk/cases/EWCA/Civ/2018/1515.html>]. Efter en utförlig genomgång av EU-domstolens praxis vad beträffar frågeställningen rörande uttrycket ”ska betalas eller har betalats”, såsom den framgick mot bakgrund av den faktiska situationen vad beträffar Zipvits avtalsförpliktelser, konstaterade Court of Appeal att situationen inte var *acte clair*. [utelämnas]. Court of Appeal kom dock fram till samma slutsats som underinstanserna vad gäller frågeställningen rörande fakturan. [utelämnas]. Efter att ha gått igenom EU-domstolens praxis slog Court of Appeal fast att det utgjorde en nödvändig förutsättning för att Zipvit skulle kunna utöva någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för tjänsterna att bolaget kunde lägga fram fakturor med mervärdesskatt angiven, som visade att mervärdesskatt hade tagits ut på tillhandahållandet av tjänsterna, i enlighet med artikel 226.9 och 226.10 i direktivet, eller ytterligare bevis som visade att Royal Mail hade betalat den aktuella skatten till skattemyndigheten, vilket Zipvit inte kunde göra [utelämnas].

Court of Appeal delade underinstansernas bedömning vad gäller frågan om utövandet av skattemyndighetens utrymme för skönsmässig bedömning enligt regulation 29.2 [utelämnas]. Om skattemyndigheten behandlade Zipvit som att det hade betalat ingående mervärdesskatt för tjänsterna, skulle Zipvit få en oförtjänt fördel [utelämnas], genom att i själva verket få en nedsättning av det affärsmässiga pris som bolaget hade varit tvunget att betala för tjänsterna, som betalas ut med offentliga medel, trots att mervärdesskatten inte hade betalats in till statskassan [utelämnas]. Court of Appeal ansåg att situationen vad beträffar frågeställningen rörande fakturan var *acte clair*, vilket medförde att det inte var nödvändigt att hänskjuta en begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen [utelämnas].

Överklagandet till Supreme Court

25. Zipvit har nu överklagat till rätten. Zipvit hävdar att det bör vinna framgång både vad gäller frågeställningen rörande uttrycket ”ska betalas eller har betalats” och frågeställningen rörande fakturan, däribland – i den mån det är nödvändigt – frågan om utövandet av skattemyndighetens utrymme för skönsmässig bedömning enligt regulation 29.2. Efter en utförlig diskussion har rätten beslutat att varken frågeställningen rörande uttrycket ”ska betalas eller har betalats” eller frågeställningen rörande fakturan kan anses vara *acte clair*, och att en begäran om förhandsavgörande ska hänskjutas till EU-domstolen för att ställa de frågor som anges i slutet av detta beslut. I korthet är parternas argument i målet om överklagande följande: [Orig. s. 7]

(1) Frågeställningen rörande uttrycket ”ska betalas eller har betalats”

26. I artikel 168 a i direktivet föreskrivs att en näringsidkare som är en beskattningsbar person har rätt att från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av ”[m]ervärdesskatt som skall betalas eller har betalats ... för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person”.
27. Zipvit hävdar att, under de omständigheter som föreligger i förevarande fall, varje gång bolaget (även om det dessutom var skyldigt enligt avtal att betala mervärdesskatt) endast betalade det affärsmässiga pris som det debiterades i Royal Mails faktura, ska det (Zipvit) behandlas som att det har betalat en mervärdesskattedel som ska anses vara inbakad i det erlagda beloppet. Det belopp som Royal Mail debiterade och som Zipvit betalade ska betraktas som ett totalpris som innefattar ett (lägre) beskattningsunderlag och mervärdesskatt enligt normalskattesatsen på detta beskattningsunderlag. Om Royal Mail debiterade Zipvit 120 GBP i en faktura för tjänsterna, vilket är det affärsmässiga priset för tjänsterna, och Zipvit endast betalade detta belopp, ska beskattningsunderlaget (i den mening som avses i artiklarna 73 och 78 i direktivet), trots att det i fakturan påstods att tjänsterna var undantagna från mervärdesskatteplikt, [utelämnas] anses

ha uppgått till endast 100 GBP och de ytterligare 20 GBP (om det antas att mervärdesskattesatsen är 20 procent) ska anses utgöra mervärdesskatt, som Zipvit nu har rätt att begära avdrag för som ingående mervärdesskatt i fråga om de tjänster som bolaget har tillhandahållit sina kunder. Denna inbakade mervärdesskattedel i varje betalning utgör mervärdesskatt som har ”betalats”, i den mening som krävs, och omfattas således av artikel 168 a.

28. Till stöd för detta argument åberopar Zipvit särskilt artiklarna 73, 78 och 90 i direktivet (vilka återspeglas i nationell rätt i sections 19.2 och 26A VATA) och domen [av den 7 november 2013] Tulică (förenade målen C-249/12 och C-250/12) EU:C:2013:722.
29. I andra hand, även om den inbakade mervärdesskattedelen som Zipvit åberopar inte ska anses ha ”betalats” i den mening som avses i artikel 168 a, ska det anses att mervärdesskatt ”ska betalas” i den mening som avses i denna bestämmelse, så att Zipvit har rätt att dra av denna som ingående mervärdesskatt på denna grund.
30. I den mån som skattemyndigheten uppger att den inte kan tvinga Royal Mail att till myndigheten redovisa mervärdesskatt för de tjänster som det har tillhandahållit Zipvit, anser Zipvit att detta är skattemyndighetens eget fel (antingen på grund av att dess handlande har skapat berättigade förväntningar eller av andra skäl som Royal Mail skulle kunna göra gällande mot en verkställighetsåtgärd som vidtas av skattemyndigheten – det har inte medgetts att det föreligger några sådana skäl – eller på grund att man har låtit tiden gå så att det nu är för sent för skattemyndigheten att vidta verkställighetsåtgärder), och det är under alla omständigheter inte något som kan hindra Zipvit från att åberopa sin rätt enligt artikel 168 a att dra av ingående mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats. **[Orig. s. 8]**
31. För att bemöta dessa argument hävdar skattemyndigheten att det, under de omständigheter som föreligger i förevarande fall, inte finns något i direktivet som kräver eller motiverar en retroaktiv omarbetning av affärsöverenskommelserna mellan Royal Mail och Zipvit, enligt vilka fakturorna från Royal Mail endast hänvisade till det affärsmässiga pris som Zipvit skulle betala för tjänsterna och Zipvit förblev skyldigt enligt avtal att betala ett ytterligare belopp till Royal Mail som mervärdesskatt enligt normalskattesatsen på detta affärsmässiga pris (vilket framkom först efter domen TNT Post). Som omständigheterna visade så utfärdade inte Royal Mail några ytterligare fakturor för att kräva betalning av denna mervärdesskatt; Royal Mail kunde inte tvingas att utfärda sådana ytterligare fakturor (och nu är det för sent att göra det, enligt de nationella preskriptionsreglerna i fråga om fordringar enligt avtal); Royal Mail har inte redovisat någon mervärdesskatt för tjänsterna till skattemyndigheten (vare sig mervärdesskatt som är inbakad i ett lägre nominellt affärsmässigt pris som Zipvit har hänvisat till eller mervärdesskatt som tas ut på det verkliga affärsmässiga priset), och skattemyndigheten kunde inte vidta några åtgärder för att tvinga Royal Mail att redovisa någon mervärdesskatt för tillhandahållandet av tjänsterna

(antingen på offentlighetsrättsliga grunder, däribland iakttagandet av Royal Mails berättigade förväntningar, eller på grund av preskription).

32. Skattemyndigheten uppger att om Zipvit tilläts att kräva en mervärdesskattedel som nominellt var inbakad i de betalningar som bolaget gjorde till Royal Mail, skulle det innebära att historien skrevs om på ett helt teoretiskt sätt som saknar verklighetsförankring, vilket inte krävs enligt någon bestämmelse i direktivet. Som First-tier Tribunal, Upper Tribunal och Court of Appeal korrekt konstaterade, skulle detta innebära att Zipvit fick en oförtjänt ekonomisk fördel på skattebetalarnas bekostnad (och som skulle ge bolaget en fördel gentemot dess affärskonkurrenter), vilket inte kan vara motiverat enligt direktivet. Det skulle även leda till ett resultat som skulle strida mot neutralitetsprincipen, vilken är grundläggande för direktivet, genom att den ingående mervärdesskatt som Zipvit begär avdrag för aldrig har betalats in till statskassan och Royal Mail skulle inte ha agerat inkassoombud åt skattemyndigheterna på det sätt som krävs för att genomföra denna princip (i det avseendet åberopas särskilt domen [av den 24 oktober 1996] Elida Gibbs (mål C-317/94) [EU:C:1996:400], punkt 22, och domen [av den 28 november 2013] Minister Finansów (mål C-319/12) [EU:C:2013:778] punkterna 41–43).
33. Skattemyndigheten gör gällande att förevarande mål skiljer sig från de omständigheter som bedömdes i målet Tulică. I punkt 37 i domen i nämnda mål angav EU-domstolen uttryckligen att den inte avsåg den typ av avtalsöverenskommelse som har konstaterats föreligga i förevarande fall. I ett fall där avtalet mellan tjänsteleverantören (Royal Mail) och näringsidkaren (Zipvit) ålägger näringsidkaren att betala det affärsmässiga priset för de tjänster som tillhandahållits plus ett tillägg som täcker den mervärdesskatt som ska betalas på det affärsmässiga priset, framgår det av rättspraxis att artikel 168 a i direktivet ska tolkas så, att mervärdesskatt endast kan anses ha ”betalats” när den mervärdesskatt som ska betalas på det affärsmässiga priset faktiskt har betalats, vilket inte har skett i förevarande fall. Det framgår även av rättspraxis att det endast kan anses att mervärdesskatt ”ska betalas” när det finns en utkrävbar fordran på att uppbära skatten från Zipvit och se till att den betalas in till skattemyndigheterna, vilket inte är fallet här. **[Orig. s. 9]** Skattemyndigheten åberopar särskilt [dom av den 29 mars 2012,] Vélclair (mål C-414/10; EU:C:2012:183), [dom av den 21 mars 2018,] Volkswagen (mål C-533/16; EU:C:2017:2040), och [dom av den 12 april 2018,] Biosafe-Indústria de Reciclagens (mål C-8/17; EU:C:2017:249).
34. Skattemyndigheten uppger att rättspraxis inte tyder på att skattemyndighetens handlande utgör en relevant omständighet vid tillämpningen av direktivet i ett mål av detta slag. I avsaknad av en deklARATION från tjänsteleverantören eller ingivandet av fakturor med mervärdesskatt angiven som uppfyller kraven i artikel 226.9 och 226.10, kommer skattemyndigheten vanligtvis inte att veta vilka tjänster som har tillhandahållits och huruvida den kan utfärda ett beskattningsbeslut gentemot tjänsteleverantören. Vidare finns det under alla omständigheter inte något i skattemyndighetens handlande som skulle kunna motivera att man bortser från de unionsrättsliga principer som det hänvisas till i

[nämnda rättspraxis]. I likhet med målen Volkswagen och Biosafe-Industria, har den situation som är föremål för prövning uppstått till följd av ett rent misstag som i god tro begicks av samtliga: Zipvit, Royal Mail och skattemyndigheten.

35. Skattemyndigheten stöder sig även på principen om att ett asymmetriskt återopande av direktivet inte är tillåtet, varigenom en näringsidkare både drar fördel av ett undantag i nationell rätt (vilket faktiskt inte är tillåtet enligt direktivet) avseende tjänster och försöker göra avdrag för ingående mervärdesskatt för dessa tjänster. I det avseendet hänvisar skattemyndigheten särskilt till målet MDDP [domen i mål C-319/12]. Skattemyndigheten hävdar att Zipvit i huvudsak försöker att både dra fördel av den omständigheten att tillhandahållandet av tjänsterna i detta fall i den nationella lagstiftningen felaktigt har ansetts vara undantaget från mervärdesskatteplikt och återropa direktivet till stöd dess begäran om avdrag för ingående mervärdesskatt för detta tillhandahållande, i strid med denna princip. Zipvit har bestritt detta.

2) *Frågeställningen rörande fakturan*

36. Zipvit hävdar att det framgår av EU-domstolens praxis att det föreligger en viktig skillnad mellan de materiella krav som ett yrkande avseende ingående skatt ska uppfylla (däribland de krav som anges i artikel 168 a) och de formella krav som är tillämpliga på ett sådant yrkande (däribland de krav som avser att en faktura med mervärdesskatt angiven ska företes i enlighet med artikel 226). Synsättet är strikt vad gäller de materiella kraven, men det är tillåtet att avvika från de formella kraven om näringsidkaren kan lägga fram tillräcklig alternativ bevisning för den mervärdesskatt som har betalats eller ska betalas. Zipvit återopar särskilt domen [av den 15 september 2006,] Barlis 06-Investmentos Imobiliários e Turísticos (mål C-516/14; EU:C:2016:690); domen [av den 19 oktober 2017,] SC Paper Consult (mål C-101/16; EU:C:2017:775), och domen [av den 21 november 2018,] Vädan (mål C-664/16; EU:C:2018:933). **[Orig. s. 10]**
37. Zipvit gör i detta fall gällande att bolaget har lagt fram tillräcklig alternativ bevisning för den mervärdesskatt som betalades (i form av betalningen av den inbakade mervärdesskatt som Zipvit hävdar var inkluderad i det pris som bolaget betalade till Royal Mail) eller som skulle betalas, eftersom detta, mot bakgrund av domen i målet TNT Post, lätt går att få fram utifrån de fakturor som Royal Mail faktiskt skickade till Zipvit, i förening med en tolkning av affärsöverenskommelserna avseende tillhandahållandet av de tjänster som fakturorna avsåg. Skattemyndigheten kunde inte, vid utövandet av sitt utrymme för skönsmässig bedömning enligt regulation 29.2, vägra att godta den alternativa bevisning som Zipvit lade fram till stöd för sitt yrkande.
38. Zipvit hävdar att domarna i målen Volkswagen och Biosafe-Industria inte har den betydelse för frågeställningen rörande fakturan som skattemyndigheten påstår att de har. Enligt Zipvit kan resonemanget i dessa mål bäst förklaras så, att de avsåg att säkerställa att en näringsidkare inte skulle hindras från att i praktiken tillämpa sin rätt att begära avdrag för ingående mervärdesskatt i situationer där

näringsidkaren blivit vilseledd genom att motta en faktura som påstods visa att det inte skulle betalas någon mervärdesskatt för en tjänst.

39. För att bemöta detta hävdar skattemyndigheten att direktivets regler om uppbörd av mervärdesskatt i enlighet med neutralitetsprincipen kräver att det ska fästas särskild vikt vid kraven i artikel 226.9 och 226.10 vad gäller att förete en faktura som visar att mervärdesskatt ska betalas för en tjänst och med vilket belopp. Enligt mervärdesskattereglerna måste flera parter känna till detta för att reglerna ska fungera effektivt, och fakturor som på ett korrekt sätt behandlar dessa krav måste inges till skattemyndigheterna så att de kan övervaka situationen och se till att tjänsteleverantören på rätt sätt har redovisat den mervärdesskatt som tagits ut till skattemyndigheterna. Enligt skattemyndigheten kan det därför inte framställas ett giltigt yrkande om avdrag för ingående skatt om det inte finns någon faktura med mervärdesskatt angiven som uppfyller dessa särskilda krav.
40. Skattemyndigheten instämmer i Court of Appeals resonemang. Den åberopar även särskilt generaladvokaternas förslag till avgöranden och domarna i målen Volkswagen och Biosafe-Industria, som den hävdar stöder dess argument om att ett giltigt yrkande om avdrag för ingående mervärdesskatt för tillhandahållandet av tjänsterna måste stödjas av en faktura med mervärdesskatt angiven från Royal Mail som uppfyllde kraven i artikel 226.9 och 226.10 i direktivet. Zipvit begärde aldrig att Royal Mail skulle skicka fakturor varigenom bolaget påförs den mervärdesskatt som ska betalas på det kommersiella pris som togs ut för tillhandahållandet av tjänsterna, och det är uppenbart att Zipvit inte hade för avsikt att begära sådana fakturor eller att betala det krav på mervärdesskatt som dessa skulle innehålla. Eftersom Zipvit inte kunde inge relevanta fakturor med mervärdesskatt angiven till stöd för sitt yrkande om avdrag för ingående mervärdesskatt för tjänsterna, kan yrkandet inte bifallas. Det finns inget i unionsrätten som kan åberopas för att ifrågasätta First-tier Tribunals, Upper Tribunals och Court of Appeals slutsats beträffande utövandet av skattemyndighetens utrymme för skönsmässig bedömning enligt regulation 29.2. **[Orig. s. 11]**
41. [utelämnas]. [utelämnas: uppgift om bilagorna till beslutet har utelämnats]
- Hänskjutande till EU-domstolen*
42. Under dessa omständigheter hänskjuter rätten följande frågor till EU-domstolen:
- [utelämnas: tolkningsfrågorna anges i bilagan ovan] [utelämnas]
[Orig. s. 12]
- [utelämnas] **[Orig. s. 1]**