



Datum van inontvangstneming : 12/05/2020

Zaak C-156/20

Verzoek om prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

6 april 2020

Verwijzende rechtbank:

Supreme Court of the United Kingdom

Datum van de verwijzingsbeslissing:

1 april 2020

Verzoekende partij:

Zipvit Ltd

Verwerende partij:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[OMISSIS]

ARREST

**In de zaak Zipvit Ltd (verzoekster)/Commissioners for Her Majesty's
Revenue and Customs (verweerder)**

[OMISSIS] [OR. 1]

VOOR DE SUPREME COURT OF THE UNITED KINGDOM

1 APRIL 2020

[OMISSIS]

GEHOORD op 29 en 30 januari 2020 de advocaat van de verzoekende partij en de advocaat van de verwerende partij

WORDT BESLIST

1. De in de bijlage bij deze beslissing uiteengezette vragen worden krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

aan het Hof van Justitie van de Europese Unie voorgelegd voor een prejudiciële beslissing.

2. De beslissing omtrent de kosten wordt aangehouden [OR. 14]

Griffier

1 april 2020

SCHEMA [OR. 15]

PREJUDICIËLE VRAGEN

1) Indien (i) een belastingautoriteit, de leverancier of dienstverrichter en de belastingplichtige handelaar Europese btw-wetgeving onjuist interpreteren en een tegen het normale tarief belastbare prestatie als vrijgesteld van btw beschouwen, (ii) de overeenkomst tussen de leverancier of dienstverrichter en de handelaar bepaalt dat de opgegeven prijs voor de prestatie exclusief btw is en dat indien btw verschuldigd is, de handelaar de kosten daarvan moet dragen, (iii) de leverancier of dienstverrichter de verschuldigde extra btw nooit heeft gevorderd en niet meer kan vorderen van de handelaar, en (iv) de belastingdienst de btw die voldaan had moeten zijn, niet heeft gevorderd of (wegens verjaring) niet meer kan vorderen van de leverancier of dienstverrichter, heeft de richtlijn dan tot gevolg dat de werkelijk betaalde prijs bestaat uit een verschuldigd nettobedrag en de btw over dit bedrag, zodat de handelaar op grond van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn gerechtigd is om de btw als voorbelasting in aftrek te brengen?

2) Subsidiair, is de handelaar, in deze omstandigheden, op grond van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn gerechtigd om de over die prestatie „verschuldigde” btw als voorbelasting in aftrek te brengen?

3) Indien een belastingautoriteit, de leverancier of dienstverrichter en de belastingplichtige handelaar Europese btw-wetgeving onjuist interpreteren en een tegen het normale tarief belastbare prestatie als vrijgesteld van btw beschouwen en de handelaar dientengevolge voor de ten behoeve van hem verrichte prestatie geen btw-factuur aan de belastingautoriteit kan overleggen die aan de voorwaarden van artikel 226, leden 9 en 10, van de btw-richtlijn voldoet, kan de handelaar dan aanspraak maken op aftrek van voorbelasting op grond van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn?

4) Is het voor de beantwoording van vragen 1) tot en met (3) relevant:

a) om te onderzoeken of de dienstverrichter of leverancier, op grond van de nationale wetgeving of het Unierecht, enig verweer, al dan niet gebaseerd op gewettigd vertrouwen, zou kunnen voeren tegen pogingen van de belastingautoriteit om een aanslag vast te stellen waarbij hij wordt gelast een bedrag af te dragen dat overeenkomt met de btw over de prestatie?

b) dat de handelaar op hetzelfde tijdstip als de belastingautoriteit en de leverancier of de dienstverrichter wist dat de prestatie eigenlijk niet was vrijgesteld, of over dezelfde kennis als zij beschikte en had kunnen voorstellen om de over de prestatie verschuldigde btw (berekend op basis van de handelsprijs voor de prestatie) te voldoen, zodat de btw kon worden afgedragen aan de belastingautoriteit, maar zulks verzuimd heeft? [OR. 16]

[OMISSIS]

Inleiding

1. De onderhavige zaak betreft het recht van een handelaar (in casu Zipvit) op aftrek van de door hem verschuldigde of voldane voorbelasting voor diensten die een dienstverrichter (in casu Royal Mail) voor hem heeft verricht, voor zover deze diensten door de handelaar worden gebruikt voor de goederenleveringen of diensten die hij voor een eindgebruiker verricht. De kwestie doet zich voor in een specifieke situatie.
2. Volgens de algemene voorwaarden van de dienstenovereenkomst tussen de dienstverrichter en de handelaar dient de handelaar de handelsprijs voor de prestatie te betalen, vermeerderd met het bedrag aan btw die eventueel over de prestatie verschuldigd is. Zoals het Hof van Justitie in een later arrest heeft vastgesteld, had in feite het normale btw-tarief moeten worden toegepast op de prestatie, zodat de handelaar btw in rekening had moeten worden gebracht tegen het toepasselijke tarief inzake de handelsprijs voor de prestatie. Op het tijdstip van de prestatie ging echter zowel de dienstverrichter als de handelaar te goeder trouw per vergissing ervan uit dat de prestatie van btw was vrijgesteld, zodat de handelaar slechts een bedrag in rekening is gebracht en heeft voldaan dat gelijk was aan de handelsprijs voor de prestatie. Op de facturen betreffende de betrokken prestaties was vermeld dat het om vrijgestelde prestaties ging waarvoor dus geen btw verschuldigd was.
3. De belastingautoriteit [Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (belasting- en douanediens, Verenigd Koninkrijk), hierna „HMRC”] heeft te goeder trouw dezelfde vergissing begaan. De HMRC had onbedoeld de vergissing van de partijen in de hand gewerkt door richtlijnen uit te vaardigen die verklaringen in die zin bevatten.
4. Ingevolge de vergissing heeft de handelaar slechts bedragen betaald die overeenkwamen met de handelsprijs voor elke prestatie en ziet het er thans niet naar uit dat hij kan worden gedwongen of bereid zal zijn om het extra bedrag te voldoen dat gelijk is aan de btw over de totale prijs (dat wil zeggen, de handelsprijs vermeerderd met de daarover verschuldigde btw), die voor dergelijke prestaties had moeten aangerekend en voldaan worden. De dienstverrichter heeft ook geen btw aan de HMRC afgedragen die voor die diensten verschuldigd of voldaan was en het ziet er niet naar uit dat hij thans kan worden gedwongen of bereid is om dat btw-bedrag aan de HMRC af te dragen. [OR. 2]

5. Desalniettemin blijft de handelaar bij zijn standpunt dat hij volgens artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn [richtlijn 2006/112/EG van de Raad; hierna „btw-richtlijn”] ten aanzien van de HMRC aanspraak kan maken op aftrek van voorbelasting in de vorm van btw die voor dergelijke prestaties verschuldigd was of die volgens de wet wordt geacht begrepen te zijn in de prijs die door de dienstverrichter voor elke dienst werd aangerekend (en die volgens de wet dus wordt beschouwd als btw die voor een dergelijke dienst daadwerkelijk is voldaan wanneer de handelaar een prijs betaalde waarvan partijen dachten dat het de handelsprijs voor de prestatie was). De HMRC brengt hiertegen in dat gelet op de omstandigheden van de onderhavige zaak, de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat: 1) er voor de betrokken prestaties geen btw verschuldigd of voldaan is, zodat niet kan worden verzocht om teruggaaf van voorbelasting over die prestaties, en/of 2) dat uit de facturen voor de betrokken prestaties niet is gebleken dat er btw over de prestaties verschuldigd was, en aangezien de handelaar in geen enkel stadium in het bezit was van facturen waarop overeenkomstig artikel 226, leden 9 en 10, van de btw-richtlijn was vermeld dat btw verschuldigd was alsook het bedrag ervan, had hij dus geen recht op teruggaaf van voorbelasting voor de prestaties. De handelaar antwoordt op punt 1) dat de btw, als onderdeel van de prijs, moet worden geacht te zijn voldaan (of verschuldigd te zijn), en op punt 2) dat alle relevante feiten thans bekend zijn en hij met andere middelen het bewijs kan leveren van het bedrag aan btw die voor iedere prestatie verschuldigd of voldaan is.
6. Zipvit [de handelaar] vordert een bedrag van 415 746 Britse pond (GBP), plus rente, aan voorbelasting over de desbetreffende prestaties. De onderhavige procedure is een testcase ten aanzien van de door Royal Mail [de dienstverrichter] verrichte diensten waarbij dezelfde vergissing is begaan. Blijkens de door de verwijzende rechter ontvangen ramingen ligt het totaalbedrag aan vorderingen tegen de HMRC tussen ongeveer 500 miljoen GBP en 1 miljard GBP.

Feitelijke context

7. Royal Mail is de openbare postdienst in het Verenigd Koninkrijk. Artikel 132, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn (en overeenkomstige eerdere bepalingen) bepaalt dat de lidstaten vrijstelling moeten verlenen voor „de door openbare postdiensten verrichte diensten en daarmee gepaard gaande goederenleveringen, met uitzondering van personenvervoer en telecommunicatiediensten”. Bij de uitvoering van deze bepaling hebben het parlement [van het Verenigd Koninkrijk] en de HMRC haar aldus uitgelegd dat zij betrekking heeft op alle postdiensten die door Royal Mail worden verricht. De nationale omzettingsregeling, te weten de Value Added Tax Act 1994 (hierna: „VATA”; btw-wet 1994), bevatte een soortgelijke bepaling (bijlage 9, groep 3, lid 1) en de HMRC heeft soortgelijke richtsnoeren uitgevaardigd.
8. Zipvit is een bedrijf dat vitaminen en mineralen levert per postorder en daarvoor een beroep doet op de diensten van Royal Mail. Tussen 1 januari 2006 en 31 maart 2010 heeft Royal Mail een aantal zakelijke postdiensten aan Zipvit

verleend op grond van overeenkomsten waarover afzonderlijk was onderhandeld met Zipvit. De onderhavige zaak heeft betrekking op één van die diensten, namelijk de „multimedia®”-dienst van Royal Mail (hierna: „de diensten”). [OR. 3]

9. In de overeenkomst op grond waarvan Royal Mail de diensten verrichtte, waren haar desbetreffende algemene voorwaarden opgenomen, volgens welke alle opgegeven posttarieven die door de klant (in casu Zipvit) moeten worden betaald, exclusief btw zijn, de klant „de eventueel verschuldigde btw voor de posttarieven en andere kosten met inachtneming van het toepasselijke btw-tarief dient te betalen” en „de btw dient te worden berekend en voldaan op basis van [de handelsprijs voor de diensten]”. Voor zover btw over de verrichte diensten verschuldigd was, kwam de totale prijs die Zipvit op grond van de overeenkomst voor die diensten moest betalen, dus overeen met de handelsprijs plus btw.
10. Op basis van nationale wetgeving en richtsnoeren en ingevolge de gedeelde misvatting dat de diensten van btw waren vrijgesteld, waren de door Royal Mail aan Zipvit afgegeven facturen met betrekking tot de diensten voorzien van de aantekening „E” van „Exempt (vrijgesteld)”, was er geen bedrag op vermeld dat kon worden toegerekend aan verschuldigde btw en werd Zipvit alleen de handelsprijs voor de diensten in rekening gebracht. Zipvit heeft de gefactureerde bedragen naar behoren betaald aan Royal Mail. Zipvit heeft ten tijde van de prestaties geen verzoek om teruggaaf van voorbelasting over de prestaties ingediend.
11. Aangezien de diensten volgens Royal Mail vrijgesteld waren en zij geen btw had aangerekend in haar facturen, heeft zij voor de verrichte diensten geen btw afgedragen aan de HMRC. Ook de HMRC was ervan overtuigd dat de diensten vrijgesteld waren en verwachtte of verlangde niet dat Royal Mail btw aan hem zou afdragen.
12. Deze situatie heeft zich jarenlang voorgedaan tot de uitspraak van het arrest van het Hof van Justitie van 23 april 2009 in de zaak [*TNT Post*,] C-357/07, EU:C:2009:248, [OMISSIS], waarin het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat de vrijstelling voor postdiensten alleen van toepassing is op diensten die de openbare postdiensten als zodanig verrichten, en niet van toepassing is op diensten die worden verricht onder voorwaarden die individueel zijn onderhandeld.
13. Gelet op deze uitlegging door het Hof van Justitie van de btw-richtlijn en haar voorloper had in het betrokken tijdvak het normale btw-tarief moeten worden toegepast op de in casu aan de orde zijnde diensten. Royal Mail had Zipvit voor haar diensten een totale prijs moeten aanrekenen die gelijk was aan de handelsprijs vermeerderd met btw tegen het toepasselijke tarief, die Royal Mail had moeten afdragen aan de HMRC. Deze prijs is echter niet gefactureerd aan Zipvit, die ook geen btw heeft voldaan, en Royal Mail heeft voor de diensten geen btw afgedragen aan de HMRC. [OR. 4]

14. In het licht van het arrest *TNT Post* heeft Zipvit twee vorderingen bij de HMRC ingesteld, waarbij zij verzocht om aftrek van voorbelasting over de diensten [OMISSIS]: (i) op 15 september 2009 een vordering voor een bedrag van 382 599 GBP, vermeerderd met rente, met betrekking tot „de voorbelasting die zij had voldaan vanaf het kwartaal eindigend op 31 maart 2006 (verschuldigd na 1 april 2006) tot het kwartaal eindigend op 30 juni 2009”, en (ii) op 8 april 2010 een vordering voor een bedrag van 33 147 GBP met betrekking tot de tijdvakken tot december 2009 en tot maart 2010. De berekening van deze vorderingen beruiste op de stelling dat de werkelijk betaalde prijzen voor de diensten moesten worden geacht btw inbegrepen te zijn.
15. De HMRC had intussen inlichtingen ingewonnen bij Royal Mail om nader te bepalen welke diensten van Royal Mail waren geraakt door het arrest *TNT Post*.
16. Bij brief van 12 mei 2010 heeft de HMRC de vorderingen van Zipvit afgewezen op grond dat Zipvit contractueel weliswaar verplicht was om btw over de handelsprijs voor de diensten te voldoen, maar dat haar in de betrokken facturen geen btw in rekening was gebracht en zij dus geen btw had voldaan. Nadat Zipvit bezwaar had aangetekend, heeft de HMRC dat besluit bevestigd bij brief van 2 juli 2010.
17. Op dat moment was de nationale verjaringstermijn van zes jaar overeenkomstig section 5 van de Limitation Act 1980 [wet van 1980 op de verjaring], waarbinnen Royal Mail een contractuele vordering kon instellen om betaling te verkrijgen van het aan haar verschuldigde saldo van de totale prijs voor de diensten die zij had verricht (dat wil zeggen, een bedrag dat overeenkomt met de over die diensten verschuldigde btw, berekend op basis van de handelsprijs voor de diensten), nog niet verstreken. Aangezien de inleiding van procedures tegen al haar klanten die door het arrest *TNT Post* waren geraakt, waaronder Zipvit, een dure aangelegenheid en een zware administratieve last voor Royal Mail zou zijn geweest en zij daar geen commercieel belang bij had, heeft zij die vorderingen niet ingesteld.
18. Op dat tijdstip waren de termijnen van section 73, lid 6, en section 77, lid 1, van de VATA, waarbinnen de HMRC voor ten minste een deel van de door Royal Mail verrichte diensten btw-aanslagen jegens haar kon vaststellen, nog niet verstreken. De HMRC was evenwel van oordeel dat zij geen btw-aanslagen hoefde vast te stellen, aangezien de betrokken verrichte diensten volgens de nationale wetgeving, met name de VATA, van btw waren vrijgesteld en Royal Mail daarenboven in werkelijkheid geen btw van Zipvit had ontvangen, die voor deze diensten verschuldigd was. Voorts was de HMRC van mening dat zij een afdwingbaar gewettigd vertrouwen bij Royal Mail had gewekt dat zij voor de diensten geen btw hoefde te innen en af te dragen, zodat zij stevig verweer zou kunnen bieden tegen pogingen om haar door middel van btw-aanslagen ertoe te verplichten btw over de diensten af te dragen. [OR. 5]

19. Zipvit heeft tegen het besluit van de HMRC op haar bezwaar beroep ingesteld bij de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk). De hoorzitting in het kader van dit beroep vond plaats op 14 en 15 mei 2014. De verjaringstermijn waarbinnen Royal Mail een contractuele vordering tegen Zipvit kon instellen om betaling te verkrijgen van het verschuldigde saldo van de totale prijs voor de door haar verrichte diensten, was toen voor de meeste van die diensten verstreken. Ook de termijnen waarbinnen de HMRC belastingaanslagen jegens Royal Mail kon vaststellen, waren toen bijna of helemaal verstreken [OMISSIS] [OMISSIS].
20. De First-tier Tribunal heeft geoordeeld dat diensten in de regel worden beschouwd als een aangelegenheid van het Unierecht, zoals in het arrest *TNT Post* is opgemerkt, en dat de in de moesten nationale wetgeving vastgestelde vrijstelling voor postdiensten op dezelfde wijze kan en moet worden uitgelegd, zodat de diensten moesten worden beschouwd als een aangelegenheid van nationaal recht. Dat staat thans buiten kijf.
21. Bij uitspraak van 3 juli 2014 [<http://bailii.org/uk/case/UKFTT/TC/2014/TC03773.html>] heeft de First-tier Tribunal het beroep van Zipvit verworpen. De First-tier Tribunal heeft geoordeeld dat de HMRC niet beschikte over een afdwingbare belastingvordering tegen Royal Mail omdat laatstgenoemde geen btw voor de door haar verrichte diensten had opgegeven in haar btw-aangiften, niet uit eigen beweging aangifte had gedaan van onbetaalde btw, geen factuur had opgesteld waaruit bleek dat er btw verschuldigd was en zij volgens de HMRC geen btw verschuldigd was [OMISSIS]. [omissis: de verwijzingen naar de punten van de beslissing van de First-tier Tribunal zijn weggelaten] In die omstandigheden was er geen sprake van btw die door Royal Mail voor de door haar verrichte diensten was „verschuldigd of voldaan” in de zin van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn. [OMISSIS] [OMISSIS]. De vraag of publiekrechtelijke beginselen, zoals het beginsel van gewettigd vertrouwen, de HMRC ervan zouden kunnen weerhouden om btw-aanslagen jegens Royal Mail vast te stellen, werd buiten beschouwing gelaten daar zij niet noodzakelijk was voor de beslechting van het geschil [OMISSIS]. Aangezien Zipvit niet in het bezit was van geldige btw-facturen betreffende de verrichte diensten, waaruit bleek dat btw in rekening was gebracht, was Zipvit hoe dan ook niet gerechtigd om die btw als voorbelasting in aftrek te brengen [OMISSIS]. Hoewel de HMRC krachtens de nationale wetgeving over een beoordelingsvrijheid beschikt om ander bewijs van de betaling van de btw dan een btw-factuur te aanvaarden [op grond van regulation 29, lid 2, van de Value Added Tax Regulations 1995 (regeling van 1995 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) (SI 1995/2518) – hierna: „regulation 29, lid 2”], waarvan de HMRC geen gebruik had gemaakt in zijn besluiten, heeft de First-tier Tribunal geoordeeld dat de HMRC, na met kennis van zaken te hebben beslist om al dan niet ander bewijs te aanvaarden, in het kader van de uitoefening van zijn beoordelingsvrijheid onvermijdelijk en terecht zou hebben besloten tot afwijzing van het verzoek van Zipvit om aftrek van voorbelasting voor de diensten [OMISSIS]. Daarbij speelde met name de overweging dat teruggaaf aan Zipvit van fictieve voorbelasting over de diensten

haar een onterecht voordeel zou opleveren [OMISSIS]. Zipvit had in werkelijkheid alleen de handelsprijs voor de diensten, exclusief btw, betaald, zodat de teruggaaf aan haar van fictieve btw over die diensten in economisch termen zou betekenen dat zij de diensten had verkregen voor een prijs die aanzienlijk lager lag dan de werkelijke economische waarde ervan. [OMISSIS]. [OR. 6]

22. Daarop heeft Zipvit beroep ingesteld bij de Upper Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in tweede aanleg, Verenigd Koninkrijk), die het beroep heeft verworpen. [OMISSIS]. [Omissis: de toelichting bij de uitleggingsverschillen tussen de First-tier Tribunal en de Upper Tribunal, die voor de Court of Appeal (rechter in tweede aanleg, Verenigd Koninkrijk) werden verholpen, is weggelaten]. Het staat inmiddels vast dat „verschuldigd of voldaan” betekent dat de btw door de handelaar verschuldigd of voldaan is aan de leverancier of dienstverrichter. De Upper Tribunal heeft de beslissing van de First-tier Tribunal inzake de kwestie van de facturen en die van de uitoefening van de beoordelingsvrijheid krachtens regulation 29, lid 2, bevestigd.
23. Zipvit heeft hoger beroep ingesteld bij de Court of Appeal. Pas voor de Court of Appeal is de feitelijke situatie die ten grondslag ligt aan de verplichtingen van Zipvit uit hoofde van haar overeenkomst met Royal Mail eindelijk volledig onderzocht en zijn de hierboven uiteengezette feitelijke vaststellingen dienaangaande gemaakt. Deze staan thans niet meer ter discussie.
24. [Bij uitspraak van 29 juni 2018; <http://bailii.org/uk/cases/EWCA/Civ/2018/1515.html>] heeft de Court of Appeal het hoger beroep van Zipvit verworpen. Na een uitgebreid onderzoek van de rechtspraak van het Hof van Justitie inzake de kwestie van het „verschuldigd of voldaan” zijn van de btw, zoals die was gerezen in het licht van de feitelijke situatie met betrekking tot de contractuele verplichtingen van Zipvit, heeft de Court of Appeal geconcludeerd dat de situatie niet als een „*acte clair*” kon worden aangemerkt. [OMISSIS]. Met betrekking tot de kwestie van de facturen is de Court of Appeal echter tot dezelfde slotsom gekomen als de lagere Tribunals [OMISSIS]. Na onderzoek van de rechtspraak van het Hof van Justitie is de Court of Appeal tot de bevinding gekomen dat de noodzakelijke voorwaarde voor Zipvit om voorbelasting over de diensten in aftrek te mogen brengen erin bestaat dat zij btw-facturen moet kunnen overleggen waaruit blijkt dat voor de verrichte diensten btw in rekening was gebracht overeenkomstig artikel 226, leden 9 en 10, van de btw-richtlijn, of aanvullend bewijs moet kunnen aandragen waaruit blijkt dat er door Royal Mail btw is betaald aan de HMRC, waartoe Zipvit niet in staat was [OMISSIS]. De Court of Appeal was het met de lagere Tribunals eens over de kwestie van de uitoefening van de beoordelingsbevoegdheid door de HMRC krachtens regulation 29, lid 2 [OMISSIS]. Indien de HMRC Zipvit zou behandelen alsof zij voorbelasting over de diensten zou hebben voldoen, dan zou Zipvit een onterecht voordeel genieten [OMISSIS], aangezien zij dientengevolge de door haar te betalen handelsprijs voor de diensten verlaagd zou zien, welke verlaging met staatsmiddelen zou worden bekostigd, ook al was er geen btw aan

de fiscus betaald [OMISSIS]. Volgens de Court of Appeal was de situatie inzake de kwestie van de facturen een „*acte clair*”, zodat zij niet hoefde te worden voorgelegd aan het Hof van Justitie [OMISSIS].

Cassatieberoep bij de Supreme Court

25. Zipvit heeft thans cassatieberoep ingesteld bij de Supreme Court [hoogste rechterlijk instantie, Verenigd Koninkrijk]. Volgens Zipvit zou de Supreme Court zowel de kwestie omtrent het „verschuldigd of voldaan” zijn van de btw moeten behandelen als de kwestie betreffende de facturen, alsook voor zover nodig de kwestie van de beoordelingsvrijheid van de HMRC uit hoofde van artikel 29, lid 2. Na alle argumenten te hebben besproken, heeft de Supreme Court beslist dat noch de kwestie betreffende het „verschuldigd of voldaan” zijn van de btw, noch die betreffende de facturen als een „*acte clair*” kan worden beschouwd, en dat het Hof van Justitie moet worden verzocht om een prejudiciële beslissing over de vragen die in fine van het arrest zijn vermeld. De opmerkingen van de partijen in het kader van het cassatieberoep kunnen beknopt worden weergegeven als volgt. [OR. 7]

(1) De vraag of de btw „verschuldigd of voldaan” is

26. Artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn bepaalt dat een belastingplichtige handelaar gerechtigd is van het door hem verschuldigde belastingbedrag af te trekken: „de btw die [...] verschuldigd of voldaan is voor de goederenlevering of diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht”.
27. Zipvit voert aan dat zij, in de omstandigheden van deze zaak, telkens wanneer zij alleen de handelsprijs betaalde die haar in de facturen van Royal Mail in rekening was gebracht (hoewel zij contractueel verplicht was om ook extra btw te betalen), moet worden behandeld alsof zij btw had betaald die moet worden geacht begrepen te zijn in het betaalde bedrag. Het door Royal Mail gefactureerde en door Zipvit betaalde bedrag moet worden geacht de totale prijs te zijn, die bestaat uit een (lagere) maatstaf van heffing en over de maatstaf van heffing verschuldigde btw tegen het normale tarief. Met andere woorden, wanneer Royal Mail Zipvit een handelsprijs van 120 GBP in rekening bracht in een factuur voor de diensten en Zipvit enkel dit bedrag betaalde, moest ervan uit worden gegaan dat de maatstaf van heffing (in de zin van de artikelen 73 en 78 van de btw-richtlijn) slechts 100 GBP bedroeg, ook al waren de diensten volgens de factuur van btw vrijgesteld, en moest de resterende 20 GBP (uitgaande van een btw-tarief van 20 %) als btw worden aangemerkt, die Zipvit thans mag beschouwen als voorbelasting over de prestaties die zij voor haar klanten heeft verricht. Deze in elke betaling vervatte btw betreft btw die *stricto sensu* „voldaan” is en valt dus onder artikel 168, onder a).
28. Ter onderbouwing van deze opmerking beroept Zipvit zich met name op artikelen 73, 78 en 90 van de btw-richtlijn (die in de nationale wetgeving zijn omgezet bij section 19, lid 2, en section 26A van de VATA) en het arrest [van

7 november 2013] in de zaak *Tulicã* (gevoegde zaken C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722).

29. Subsidiair, zelfs indien de in de prijs begrepen btw waarop Zipvit zich beroept, niet kan worden geacht te zijn „voldaan” in de zin van artikel 168, onder a), moet de btw toch worden geacht „verschuldigd” te zijn in de zin van die bepaling, zodat Zipvit gerechtigd is om die btw op basis daarvan als voorbelasting in aftrek te brengen.
30. Voor zover de HMRC verklaart dat zij Royal Mail niet kan dwingen om btw aan hem af te dragen voor de diensten die zij ten behoeve van Zipvit heeft verricht, heeft de HMRC dat aan zichzelf te wijten (hetzij omdat hij door zijn handelen gewettigd vertrouwen heeft gewekt of Royal Mail verweermiddelen heeft verschaft waarvan zij gebruik kan maken wanneer de HMRC tot tenuitvoerlegging overgaat – hoewel niet is erkend dat er sprake is van enig dergelijk verweer –, hetzij omdat hij te veel tijd heeft laten verlopen waardoor zij thans niet meer tot tenuitvoerlegging kan overgaan), en deze omstandigheid kan Zipvit geenszins beletten om zich te beroepen op haar recht op aftrek van verschuldigde of voldane voorbelasting uit hoofde van artikel 168, onder a). [OR. 8]
31. De HMRC brengt tegen deze opmerkingen in dat, gelet op de omstandigheden van de onderhavige zaak, de btw-richtlijn geenszins vereist of rechtvaardigt dat de commerciële afspraken tussen Royal Mail en Zipvit - volgens welke de facturen van Royal Mail alleen de handelsprijs vermelden die door Zipvit voor de diensten moet worden betaald en Zipvit contractueel gehouden blijft om daarbovenop aan Royal Mail een extra bedrag te betalen, dat betrekking heeft op de btw tegen het normale tarief over de handelsprijs (zoals duidelijk is geworden na het arrest *TNT Post*) - retrospectief zouden worden herschreven. Zoals de afgelopen jaren is gebleken, heeft Royal Mail geen facturen meer uitgereikt waarin zij om betaling van die btw verzocht, kon zij niet worden verplicht om nog dergelijke facturen uit te schrijven (en is dat thans niet meer mogelijk vanwege de nationale wetgeving inzake de verjaring van contractuele vorderingen), heeft zij geen btw over de diensten aan de HMRC afgedragen (te weten, noch btw die begrepen was in een zagezegd lagere handelsprijs, zoals door Zipvit is opgemerkt, noch btw die over de werkelijke handelsprijs verschuldigd was), en kon de HMRC geen maatregelen nemen om Royal Mail te dwingen btw voor de verrichte diensten af te dragen (hetzij wegens het publiekrecht, waaronder de eerbiediging van het bij Royal Mail gewekte gewettigd vertrouwen, hetzij wegens verjaring).
32. Zou Zipvit worden toegestaan btw in aftrek te brengen die zagezegd begrepen was in haar betalingen aan Royal Mail, dan zou dat volgens de HMRC erop neerkomen dat de geschiedenis op een zuiver theoretische en wereldvreemde manier wordt herschreven, wat geen enkele bepaling van de richtlijn vereist. Dat zou betekenen, zoals de Tribunaals en de Court of Appeal terecht hebben geconcludeerd, dat Zipvit een onterecht financieel voordeel ten koste van de belastingbetaler zou genieten (en die haar een voordeel ten opzichte van haar concurrenten zou opleveren), dat niet kan worden gerechtvaardigd op grond van

de richtlijn. Het resultaat daarvan zou ook schending van het neutraliteitsbeginsel opleveren, dat van fundamenteel belang is voor de richtlijn, daar de voorbelasting die Zipvit in aftrek wenst te brengen, nooit aan de fiscus werd betaald en Royal Mail haar rol als inningsagent voor de belastingdiensten niet zou hebben vervuld op de wijze die vereist is om aan dat beginsel uitvoering te geven [in dit verband baseert de HMRC zich met name op het arrest (van 24 oktober 1996) in de zaak ██████████ (C-317/94, EU:C:1996:400), punt 22, en het arrest (van 28 november 2013) in de zaak *Minister Finansów* (C-319/12, EU:C:2013:778), punten 41 tot en met 43].

33. HMRC voert aan dat de onderhavige zaak moet worden onderscheiden van de omstandigheden in de zaak *Tulicǎ*. In punt 37 van het arrest in die zaak heeft het Hof van Justitie uitdrukkelijk verklaard dat het zich niet bezighoudt met het soort overeenkomst waarvan in de onderhavige zaak sprake is. Blijkens de rechtspraak moet artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn, in een geval waarin de overeenkomst tussen de dienstverrichter (Royal Mail) en de handelaar (Zipvit) de handelaar verplicht om de handelsprijs voor de verrichte diensten te betalen, plus een extra bedrag dat overeenkomt met de over de handelsprijs verschuldigde btw, aldus worden uitgelegd dat de btw slechts kan worden geacht te zijn „voldaan” indien de over de handelsprijs verschuldigde btw daadwerkelijk is betaald, hetgeen in casu niet het geval is. Uit de rechtspraak blijkt ook dat de btw slechts kan worden geacht „verschuldigd” te zijn wanneer er sprake is van een afdwingbare vordering waarbij de btw kan worden geïnd bij Zipvit en die ervoor zorgt dat btw wordt afgedragen aan de belastingdiensten, wat in casu niet het geval is. [OR. 9] HMRC beroept zich daarvoor in het bijzonder op [de arresten] [van 29 maart 2012,] *Véléclair*, (C-414/10, EU:C:2012:183); [21 maart 2018,] *Volkswagen* (C-533/16; EU:C:2017:2040), en [12 april 2018,] *Biosafe-Indústria de Reciclagens* (C-8/17; EU:C:2017:249).
34. Volgens de HMRC volgt uit de rechtspraak niet dat het gedrag van de belastingdienst in aanmerking zou moeten worden genomen bij de toepassing van de btw-richtlijn in een dergelijk geval. Bij gebrek aan een verklaring van de dienstverrichter/leverancier of wanneer er geen btw-facturen worden overgelegd die in overeenstemming zijn met artikel 226, leden 9 en 10, weet de belastingdienst doorgaans niet welke prestaties zijn verricht en of hij zich in een positie bevindt waarin hij een belastingaanslag jegens de dienstverrichter/leverancier kan vaststellen. Het gedrag van de HMRC kan in geen enkel opzicht worden ingeroepen ter rechtvaardiging van schending van de beginselen van het Unierecht waarnaar in [de rechtspraak] wordt verwezen. Zoals in de zaken *Volkswagen* en *Biosafe-Industria*, heeft de aan de orde zijnde situatie zich voorgedaan ten gevolge van een gewone vergissing die te goeder trouw door Zipvit, Royal Mail en de HMRC is begaan.
35. De HMRC beroept zich ook op het beginsel dat een asymmetrisch beroep op de richtlijn, waarbij een handelaar zowel voordeel haalt uit een in de nationale wetgeving ingestelde vrijstelling (die in feite niet is toegestaan door de btw-richtlijn) voor bepaalde prestaties als om aftrek van de voorbelasting over die

prestaties verzoekt. Dienaangaande verwijst HMRC met name naar [het arrest in de] zaak *MDDP* [C-319/12]. Volgens de HMRC tracht Zipvit in wezen niet alleen voordeel te halen uit het feit dat de nationale wetgeving de verrichte diensten in dat geval abusievelijk als vrijgesteld beschouwt, maar tracht zij ook gebruik te maken van de richtlijn ter ondersteuning van haar verzoek om aftrek van de voorbelasting over de verrichte diensten, wat in strijd is met dat beginsel. Zipvit ontkent dit.

(2) *De kwestie van de facturen*

36. Zipvit voert aan dat er volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie een belangrijk verschil bestaat tussen de materiële vereisten waaraan een verzoek inzake aftrek van voorbelasting moet voldoen [met inbegrip van de vereisten van artikel 168, onder a)] en de vormvereisten die op een dergelijk verzoek van toepassing zijn (met inbegrip van de voorwaarden inzake de overlegging van een btw-factuur overeenkomstig artikel 226). De materiële vereisten moeten strikt worden nageleefd, maar van de vormvereisten mag worden afgeweken indien de handelaar een ander afdoend bewijs kan voorleggen waaruit blijkt dat de btw voldaan of verschuldigd was. Zipvit baseert zich daarvoor in het bijzonder op de arresten [van 15 september 2006,] *Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos*, (C-516/14, EU:C:2016:690); [19 oktober 2017,] *SC Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775), en [21 november 2018,] ██████████ (C-664/16, EU:C:2018:933). [OR. 10]
37. In casu stelt Zipvit dat zij afdoende ander bewijs heeft aangedragen waaruit blijkt dat de btw voldaan was (in de vorm van de betaling van btw die volgens Zipvit inbegrepen was in de door haar betaalde prijs aan Royal Mail) of verschuldigd was, aangezien dat dankzij het arrest in de zaak *TNT Post* meteen kan worden vastgesteld aan de hand van de facturen die Royal Mail in werkelijkheid naar Zipvit heeft gestuurd, tezamen met een uitlegging van de contractuele afspraken inzake de verlening van de diensten waarop de facturen betrekking hadden. De HMRC kon de door Zipvit aangedragen andere bewijzen ter ondersteuning van haar verzoek niet weigeren in het kader van de uitoefening van zijn beoordelingsvrijheid op grond van regulation 29, lid 2.
38. Zipvit voert aan dat de arresten in de zaken *Volkswagen* en *Biosafe-Industria* niet zo significant zijn voor de kwestie van de facturen als volgens de HMRC het geval is. Volgens Zipvit moet de redenering van het Hof van Justitie in die zaken eerder aldus worden uitgelegd dat het ervoor wilde zorgen dat een handelaar niet kan worden belet om zijn recht op aftrek van voorbelasting uit te oefenen in omstandigheden waarin hij was misleid door een factuur die hij had ontvangen, waaruit kennelijk bleek dat er geen btw over een prestatie verschuldigd was.
39. De HMRC voert hiertegen aan dat de in de btw-richtlijn vervatte regeling voor de inning van btw overeenkomstig het neutraliteitsbeginsel vereist dat er bijzonder belang wordt gehecht aan de vereisten van artikel 226, leden 9 en 10, inzake de overlegging van een factuur waaruit blijkt dat er voor een prestatie een bepaald

bedrag aan btw verschuldigd is. Volgens de btw-regeling moeten verschillende partijen kennis hebben van deze bepalingen opdat deze regeling doeltreffend kan zijn en moeten aan de belastingdiensten facturen worden overgelegd die conform deze voorwaarden zijn opgesteld, zodat zij de situatie in het oog kunnen houden en zich ervan kunnen vergewissen of de dienstverrichter of leverancier de aangerekende btw naar behoren aan hem heeft afgedragen. Volgens de HMRC kan er bij ontstentenis van een btw-factuur die aan deze specifieke vereisten voldoet dan ook geen sprake zijn van een geldig verzoek om aftrek van voorbelasting.

40. De HMRC deelt de redenering van de Court of Appeal. De HMRC baseert zich met name ook op de conclusies van de advocaten-generaal en de arresten in de zaken *Volkswagen* en *Biosafe-Industria*, die zijns inziens zijn opmerking schragen dat een geldig verzoek om aftrek van voorbelasting over de verrichte diensten vergezeld moet gaan van een btw-factuur van Royal Mail die aan artikel 226, leden 9 en 10, van de btw-richtlijn voldoet. Zipvit heeft Royal Mail nooit gevraagd om facturen te doen toekomen waarin haar de btw in rekening wordt gebracht die verschuldigd is over de voor de diensten aangerekende handelsprijs en was klaarblijkelijk niet voornemens om dergelijke facturen te vragen of om de daarbij in rekening gebrachte btw te voldoen. Aangezien Zipvit geen relevante btw-facturen kon overleggen om haar verzoek om aftrek van voorbelasting over de diensten te staven, moet dit verzoek worden afgewezen. Aan de conclusie van de Tribunals en de Court of Appeal met betrekking tot de uitoefening door de HMRC van zijn beoordelingsvrijheid op grond van regulation 29, lid 2, kan niet worden afgedaan op grond van het Unierecht. [OR. 11]
41. [OMISSIS]. [omissis: de verwijzing naar de bijlagen bij de beschikking is weggelaten]

Voorlegging aan het Hof van Justitie

42. In die omstandigheden heeft de Supreme Court de volgende vragen aan het Hof van Justitie voorgelegd:

[omissis: de prejudiciële vragen zijn opgenomen in de bovengenoemde bijlage] [OMISSIS] [OR. 12]

[OMISSIS] [OR. 1]