

HFD 2013 ref 12

EU-rätt; Mervärdesskatt; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.;  
Taxeringsprocess

**Fråga om köparens avdragsrätt för ingående mervärdesskatt när säljaren gjort sig skyldig till mervärdesskattebedrägeri.**

Lagrum:

8 kap. 2 § och 6 § mervärdesskattelagen (1994:200)

Skatteverket vägrade i omprövningsbeslut den 19 december 2007 Scania Metall KB (Scania Metall) avdrag för ingående skatt med 2 112 137 kr för beskattningsåret 2006 och med 298 755 kr för beskattningsåret 2007. För ett vart av åren påfördes skattetillägg. Som skäl angav Skatteverket bl.a. följande. Bolaget hade genom sina transaktioner i samband med handel av silvergranulat deltagit i ett mervärdesskattebedrägeri och bolaget hade känt till eller i vart fall bort känna till detta. Under tiden juni 2005 – juli 2006 handlade Scania Metall med bl.a. silvergranulat. Scania Metall köpte granulat från två tyska företag och sålde sedan silvret till ett danskt företag, Bigna Aps. Ett antal företag i Helsingborg köpte i sin tur silvergranulat från Bigna och sålde detta till Scania Metall. Det från Helsingborgsföretagen inköpta granulatet sålde Scania Metall till Boliden Commercial AB. Försäljningarna från de tyska företagen till Scania Metall, från Scania Metall till Bigna och från Bigna till Helsingborgsföretagen skedde utan mervärdesskatt, eftersom de avsåg försäljning till annat EU-land. Vid försäljningen från Helsingborgsföretagen togs mervärdesskatt ut, eftersom det då var fråga om försäljningar inom landet. För Helsingborgsföretagens försäljningar till Scania Metall redovisades eller betalades mervärdesskatten dock inte in till staten. Det var samma silver som överlåtits i de olika transaktionsleden och vinstpåläggen hade finansierats genom den oredovisade mervärdesskatten hos Helsingborgsföretagen. Helsingborgsföretagen hade under den aktuella perioden avlöst varandra men ändå haft samma företrädare och samma adress. Vidare hade Scania Metalls inköpspris för silvergranulatet varit lågt. Scania Metall borde därför ha insett att affärerna förutsatt någon form av prisdumpning och bolaget kan inte anses ha fullgjort sin undersökningsplikt.

Scania Metall överklagade Skatteverkets beslut och yrkade att bolaget skulle medges avdrag för ingående skatt i enlighet med inlämnade deklARATIONER, att påförda skattetillägg skulle undanröjas och att ersättning beviljades för kostnader i målen med 74 800 kr exklusive mervärdesskatt.

Skatteverket ansåg att överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader skulle avslås.

Länsrätten höll muntlig förhandling i målen den 19 november 2008.

*Länsrätten i Skåne län (2008-12-01, ordförande Löndahl)* yttrade: Av EU-domstolens avgöranden C-439/04 (Kittel) och C-440/04 (Recolta Recycling SPRL) framgår att den nationella domstolen kan vägra avdragsrätt för ingående skatt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att varorna levererats till en skattskyldig person som kände till eller borde ha känt till att han eller hon genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri. Av samma avgöranden framgår att en näringsidkare som vidtar varje åtgärd som rimligen kan krävas av dem i syfte att säkerställa att deras transaktioner inte ingår i ett bedrägeri, vare sig det är fråga om mervärdesskattebedrägerier eller andra bedrägerier, ska kunna förlita sig på att dessa transaktioner är rättsenliga, utan att därvid riskera att förlora rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. – Länsrätten gör följande bedömning – I målen är ostridigt att mervärdesskattebedrägerier har ägt rum i de s.k. Helsingborgsföretagen, som samtliga levererat silvergranulat till bolaget, genom att dessa varken redovisat eller betalt mervärdesskatten. I målen är även ostridigt att skattepliktiga omsättningar har ägt rum när bolaget köpte silvergranulat från dessa företag. Det sistnämnda innebär att bolaget uppfyller de objektiva förutsättningarna för att medges avdrag för ingående skatt. Frågan om avdrag kan vägras beror därför på om bolaget inte kan anses ha varit i god tro vid sina inköp, dvs. att det kände till eller borde ha känt till att det genom sina inköp deltog i transaktioner som utgjorde mervärdesskattebedrägeri. Till stöd för den bedömningen ska beaktas om bolaget har vidtagit de kontrollåtgärder som kan fordras för att god tro ska kunna hävdas. – Skatteverket har gjort den bedömningen att det är det silvergranulat som bolaget sålt till Bigna som sedan köpts tillbaka till lägre pris, omförpackat och nedsmutsat. Mot detta kan anföras att de första ifrågasatta transaktionerna skett före bolagets försäljningar till Bigna påbörjats. De därefter förekommande månatliga försäljningarna har vidare – med Skatteverkets resonemang – i flera fall sålts till andra bolag, vilka bolaget obesträtt uppgett sig inte känna till. Inte heller bolagets uppgift om att Bignas köp – såvitt varit känt för bolaget – skett för vidareförsäljning till Polen har vederlagts av Skatteverket. – Även om utredningen i viss mån indikerar att det är samma silvergranulat som cirkulerat, finner länsrätten det inte visat att bolaget kände till eller borde ha känt till denna transaktionskedja. Bolaget får därför anses vara i god tro avseende de bakomliggande transaktionerna. – En kontroll av leverantörernas F-skattsedel och registrering av mervärdesskatt får i allmänhet anses uppfylla undersökningsplikten, om inte förhållandena i det enskild fallet inger misstankar om bedrägeritransaktioner och därmed ett utökat kontrollbehov. Andra faktorer som enligt länsrättens mening kan påverka omfattningen är uppgifter om att sådana transaktioner förekommer i större omfattning inom vissa branscher eller beträffande vissa typer av varor. I målen har inte framkommit att förhållandena i branschen eller den omsatta varan i sig ställer sådana aktsamhetskrav. I sammanhanget måste också beaktas att bolaget haft andra affärer med Helsingborgsföretagen vilka efter vad som framgår inte gett anledning till ett utökat kontrollbehov. – Ett lägre försäljningspris än marknadspriset får emellertid vanligtvis anses vara en omständighet som medför att undersökningsplikten utvidgas. Bolagets förklaring att priset var normalt

i förhållande till osäkerheten om silvergranulatets kvalitet framstår emellertid som rimlig och har inte på något sätt vederlagts av Skatteverket. I utredningen saknar länsrätten också uppgifter om nu aktuella inköp och vidareförsäljningar till Boliden skiljer sig från tidigare affärer som bolaget genomfört med Boliden som slutlig köpare. Vid en samlad bedömning finner länsrätten att omständigheterna inte är sådana att bolaget kan anses ha känt till eller borde ha känt till att det genom sina inköp bidrog till att Helsingborgsföretagen kunde genomföra aktuella mervärdesskattebedrägerier. Skatteverkets beslut att vägra bolaget avdrag för ingående skatt och påföra skattetillägg ska därför undanröjas. – Med bifall till överklagandet undanröjer länsrätten Skatteverkets beslut. – Länsrätten beviljar Scania Metall KB ersättning för biträdeskostnader i länsrätten med 21 675 kr. Såvitt gäller ersättning för kostnader under handläggningen hos Skatteverket visas yrkandet härom åter till verket för erforderlig handläggning.

Skatteverket överklagade länsrättens dom och yrkade i första hand att kammarrätten skulle undanröja domen och fastställa Skatteverkets beslut samt att bolaget inte skulle beviljas ersättning för kostnader i målen. I andra hand yrkade verket att kammarrätten skulle fastställa Skatteverkets beslut för redovisningsperioderna oktober 2005, december 2005, februari 2006, mars 2006 och juni 2006 samt att ersättning för kostnader i länsrätten skulle medges med skäliga 10 procent av medgiven ersättning.

Bolaget ansåg i första hand att Skatteverkets överklagande skulle avvisas såsom för sent inkommet och i andra hand att överklagandet skulle avslås. Bolaget yrkade också ersättning för kostnader i kammarrätten med 17 000 kr. Vidare begärde bolaget att kammarrätten skulle hålla muntlig förhandling.

*Kammarrätten i Göteborg (2011-06-27, Grankvist, Harmsen Hogendoorn, referent, Fröberg)*, som inte fann skäl att avvisa Skatteverkets överklagande, yttrade vidare bl.a. följande: I målet är ostridigt att de formella förutsättningarna för avdragsrätt som anges i 8 kap. mervärdesskattelagen (1994:200), ML, är uppfyllda. – De svenska mervärdesskattebestämmelserna ska emellertid tolkas och tillämpas i ljuset av bl.a. bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet), så som dessa har uttolkats av EU-domstolen och så långt som det är möjligt enligt den svenska rättsordningen. – Av EU-domstolens dom i de förenade målen C-439/04 Kittel m.fl. (REG 2006 s. I-06161, p. 56–59) följer att det ankommer på den nationella domstolen att vägra avdragsrätt om det är utrett med hänsyn till objektiva omständigheter att den skattskyldiga personen kände till eller borde ha känt till att han eller hon genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri. Den skattskyldige främjar nämligen i en sådan situation med råd och dåd bedrägeriet och kan därför ses som medgärningsman. Avdragsrätten ska i sådant fall vägras även om transaktionen uppfyller de objektiva kriterier som ligger till grund för uttrycket leverans av varor och uttrycket ekonomisk verksamhet. –

EU-domstolen har även i senare avgöranden bekräftat att unionsrätten inte utgör hinder för nationella bestämmelser som innebär att verkliga transaktioner fränkänns sin betydelse i mervärdesskattehänseende när fråga är om mervärdesskattebedrägeri (jfr EU-domstolens dom den 7 december 2010 i mål nr C-285/09, R). – Enligt kammarrättens mening innebär EU-domstolens praxis i detta avseende dels att medlemsstaterna har rätt att anta nationella bestämmelser som innebär att avdragsrätt m.m. kan vägras i fall av deltagande i eller ond tro beträffande mervärdesskattebedrägeri, dels att unionsrätten kräver att medlemsstaterna och därmed även de nationella domstolarna ska vägra avdragsrätt i sådana fall. – Kammarrätten noterar därvidlag att det i flera medlemsstater också finns lagbestämmelser som innebär att sådana transaktioner utgör en nullitet eller att den skattskyldige kan vägras avdragsrätt vid ond tro beträffande mervärdesskattebedrägeri i andra delar av transaktionskedjan. – I den svenska mervärdesskattelagen, varigenom mervärdesskattedirektivet genomförts i Sverige, saknas helt bestämmelser som medför att avdragsrätt kan vägras den skattskyldige när fråga – liksom i förevarande mål – är om formellt sett mervärdesskatterättsligt korrekta transaktioner men där den skattskyldige varit eller borde ha varit i ond tro beträffande medkontrahenternas bedrägeri. – Till detta kommer att skatt enligt 2 kap. 10 § regeringsformen inte får tas ut utan stöd i föreskrift och att EU-domstolen i mål nr C-268/06, Impact (REG 2008, s. I-02483, p. 103) framhåller att unionsrätten och i synnerhet kravet på direktivkonform tolkning, inte kan tolkas så att den nationella domstolen tvingas tolka den nationella rätten contra legem. – Mot denna bakgrund finner kammarrätten att det i ett fall som detta – där det inte är fråga om skentransaktioner utan om verkliga transaktioner samt övriga formella förutsättningar för avdragsrätt inte ifrågasatts – inte är lagligen möjligt att vägra bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt. Det gäller oavsett om bolaget varit i ond tro eller ej beträffande något mervärdesskattebedrägeri. – Skatteverkets överklagande i fråga om mervärdesskatt och skattetillägg ska därför avslås. – Vid denna utgång är muntlig förhandling obehövlig. – Kammarrätten avslår yrkandet om muntlig förhandling. – Kammarrätten avslår överklagandet. – Kammarrätten beviljar Scania Metall KB ersättning för kostnader i kammarrätten med 17 000 kr.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle undanröja domen i den del den avsåg mervärdesskatt och fastställa Skatteverkets beslut att inte medge Scania Metall avdrag för ingående skatt vid förvärv från Helsingborgsföretagen. Skatteverket anförde i huvudsak följande. – EU-domstolen har i ett flertal mål uttalat att enskilda inte får missbruka eller åberopa unionsrätten i bedrägligt syfte (se bl.a. C-367/96 Kefalas m.fl., C-373/97 Diamantis och C-32/03 Fini H). I målen C-439/04 och C-440/04 Kittel och Recolta Recycling uttalade EU-domstolen att avdragsrätten för ingående skatt går förlorad om det med hänsyn till objektiva omständigheter är utrett att den skattskyldiga personen kände till eller borde ha känt till att han genom sitt inköp deltog i ett mervärdesskattebedrägeri, även om transaktionen uppfyller de objektiva kriterier som ligger till grund för uttrycken

leverans och ekonomisk verksamhet. – Att avdragsrätt inte medges i den aktuella situationen är en konsekvens av att det föreligger ett missbruk eller ett bedrägeri som inte bör skyddas av legalitetsprincipen. Att enskilda inte får missbruka eller åberopa unionsrätten i bedrägligt syfte utgör en allmän rättsgrundsats som har sin rättsliga bas i EU:s primärrätt. Sådana allmänna rättsgrundsatser eller tolkningsprinciper behöver inte införas i nationell lag för att kunna tillämpas på nationella bestämmelser som har sin grund i unionsrätten. Bestämmelserna om avdragsrätt i mervärdesskattelagen ska tolkas mot bakgrund av motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet samt EU-domstolens praxis. – I målen är det ostridigt att mervärdesskattebedrägeri har ägt rum i Helsingborgsföretagen genom att dessa företag varken redovisat eller betalat mervärdesskatten. I målen är också ostridigt att skattepliktiga omsättningar ägt rum när Scania Metall köpte silvergranulat från dessa företag, vilket innebär att de formella förutsättningarna för avdrag är uppfyllda. Det framgår emellertid av utredningen i målen att Scania Metall känt till eller borde känt till att bolaget genom sina inköp deltog i ett mervärdesskattebedrägeri. Scania Metall har därför inte rätt till avdrag för den ingående skatten.

Scania Metall motsatte sig bifall till Skatteverkets överklagande och anförde bl.a. följande. Förutsättningar föreligger för att medge avdrag för ingående skatt, eftersom kraven enligt mervärdesskattelagen är uppfyllda. Att inte medge avdrag skulle strida mot både legalitetsprincipen och rättsäkerhetsprincipen. Gränsen för direktivkonform tolkning sätts av legalitetsprincipen (RÅ 1999 not. 245, C-321/05 Kofoed). Sverige har inte infört några regler om förfarandemissbruk eller regler som hindrar avdragsrätt vid mervärdesskattebedrägerier och s.k. ond tro. I andra EU-länder finns en utvidgad undersökningsplikt som är lagreglerad, men Sverige har inte infört några sådana bestämmelser. – I efterhand har man konstaterat att Helsingborgsföretagen gjort sig skyldiga till mervärdesskattebedrägeri genom att varken redovisa eller betala mervärdesskatt. Det är dock inte visat att Scania Metall gjort sig skyldigt till något mervärdesskattebedrägeri eller varit delaktigt i Helsingborgsföretagens bedrägeri, och inte heller att Scania Metall känt till eller borde ha känt till bedrägeriet. – Scania Metall begärde ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 28 950 kr.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2013-03-15, Melin, Sandström, Hamberg, Stenman, Rynning) yttrade:*

*Skälen för avgörandet*

Inledning

Fråga i målen är om Scania Metalls avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid inköp från Helsingborgsföretagen ska påverkas av de momsbedrägerier som i samband med inköpen har ägt rum i dessa företag. Vid bedömningen aktualiseras frågor om tolkning och tillämpning av mervärdesskattelagen och av unionsrätten, bl.a. vad avser den unionsrättsliga principen om motverkande av bedrägeri och andra

former av missbruk. EU-domstolen har i ett antal avgöranden utvecklat den närmare innebörden av denna princip och dess användning inom bl.a. mervärdesskatteområdet. Vid bedömningen av Scania Metalls avdragsrätt måste emellertid också avgöras i vad mån denna rättspraxis kan få genomslag vid tillämpning på svenska förhållanden.

Bestämmelser om avdragsrätt m.m.

Inom EU är mervärdesskatten ett rättsområde som är i stort sett helt harmoniserat. Detta har skett i enlighet med artikel 113 i EUF-fördraget, som anger att sådan harmonisering ska ske om det är nödvändigt för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar och för att undvika snedvridning av konkurrensen. De gemensamma mervärdesskattebestämmelserna finns väsentligen i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Bestämmelser om rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt finns i 8 och 8 a kap. ML, som genomför artiklarna 167-192 i mervärdesskattedirektivet. Den ingående skatt som ska dras av enligt bestämmelserna utgörs (i nu aktuell situation) av beloppet av den skatt som hänförs till ersättning för förvärv av varor eller tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats (8 kap. 2 § första stycket ML).

För avdragsrätt förutsätts således att förvärven av varor eller tjänster gjorts från någon som är skattskyldig för omsättningen. Den ingående skatten hos förvärvaren uppgår till samma belopp som den utgående skatten hos den skattskyldige (8 kap. 6 § första stycket ML). Bestämmelserna är ett uttryck för grundregeln att mervärdesskatten ska vara exakt proportionell mot priset på varor och tjänster, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- eller distributionsprocessen före det led där skatt tas ut (artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet).

Enligt vad som nu anförts ska det föreligga en korrespondens mellan avdragsrätt och skattskyldighet – föreligger inte skattskyldighet så föreligger normalt inte avdragsrätt (jfr RÅ 1999 not. 282, RÅ 2004 ref. 65 och C-342/87 Genius Holding, p. 13). Trots att det finns en sådan koppling mellan utgående skatt hos säljaren och ingående skatt hos köparen saknar det normalt betydelse för förvärvarens avdragsrätt om säljaren har betalat in den utgående skatten till skattemyndigheten eller inte (Kittel/Recolta p. 49).

Det är den person som begär avdrag för mervärdesskatt som ska styrka att villkoren för att få avdragsrätt är uppfyllda, mål 268/83 Rompelman p. 24 (jfr 8 kap. 5 § ML).

Även när det gäller skattskyldigheten för säljaren bygger bestämmelserna i mervärdesskattelagen på mervärdesskattedirektivet. I direktivet (artikel 2.1 a och c) anges att de transaktioner som ska vara föremål för mervärdesskatt är bl.a. leverans av varor och tillhandahållande av tjänster

mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap (jfr 1 kap. 1 § ML). Som EU-domstolen framhållit (se bl.a. Kittel/Recolta p. 39) grundar sig det EU-gemensamma systemet för mervärdesskatt på en enhetlig definition av vad som är en skattepliktig transaktion.

Betydelsen av bedrägeri eller andra former av missbruk i EU-rätten

Enligt vad som följer av en rad avgöranden av EU-domstolen får unionsrätten inte åberopas vid bedrägeri eller annat missbruk. Denna övergripande unionsrättsliga princip har bildat grund för domstolens prövning i mål som gällt tillämpningen av fördragsregler (t.ex. i målen C-212/97 Centros och C-196/04 Cadbury Schweppes), men också för domstolens tolkning av bestämmelser i direktiv (t.ex. i mål C-255/02 Halifax m.fl.) och för dess slutsats att en enskild inte kunde åberopa en regel i en EU-förordning (t.ex. i mål C-110/99 Emsland-Stärke).

Mervärdesskattebedrägeri – EU-domstolens praxis

När det gäller mervärdesskatteområdet och frågor om avdragsrätt har EU-domstolen tillämpat missbruksprincipen i bedrägerifall i bl.a. målen C-110/94 Inzo, C-354/03, C-355/03 och C-484/03 Optigen m.fl., C-80/11 och C-142/11 Mahagében m.fl., C-285/11 Bonik samt de redan nämnda Fini H och Kittel/Recolta.

I Inzo, som avsåg rätten till avdrag av ingående mervärdesskatt inför en planerad ekonomisk verksamhet, angav domstolen att senare inträffade omständigheter normalt inte kan medföra att avdragsrätten omprövas. Detta förutsätter dock att uppgifter om verksamheten har lämnats i god tro. I fall av bedrägeri eller undandragande kan skatteförvaltningen retroaktivt kräva återbetalning av avdragna belopp (p. 21 och 24).

I Fini H uppkom fråga om avdragsrätten för avvecklingskostnader när en verksamhet upphör. Här uttalade domstolen att unionsrätten inte får missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte och att det ankommer på den nationella domstolen att vägra den skattskyldige avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att bedrägeri eller missbruk har förekommit i samband med åberopandet av rätten till avdrag (p. 32-34).

I Optigen m.fl. och Kittel/Recolta, som avsåg frågor om momsbedrägerier av karuselltyp rörande mikroprocessorer (Optigen), datakomponenter (Kittel) resp. lyxfordon (Recolta), uppkom frågor om avdragsrätt och betydelsen av god tro i samband med att andra aktörer i en förvärvskedja gjort sig skyldiga till bedrägerier. Enligt EU-domstolen ska rätten för en skattskyldig person att dra av ingående mervärdesskatt inte påverkas av det förhållandet att en annan transaktion i den leveranskedja i vilken transaktionen ingår, utan att den skattskyldige känt till eller kunde känna till det, utgör bedrägeri med avseende på mervärdesskatt (Optigen m.fl. p. 52). Däremot är de objektiva kriterier på vilka uttrycken leverans av varor som utförts av en skattskyldig person i

denna egenskap och ekonomisk verksamhet grundar sig inte uppfylla beträffande skattebedrägerier som har begåtts av den skattskyldige själv. Vid bedrägeri kan återbetalning av avdragna belopp krävas. På samma sätt ska en skattskyldig person som kände till eller borde ha känt till att han eller hon genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri anses som medgärningsman i bedrägeriet. Avdragsrätt ska då vägras (Kittel/Recolta p. 53, 55, 56 och 61).

I Mahagében m.fl. resp. Bonik bekräftade EU-domstolen att en beskattningsbar person endast får vägras avdragsrätt om det av objektiva omständigheter framgår att han känt till eller borde ha känt till att transaktionen ingick i ett mervärdesskattebedrägeri (p. 45 resp. p. 40). Eftersom vägran att medge avdragsrätt utgör ett undantag från den grundläggande principen om avdragsrätt ankommer det vidare på skattemyndigheten att styrka de objektiva omständigheter som ligger till grund för bedömningen att den beskattningsbara personen känt till eller borde ha känt till skatteundandragandet (p. 49 resp. p. 43).

#### Förfarandemissbruk – EU-domstolens praxis

EU-domstolen har också utvecklat en praxis avseende förfarandemissbruk. Här är det närmast frågan om s.k. upplägg för att minska den skatt som ska betalas eller för att öka avdragsrätten. Fråga är således inte om kriminella förfaranden eller situationer där frågor om ond eller god tro har central betydelse. När det gäller avgöranden avseende mervärdesskatt kan då främst nämnas målet Halifax m.fl., som också avser avdragsrätt för ingående skatt. Som ytterligare exempel på mervärdesskattemål där frågor om förfarandemissbruk bedömts kan nämnas målen C-425/06 Part Service, C-103/09 Weald Leasing och C-33/11 A.

Halifax m.fl. avsåg avdrag för ingående mervärdesskatt vid uppförande av en byggnad för en bank med begränsad avdragsrätt. För att uppnå full avdragsrätt hade en komplicerad kedja av transaktioner genomförts under medverkan av ett antal helägda dotterbolag. Enligt EU-domstolen saknade det i och för sig betydelse om transaktionerna genomförts i det enda syftet att uppnå en skattefördel; de ska ändå anses uppfylla direktivets krav (p. 59 och 60). Domstolen fann emellertid att unionsrätten inte får missbrukas och att tillämpningen av den inte kan utsträckas till att omfatta förfarandemissbruk, dvs. transaktioner som inte genomförs i samband med normala affärstransaktioner utan endast i syfte att genom missbruk erhålla förmåner som föreskrivs i unionslagstiftningen (p. 68 och 69). Principen om förfarandemissbruk är tillämplig även på mervärdesskatteområdet (p. 70).

Domstolen angav vidare att det för att förfarandemissbruk ska konstateras krävs att en transaktion, trots att den formellt uppfyller direktivets krav, får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot bestämmelsernas syfte. Det ska också framgå att transaktionens huvudsakliga syfte varit att uppnå en skattefördel. När det kan finnas en annan motivering för transaktionen än att uppnå skattefördelar är det



således inte fråga om förfarandemissbruk (p. 74 och 75). Om förfarandemissbruk konstateras ska de transaktioner som ingår i missbruksförfarandet omdefinieras så att de förhållanden som skulle förelegat utan missbruket upprättas (p. 94).

Det kan noteras att de i Halifax m.fl. angivna förutsättningarna för att missbruk EU-rättsligt ska anses föreligga, och rättsföljderna av sådant missbruk, ligger nära regleringen i lagen (1995:575) mot skatteflykt, som tillämpas vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt.

Förutsättningar för tillämpning av missbruksprincipen i nationell rätt

I de olika domar som nämnts har EU-domstolen närmast formulerat sig så att det inte bara framstår som en möjlighet utan också som en skyldighet för nationella domstolar att tillämpa principen om motverkande av bedrägerier och förfarandemissbruk.

När det gäller bedrägliga förfaranden med anknytning till mervärdesskatt anger domstolen att bekämpande av skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk är ett mål som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet. Detta läggs sedan till grund för att tolka bestämmelserna i direktivet om vad som utgör en ekonomisk transaktion, med verkan att bedrägliga transaktioner inte ska anses omfattade av direktivets bestämmelser om leverans av varor och ekonomisk verksamhet (Kittel/Recolta p. 53 och 54).

Nationella domstolar är skyldiga att så långt som möjligt tolka inhemsk lag i enlighet med direktivets ordalydelse och ändamål för att uppnå det resultat som avses i dessa, s.k. direktivkonform tolkning. Detta innebär att i den mån EU-domstolen funnit att bedrägeri eller missbruk ska beaktas vid tolkning av mervärdesskattedirektivet ska denna tolkning så långt möjligt få genomslag nationellt. En sådan direktivkonform tolkning anses emellertid inte få gå längre än vad som medges av de tolkningsprinciper som kan tillämpas i nationell rätt (se t.ex. målen C-106/89 Marleasing och C-268/06 Impact).

I de avgöranden från EU-domstolen avseende mervärdesskatt som här nämnts har domstolen inte uttalat att tillämpningen av missbruksprincipen skulle vara beroende av någon form av nationell implementering. I flera fall, som t.ex. i Halifax m.fl., synes det ha stått klart att det inte funnits några uttryckliga nationella regler som direkt tagit sikte på missbruk.

Vidare har hänsynen till allmänna rättsprinciper som t.ex. rättssäkerhet, legalitet och berättigade förväntningar av de skattskyldiga i flera fall anförts som skäl för att missbruksprincipen inte bör få åberopas av det allmänna inom mervärdesskatteområdet. Domstolen synes emellertid inte ha accepterat sådana argument. I Halifax m.fl. uttalade domstolen att det förhållandet att förfarandemissbruk konstateras inte behöver leda till en sanktionsåtgärd, vilket skulle kräva tydligt och otvetydigt lagstöd, men

däremot återbetalningsskyldighet eftersom avdraget blivit omotiverat (p. 93). Samma slag av resonemang torde ha föranlett domstolens uttalande i Kofoed att kravet på en enhetlig tolkning visserligen inte ska gå så långt att ett direktiv i sig och oberoende av en inhemsk lag om införlivande skapar skyldigheter för enskilda eller avgör eller skärper det straffrättsliga ansvar som uppkommer för dem som åsidosätter dessa bestämmelser, men att staten likafullt i princip kan tillämpa en enhetlig tolkning av den nationella rätten gentemot enskilda (p. 45). I C-285/09 R, som avsåg bedrägeri i fråga om mervärdesskatt vid varuleveranser, uttalades att en skattskyldig person som uppsåtligt har medverkat till ett skatteundandragande och äventyrat det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion inte med framgång kan åberopa principerna om skatteneutralitet, rättssäkerhet eller skydd för berättigade förväntningar (p. 54).

#### Högsta förvaltningsdomstolens bedömning i målen

Det är ostridigt att Helsingborgsföretagens leveranser av silvergranulat till Scania Metall i väsentliga avseenden uppfyller de kriterier som uppställs i mervärdesskattelagen för att skattepliktiga omsättningar ska anses ha skett och för att avdragsrätt för köparen ska kunna föreligga. Såvitt framgår av underinstansernas avgöranden har emellertid Helsingborgsföretagen agerat bedrägligt. Bedrägeriet har varit av samma karaktär, s.k. missing trader, som EU-domstolen haft att bedöma i bl.a. Kittel/Recolta. Förfarandet går ut på att omsätta varor med avsikt att den mervärdesskatt som erhålls från köparen inte ska betalas in till staten. Den bristande mervärdesskattebetalningen gör det möjligt att med vinst sälja varor till lägre pris än förvärvspriset.

Som närmare beskrivits innebär EU-domstolens domar att mervärdesskattedirektivet i ett sådant fall ska tolkas så att köparens avdragsrätt bortfaller, om det med hänsyn till objektiva omständigheter är utrett att denne känt till eller borde ha känt till att han genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri. Om däremot köparen varit i god tro vad gäller bedrägeriet, påverkas inte dennes avdragsrätt.

Mervärdesskattedirektivet innehåller inte någon bestämmelse om bedrägeri eller missbruk som ska implementeras i nationella rättsordningar. Det finns visserligen enligt artikel 395 en möjlighet att efter bemyndigande genomföra särskilda åtgärder för att förhindra vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt, men den bestämmelsen avser eventuella åtgärder som avviker från direktivet. När det gäller direktivets regler om avdragsrätt för ingående skatt får dessa i de hänseenden som är aktuella i målen anses vara fullständigt implementerade genom motsvarande bestämmelser i mervärdesskattelagen. Det finns således ingen brist i fråga om genomförandet av direktivet som kan motivera att EU-domstolens tolkning av unionsrätten inte ska få fullt genomslag också i Sverige.

En förutsättning för att mervärdesskattelagen ska kunna tolkas i enlighet med direktivet, som detta ska förstås enligt domarna från EU-domstolen, får ändå anses vara att detta kan medges inom ramen för direktivkonform tolkning. När det gäller tolkningen av mervärdesskattelagen, som anpassats till den unionsrättsliga regleringen, har Högsta förvaltningsdomstolen vid flera tillfällen konstaterat att mervärdesskattelagen inte kan tolkas på annat sätt än som följer av direktivet, se bl. a. RÅ 2005 ref. 70, RÅ 2007 ref. 13, RÅ 2007 ref. 57 och RÅ 2009 ref. 54.

Någon anledning att komma till annan slutsats i det nu aktuella fallet finns inte. Varken mervärdesskattelagen eller direktivet innehåller någon uttrycklig reglering enligt vilken avdragsrätten för ingående skatt ska bedömas mot bakgrund av eventuell ond tro hos förvärvaren. Ordalydelsen av mervärdesskattelagen motsäger emellertid inte att bedrägliga förfaranden kan tillmätas betydelse vid bedömningen av om i ett visst fall omsättning av varor eller tjänster ska anses föreligga och därmed om rätten till avdrag för motsvarande förvärv ska kunna medges. Även med beaktande av att fråga är om uttag av skatt finns utrymme för att vid bedrägerifall tillämpa mervärdesskattelagen direktivkonformt.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens bedömning ska således vid tillämpningen av mervärdesskattelagens bestämmelser om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt beaktas den princip som EU-domstolen lagt fast för tolkning och tillämpning av mervärdesskattedirektivet vid bedrägerifall. När det gäller Scania Metalls avdragsrätt är då av avgörande betydelse om Scania Metall varit i god tro eller inte beträffande Helsingborgsföretagens mervärdesskattebedrägeri. Frågan om Scania Metall kan anses ha varit i ond tro ska avgöras mot bakgrund av de objektiva omständigheterna i målen. Som framgått följer det av EU-domstolens praxis att det är skattemyndigheten som har bevisbördan avseende dessa omständigheter.

Målen fortsatta handläggning, m.m.

Som Högsta förvaltningsdomstolen konstaterat är Scania Metalls avdragsrätt beroende av om bolaget känt till eller borde ha känt till att bolaget genom aktuella transaktioner deltog i ett mervärdesskattebedrägeri.

Sedan förvaltningsrätten hållit muntlig förhandling i målen bedömde domstolen att Scania Metall fick anses ha varit i god tro. Förvaltningsrätten ändrade därför Skatteverkets beslut och medgav bolaget avdragsrätt. När Skatteverket överklagade förvaltningsrättens dom till kammarrätten, gav verket in omfattande utredning till stöd för sin inställning att Scania Metall varit i ond tro beträffande bedrägerierna. I yttrande med anledning av Skatteverkets utredning begärde Scania Metall att kammarrätten skulle hålla muntlig förhandling i målen. Kammarrätten höll emellertid inte någon muntlig förhandling, eftersom en sådan ansågs obehövlig med hänsyn till kammarrättens principiella inställning.

Mot bakgrund av behovet av ytterligare utredning rörande de aktuella transaktionerna och då Scania Metall begärt muntlig förhandling i kammarrätten, bör frågan om god eller ond tro inte nu prövas av Högsta förvaltningsdomstolen. Detta bör i stället göras av kammarrätten. Målen ska därför visas åter till kammarrätten för fortsatt prövning.

Målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det finns därför förutsättningar för att bevilja Scania Metall ersättning för kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Ersättningen för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen bör bestämmas till yrkade 28 950 kr.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens dom i den del den avser mervärdesskatt och visar målen åter till kammarrätten för prövning i enlighet med domskälen.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Scania Metall KB ersättning för kostnader i domstolen med 28 950 kr.

Mål nr 5686-11 och 5687-11, föredragande Nermark Torgils

*Rättsfall:* RÅ 1999 not. 282; RÅ 2004 ref. 65; RÅ 2005 ref. 70; RÅ 2007 ref. 13; RÅ 2007 ref. 57; RÅ 2009 ref. 54; EU-domstolen domar i målen C-268/83 Rompelman, C-342/87 Genius Holding, C-106/89 Marleasing, C-110/94 Inzo, C-212/97 Centros, C-110/99 Emsland-Stärke, C-255/02 Halifax, C-32/03 Fini H, C-355/03 och C-484/03 Optigen m.fl, C-196/04 Cadbury Schweppes, C-439/04 och C-440/04 Kittel och Recolta Recycling, C-321/05 Kofoed, C- 268/06 Impact, C-425/06 Part Service, C-103/09 Weald Leasing, C-285/09 R, C-33/11 A, C-80/11 och C-142/11 Mahagében m.fl., C-285/11 Bonik.

*Litteratur:* Piantavigna, Tax Abuse in European Union Law: A Theory, EC Tax Review 2011, s. 134 ff.; R. de la Feria m.fl., Prohibition of Abuse of Law, A New General Principle of EU Law?, Oxford University 2011; R. de la Feria, Common Market Law Review 2008 s. 395-441.