Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MACIEJ SZPUNAR
föredraget den 11 september 2014[1]

Förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13

Staatssecretaris van Financiën (C-131/13)
mot
Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti vof
och
Turbu.com BV (C-163/13)
Turbu.com Mobile Phone's BV (C-164/13)
mot
Staatssecretaris van Financiën

(begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna))

”Mervärdesskatt — Övergångsbestämmelser för handeln mellan medlemsstaterna — Varor som skickas eller transporteras inom Europeiska unionen — Bedrägeri i destinationsmedlemsstaten — Beaktande av bedrägeri i avsändandestaten — Undantag”

Inledning

1. Enligt en studie som nyligen genomfördes på initiativ av Europeiska kommissionen gick medlemsstaterna miste om 193 miljarder euro i utebliven mervärdesskatt 2011. Det motsvarar 18 procent av intäkterna och 1,5 procent av bruttonationalprodukten (BNP).[2] Visserligen finns det flera skäl till att intäkterna uteblev, men en av huvudorsakerna är bedrägerier. Sålunda är det föga förvånande att nationella myndigheter och domstolar ägnar allt mer tid åt att motverka bedrägerier med mervärdesskatten. Sedan en tid tillbaka har frågan även fått ett allt större utrymme i domstolens rättspraxis.

2. Systemet för beskattning av handeln inom gemenskapen utgör ett särskilt inbjudande område för bedrägerier, där mervärdesskattesystemet utnyttjas för otillbörlig vinning genom avdrag av mervärdesskatt, undantag från skatteplikten och återbetalning av mervärdesskatt. Domstolen har tagit upp problemet i flera domar under de senaste åren, och förevarande förenade mål ger domstolen tillfälle att utveckla och komplettera denna rättspraxis. Det saknas explicita bestämmelser om de nationella myndigheternas och domstolarnas behörigheter och skyldigheter, och därför önskar Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen i Nederländerna) klarhet när det gäller omfattningen på dessa behörigheter och skyldigheter.

1 — Originalspråk: franska.

2 — Se kommissionens pressmeddelande av den 19 september 2013, IP/13/844.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3. Rätten att dra av ingående skatt är en av huvudmekanismerna i systemet för mervärdesskatt. Vid tidpunkten för omständigheterna i målet i den nationella domstolen reglerades denna avdragsrätt i artikel 17 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund,[3] i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/CE av den 10 april 1995[4] (nedan kallat det sjätte direktivet) och artikel 28f i det direktivet. Punkterna 2 a, 2 d och 3 b i den artikeln har följande lydelse:

”2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdeskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.

…

d) Mervärdesskatt som är förfallen i enlighet med artikel 28a.1 a.

3. Medlemsstaterna skall också medge varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdeskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna och tjänsterna används för:

…

b) Transaktioner som är undantagna från skatt enligt ... artikel 28c.A …”

4. Systemet för leveranser av varor mellan skattskyldiga i olika medlemsstater bygger på principen att undantag från skatteplikt ska medges i den medlemsstat där leveransen sker (kallad gemenskapsintern leverans), med bibehållen rätt till avdrag för ingående skatt, och att beskattning ska ske i den medlemsstat där förvärvet sker (kallad gemenskapsinternt förvärv) enligt den skattesats som gäller i den staten. Denna typ av undantag kallas ibland ”nollskattesats” och ska skiljas ifrån ett ”traditionellt” undantag som inte ger någon rätt till avdrag. Det sistnämnda undantaget innebär att en transaktion undantas från tillämpningsområdet för mervärdesskattesystemet. Så är inte fallet när det gäller undantaget för gemenskapsinterna leveranser vilket endast innebär att beskattningsbehörigheten överförs från leveransmedlemsstaten till förvärvsmedlemsstaten, samtidigt som transaktionen hela tiden omfattas av mervärdesskattesystemet. Det är endast i det sammanhanget som en ”rätt till undantag” kan anses föreligga. I och med att ett gemenskapsinternt förvärv omedelbart ger rätt till avdrag blir för övrigt skatten som förfaller till betalning noll (omvänd skattskyldighet). Först sedan en leverans med utgående skatt har utförts blir köparen skattskyldig för den skatt som fakturerats vid den leveransen. Detta följer bland annat av artiklarna 28a, 28b och 28c i det sjätte direktivet.

3 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

4 — EGT L 102, s. 18.

5. I artikel 28a i sjätte direktivet föreskrivs följaktligen följande:

”1. Följande skall också beläggas med mervärdeskatt:

a) Förvärv inom gemenskapen av varor mot ersättning inom landets territorium av en skattskyldig person som agerar i denna egenskap eller av en icke skattskyldig juridisk person, om säljaren är en skattskyldig person som agerar i denna egenskap och som inte omfattas av undantag enligt artikel 24 eller av reglerna i artikel 8.1 andra meningen eller i artikel 28b B.1.

…

3. Med gemenskapsinternt förvärv av varor avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick.

…”

6. Artikel 28b A i samma direktiv har följande lydelse:

”1. Platsen för ett gemenskapsinternt förvärv av varor skall anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas.

2. Utan att det påverkar tillämpningen av punkt 1, skall dock platsen för förvärv inom gemenskapen av varor som avses i artikel 28a.1 a anses ligga inom den medlemsstats territorium som utfärdade det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket den person som förvärvat varorna gjorde förvärvet, om inte den person som förvärvat varorna visar att detta förvärv har beskattats i enlighet med punkt 1.

Om förvärvet har beskattats i enlighet med punkt 1 i den medlemsstat där försändelsen eller transporten av varorna anländer efter att ha beskattats i enlighet med första stycket, skall beskattningsunderlaget minskas i motsvarande mån i den medlemsstat som utfärdade det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket personen förvärvade varorna.Vid tillämpningen av första stycket skall varuförvärvet inom gemenskapen anses ha varit föremål för beskattning i enlighet med punkt 1 när följande villkor är uppfyllda:

— Förvärvaren styrker att han har gjort detta förvärv inom gemenskapen för en följande leverans i den medlemsstat som avses i punkt 1 och för vilken mottagaren har angivits som skattskyldig enligt artikel 28c E 3.

— De deklarationsskyldigheter som är angivna i artikel 22.6 b sista stycket har uppfyllts av kunden.”

7. I artikel 28c A a första stycket i direktivet föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och om inte annat följer av de villkor som medlemsstaterna skall fastställa för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av de undantag som föreskrivs nedan och för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, skall medlemsstaterna undanta följande från skatteplikt:

a) Leverans av varor, såsom det definieras i artiklarna 5, som skickas eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning eller av den som förvärvar varorna ut ur det territorium som avses i artikel 3 men inom gemenskapen, åt en annan skattskyldig person eller en icke skattskyldig juridisk person i denna egenskap i en annan medlemsstat än den varifrån försändelsen eller transporten av varorna avgår.”

Nederländsk rätt

8. Bestämmelserna ovan i sjätte direktivet har införlivats med nederländsk rätt i artiklarna 9, 15, 17b och 30 i lag av den 28 juni 1967 om omsättningsskatt (wet op de omzetbelasting). [5]

9. Enligt den hänskjutande domstolen innehåller den nederländska lagstiftningen ingen explicit bestämmelse om att rätten till avdrag, undantag från skatteplikt eller återbetalning av skatt villkoras av att transaktionen inte ingår i ett skattebedrägeri som den skattskyldiga personen kände till eller borde ha känt till.

Bakgrund till det nationella målet, tolkningsfrågorna och förfarandets genomförande

Mål C-131/13

10. Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti vof (nedan kallat Italmoda) är ett bolag bildat enligt nederländsk rätt som bedriver handel med skor. Vid tiden för omständigheterna i det nationella målet, det vill säga mellan 1999 och 2000, utförde bolaget även transaktioner med datorutrustning. Sådan utrustning förvärvades av Italmoda i Nederländerna och Tyskland och såldes och levererades till mervärdesskatteregistrerade kunder i Italien. Varorna från Tyskland köptes in av Italmoda under bolagets nederländska mervärdesskattenummer (förvärv som omfattas av mervärdesskatteplikt i den stat som utfärdat registreringsnumret enligt artikel 28b A.2 i sjätte direktivet) för att sedan transporteras direkt från Tyskland till Italien.

11. Italmoda gjorde alla erforderliga deklarationer för de varor som köptes in i Nederländerna och drog av den ingående skatten på sin mervärdesskattedeklaration. När det däremot gäller varorna från Tyskland deklarerade inte Italmoda vare sig den gemenskapsinterna leveransen i nämnda medlemsstat eller det gemenskapsinterna förvärvet i Nederländerna, trots att transaktionen var undantagen skatteplikt i Tyskland. Köparna i Italien deklarerade inte de gemenskapsinterna förvärven och betalade inte heller någon mervärdesskatt. De italienska skattemyndigheterna krävde in den skatt som skulle betalas och nekade köparna avdragsrätt.

12. Den nederländska skattemyndigheten ansåg att Italmoda medvetet hade medverkat till skatteflykt i syfte att undgå mervärdesskatt i Italien och nekade bolaget undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser till Italien, rätt till avdrag av ingående skatt samt rätt till återbetalning av skatt som betalats för varor från Tyskland och fattade följaktligen tre beslut om efterbeskattning av Italmoda. Italmodas överklagande av dessa beslut vann bifall i första instans, Rechtbank te Haarlem, vilken uppdrog åt skattemyndigheten att fatta nya beslut. Italmoda överklagade emellertid den domen vid Gerechtshof te Amsterdam. Den domstolen upphävde i dom av den 12 maj 2011 såväl domen av Rechtbank te Haarlem som besluten om efterbeskattning.

13. Staatssecretaris van Financiën överklagade den domen vid den hänskjutande domstolen. Mot den bakgrunden har Hoge Raad der Nederlanden ställt följande frågor till domstolen:

”1) Är nationella myndigheter och domstolar enligt unionsrätten skyldiga att neka undantag från skatteplikt för en leverans inom gemenskapen, rätten till avdrag av den ingående mervärdesskatten för inköp av varor som efter inköpet skickas till en annan medlemsstat, eller den återbetalning av mervärdesskatt som följer av tillämpningen av artikel 28b A.2 andra meningen i sjätte direktivet, om det på grund av objektiva uppgifter kan konstateras att det i fråga om de aktuella varorna rör sig om mervärdesskattebedrägeri och den skattskyldige kände

5 — *Staatsblad* 1968, nr 329.

till eller borde känt till att denne deltog i detta, om det i den nationella rätten inte uttryckligen föreskrivs att den skattskyldige under dessa omständigheter inte ska beviljas undantag från skatteplikt, avdrag eller återbetalning?

2) Om den första frågan ska besvaras jakande, ska nämnda undantag från skatteplikt, avdrag och återbetalning även nekas om undandragandet från mervärdesskatt har skett i en annan medlemsstat (än den medlemsstat som varorna skickades från) och den skattskyldige kände till, eller borde ha känt till detta skattebedrägeri, samtidigt som den skattskyldige i avsändarstaten har uppfyllt alla (formella) villkor som enligt den nationella rätten är kopplade till undantag från skatteplikt, avdrag eller återbetalning och vederbörande alltid har lämnat in alla erforderliga uppgifter till skattemyndigheten i denna medlemsstat vad gäller varorna, avsändandet och kunderna i den medlemsstat som är destinationsstat för varorna?

3) Om den första frågan ska besvaras nekande, vad avses med ’beskattas’ i artikel 28b a.2 första meningen i sjätte direktivet: att i den lagstadgade mervärdesskattedeklarationen redovisa den mervärdesskatt som ska erläggas i destinationsstaten för förvärvet inom gemenskapen, eller även – i avsaknad av en sådan redovisning – de åtgärder som skattemyndigheterna i destinationsstaten vidtar för att reglera detta? Har det för svaret på denna fråga någon betydelse huruvida den aktuella transaktionen utgör en del av en kedja av transaktioner som syftar till mervärdesskattebedrägeri i destinationsstaten och den skattskyldige kände till eller borde ha känt till detta?”

Mål C-163/13

14. Turbu.com BV (nedan kallat Turbu.com) är ett bolag bildat enligt nederländsk rätt som bedriver grossisthandel med dator- och telekommunikationsutrustning samt programvaror. Under perioden augusti till december 2001 utförde Turbu.com ett antal gemenskapsinterna leveranser av mobiltelefoner och använde sig då av undantaget från skatteplikt och drog av den ingående skatten. Efter en undersökning av skattemyndigheterna dömdes direktören för Turbu.com 2005 i ett brottmål för urkundsförfalskning och ingivande av en ofullständig och oriktig skattedeklaration.

15. Skattemyndigheten ansåg i den undersökningen att Turbu.com felaktigt hade tillämpat undantaget från skatteplikt vid nämnda leveranser och fattade ett beslut om efterbeskattning av bolaget. Sedan bolaget hade överklagat beslutet fastställdes det i första instans av Rechtbank te Breda och sedan i andra instans av Gerechtshof te ’s-Hertogenbosch i dom av den 25 februari 2011.

16. Turbu.com överklagade den domen i den hänskjutande domstolen. Mot den bakgrunden har Hoge Raad der Nederlanden ställt följande tolkningsfråga:

”Är nationella myndigheter och domstolar enligt unionsrätten skyldiga att neka undantag från mervärdesskatteplikt när det enligt objektiva kriterier kan fastställas att ett mervärdesskattebedrägeri har begåtts vid en leverans av varor och den skattskyldiga personen kände till, eller borde ha känt till, att vederbörande deltog i en sådan transaktion, även om det i den nationella lagstiftningen inte föreskrivs att den skattskyldiga personen under sådana omständigheter ska nekas undantag från skatteplikt?”

Mål C-164/13

17. Turbu.com Mobile Phone’s BV (nedan kallat TMP) är ett bolag bildat enligt nederländsk rätt som bedriver handel med mobiltelefoner. I juli 2003 utförde bolaget gemenskapsinterna leveranser av mobiltelefoner och använde sig då av undantaget från skatteplikt och begärde återbetalning av betald ingående skatt för förvärv av samma mobiltelefoner av företag som var etablerade i Nederländerna.

Den nederländska skattemyndigheten upptäckte flera felaktigheter i TMP:s deklarationer, såväl med avseende på tidigare transaktioner som med avseende på nämnda gemenskapsinterna leveranser, och nekade återbetalning. Det beslutet upphävdes av Rechtbank te Breda, vars avgörande i sin tur upphävdes av Gerechtshof te ‘s-Hertogenbosch i dom av den 25 februari 2011.

18. TMP överklagade den domen vid den hänskjutande domstolen. Mot den bakgrunden har Hoge Raad der Nederlanden ställt följande tolkningsfråga:

”Är nationella myndigheter och domstolar enligt unionsrätten skyldiga att neka undantag från mervärdesskatteplikt när det enligt objektiva kriterier kan fastställas att ett mervärdesskattebedrägeri har begåtts vid en leverans av varor och den skattskyldiga personen kände till, eller borde ha känt till, att vederbörande deltog i en sådan transaktion, även om det i den nationella lagstiftningen inte föreskrivs att den skattskyldiga personen under sådana omständigheter ska nekas undantag från skatteplikt?”

Förfarandet vid domstolen

19. Begäran om förhandsavgörande ingavs till domstolens kansli den 18 mars (C-131/13) respektive den 2 april 2013 (C-163/13 och C-164/13). De tre målen har genom beslut av domstolens ordförande av den 25 april 2013 förenats vad gäller såväl det skriftliga och muntliga förfarandet som domen. Italmoda, Turbu.com och TMP, den nederländska regeringen, Förenade kungarikets regering och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Italmoda, Turbu.com, TMP, den nederländska och den italienska regeringen, Förenade kungarikets regering och kommissionen var representerade vid förhandlingen den 5 juni 2014.

Bedömning

Huruvida frågorna kan tas upp till sakprövning

Den första frågan i mål C-131/13

20. Italmoda har bestritt att den första frågan i mål C-131/13 kan tas upp till sakprövning och gjort gällande att det rör sig om en nationell rättsfråga.

21. Det är vedertaget att det är de nationella domstolarnas behörighet att tolka och tillämpa nationell rätt. Den hänskjutande domstolens fråga avser emellertid omfattningen av de behörigheter och skyldigheter som medlemsstaternas myndigheter och domstolar har enligt unionsrättens bestämmelser när det gäller undantag från skatteplikt samt avdrag och återbetalning av mervärdesskatt. Italmodas argument saknar således grund.

Den andra frågan i mål C-131/13

22. Kommissionen har bestritt att den andra frågan i mål C-131/13 kan tas upp till sakprövning. Enligt kommissionen utgår den frågan ifrån att den skattskyldiga personen har uppfyllt alla sina upplysningsskyldigheter gentemot skattemyndigheterna i leveransmedlemsstaten, vilket inte är fallet i målet vid den nationella domstolen.

23. Jag kommer emellertid att visa nedan att vid bedrägerier med mervärdesskatten i samband med gemenskapsinterna leveranser är den omständigheten att den skattskyldiga person som deltar i bedrägeriet på ett korrekt sätt har uppfyllt alla sina skyldigheter i leveransmedlemsstaten inte nödvändigtvis relevant för bedömningen av personens rätt till avdrag, undantag från skatteplikt eller återbetalning av skatten. Följaktligen anser jag att den andra frågan i mål C-131/13 kan tas upp till sakprövning.

Begäran om förhandsavgörande i målen C-163/13 och C-164/13

24. Kommissionen anser att begäran om förhandsavgörande i mål C-163/13 och mål C-164/13 inte kan tas upp till sakprövning på grund av att de faktiska och rättsliga omständigheterna i målen i den nationella domstolen ännu inte är fastställda och att tolkningsfrågorna är hypotetiska.

25. Enligt fast rättspraxis presumeras nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten, vilka ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen har lämnat på eget ansvar, och vilka det inte ankommer på EU-domstolen att pröva riktigheten av, vara relevanta.[6] Det är den nationella domstolens sak att avgöra i vilket skede av förfarandet det finns anledning att ställa en tolkningsfråga till domstolen.[7] En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i målet vid den nationella domstolen eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den.[8]

26. I det hänseendet framgår det av besluten om hänskjutande i mål C-163/13 och mål C-164/13 att den hänskjutande domstolen godtog alla grunder som hade anförts i överklagandet, både att de anförda omständigheterna inte var fastställda och att det överklagade avgörandet inte var tillräckligt motiverat. Bland annat var det i mål C-163/13 enligt den hänskjutande domstolen inte fastställt huruvida den gemenskapsinterna leveransen för vilken undantag från skatteplikt hade begärts verkligen hade ägt rum. Den hänskjutande domstolen fann även att det fanns skäl för den grund som hade anförts av Turbu.com för att bestrida att bolaget hade känt till att det deltog i ett bedrägeri avseende mervärdesskatt. I mål C-164/13 var det enligt den hänskjutande domstolen inte tillräckligt fastställt att något bedrägeri över huvud taget hade ägt rum, och i första instans hade skattemyndigheten inte anfört att TMP hade deltagit i något sådant bedrägeri.

27. Vid förhandlingen anförde företrädaren för Turbu.com och TMP att tolkningsfrågorna i de båda målen var relevanta, eftersom den hänskjutande domstolen för det fallet att domstolen skulle besvara frågorna nekande skulle kunna upphäva beslutet om efterbeskattning utan att återförvisa målen till domstolen i andra instans. Detta synes emellertid inte vara den hänskjutande domstolens avsikt. Klagandenas grunder för överklagandena i de nationella målen rör inte på något vis det problem som berörs i tolkningsfrågorna, det vill säga huruvida de nationella domstolarna är behöriga att neka respektive skattskyldigt bolag rätten till avdrag och undantag. Det är endast för det fallet att det ”efter hänskjutande skulle bli tydligt”[9] (för domstolen i andra instans) att det hade förekommit bedrägerier och att klagandena i de nationella målen kände till det eller borde ha känt till det som tolkningsfrågorna blir relevanta.

6 — Dom Melki och Abdeli (C-188/10 och C-189/10, EU:C:2010:363, punkt 27).

7 — Dom Schmidberger (C-112/00, EU:C:2003:333, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

8 — Dom Melki och Abdeli (EU:C:2010:363, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

9 — Enligt den exakta ordalydelsen i besluten om hänskjutande i mål C-163/13 och mål C-164/13.

28. I första hand anser jag således att frågorna i mål C-163/13 och mål C-164/13 är hypotetiska. I andra hand konstaterar jag att omständigheterna i de båda nationella målen återstår att fastställas och ännu är omtvistade. Det finns anledning att framhålla att det här inte rör sig om omständigheter som endast illustrerar tillämpningen av rättsreglerna, utan om sådana omständigheter som huruvida bedrägeri föreligger, huruvida en leverans är reell eller fiktiv eller huruvida berörd person medvetet har medverkat till bedrägeri. Sådana faktiska omständigheter är avgörande för bedömningen av de nationella organens behörighet att neka de skattskyldiga vissa rättigheter som följer av det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Därigenom anser jag att domstolen i de båda målen inte förfogar över erforderliga uppgifter för att besvara tolkningsfrågorna på ett användbart sätt.

29. I det hänseendet ska det tilläggas att i det komplexa mervärdesskattesystemet motsvaras betalning och avdrag av skatt liksom undantag från skatteplikt ofta endast av noteringar i räkenskaperna och inte av verkliga ekonomiska transaktioner. Företagen har inte tillräckliga medel för att klara oförutsedda skatteinbetalningar. En nekad rätt till avdrag kan följaktligen bli ett allvarligt ekonomiskt problem för ett företag, som till och med kan tvingas ställa in sina betalningar. Det är således av största vikt att skattemyndigheter och domstolar fattar sina beslut om nekad avdragsrätt på grundval av uppgifter och indicier som styrker att den skattskyldiga personen medvetet deltog i ett bedrägeri. Rättigheter enligt mervärdesskattesystemet får inte nekas enbart med stöd av misstankar eller antaganden, så att den skattskyldiga personen måste bevisa att han eller hon agerat i god tro.

30. Av de skälen anser jag att domstolen ska förklara att begäran om förhandsavgörande i mål C-163/13 och mål C-164/13 inte kan tas upp till sakprövning. Om den hänskjutande domstolen eller, vilket är mer sannolikt, domstolen i andra instans har nytta av att få ett svar på frågorna kan det i praktiken utan svårigheter härledas från svaret i samma dom i mål C-131/13, i och med att den första frågan i mål C-131/13 omfattar frågorna i dessa båda mål.

Bedömning av tolkningsfrågorna i mål C-131/13

Bedrägeri genom att näringsidkaren försvinner

31. Det ska medges att systemet för mervärdesskatt är tämligen komplext. Det finns fördelar med denna komplexitet – beskattning av alla varor och tjänster, en fullständig skatteneutralitet för företagen och en relativt enkel efterbeskattning för skattemyndigheterna, eftersom det är de skattskyldiga personerna själva som utför större delen av arbetet. För att systemet ska fungera väl krävs emellertid att aktörerna handlar i god tro. Medaljens baksida är att systemets komplexitet gör det lättare att utnyttja dess mekanismer i bedrägligt syfte.

32. En av de vanligaste formerna av bedrägerier som bygger på mervärdesskattemekanismerna är bedrägeri genom att näringsidkaren försvinner (från det engelska uttrycket ”missing trader”). Hur det fungerar har beskrivits vid ett flertal tillfällen,[10] men för att underlätta förståelsen av detta förslag till avgörande ska jag erinra om dess huvuddrag.

33. Till grund för ett bedrägeri ligger ofta en gemenskapsintern leverans. Systemet för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna enligt kapitel XVIa i sjätte direktivet lämpar sig särskilt för bedrägerier, eftersom det gör det möjligt att utföra en leverans som är undantagen skatteplikt men som ger rätt till avdrag, utan några särskilda, komplicerade formaliteter såsom exempelvis vid export.

10 — Jag hänför mig huvudsakligen till en mycket detaljerad bedömning av fenomenet i Limbourg, N., ”Les différentes typologies répertoriées en matière de carrousel TVA”, *La fraude à la TVA en matière pénale*, Larcier, Bryssel, 2013, s. 63–93. Se även, bland annat, Griffioen, M. och van der Hel, L., ”New European Approach to Combat VAT Fraud?”, *Intertax*, vol. 42, 2014, nr 5, s. 298–305; Wolf, R.A., ”VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective”, *Intertax*, vol. 39, 2011, nr 1, s. 26–37 samt Pabiański, T. och Śliż, W., ”Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy podatku VAT”, *Przegląd podatkowy*, nr 1, 2007, s. 18–27, och nr 3, 2007, s. 13–23. Se även generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomers förslag till avgörande i de förenade målen Kittel och Recolta Recycling (C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:174, punkterna 27–35).

Näringsidkare 1 utför således en leverans från medlemsstat A till medlemsstat B. Näringsidkaren blir inte skyldig någon skatt i medlemsstat A i och med att den gemenskapsinterna leveransen är undantagen skatteplikt. Däremot har samma näringsidkare rätt att dra av ingående skatt som betalats tidigare för samma varor. Näringsidkaren får dra av den skatten från den skatt vederbörande blir skyldig för andra transaktioner eller i stället begära återbetalning av skatten.

34. I medlemsstat B utför näringsidkare 2 ett gemenskapsinternt förvärv. Detta beskattas med den skattesats som är tillämplig i stat B, men den skatten blir genast avdragsgill. Vid bedrägeri deklareras i praktiken inte ens detta förvärv. Näringsidkare 2 säljer vidare samma vara till en näringsidkare 3 i samma medlemsstat. I och med att den transaktionen är beskattad fakturerar näringsidkare 2 näringsidkare 3 priset för varan inklusive mervärdesskatt. Därefter betalar näringsidkare 2 inte som han eller hon borde den skatten, utan stoppar den i egen ficka och försvinner. Näringsidkare 2 är således den försvunna näringsidkaren. Normalt fortsätter varan att cirkulera mellan flera näringsidkare för att skattemyndigheterna inte ska upptäcka bedrägeriet för att sedan säljas antingen skattefritt på den svarta marknaden eller lagligt till ett kraftigt nedsatt pris. Den kan även bli föremål för ytterligare en gemenskapsintern leverans eller exporteras till tredjeland. Syftet med den sistnämnda återförsäljningen är att möjliggöra för dem som organiserat bedrägeriet att slutligen undgå att betala någon mervärdesskatt eller att betala mycket lite skatt. Samma vara kan även återkomma till näringsidkare 1 som på nytt sätter den i omlopp. Detta kallas för ”karusellbedrägeri”.

35. Flera olika varutyper kan användas vid denna typ av bedrägerier. Emellertid föredrar bedragarna ofta varor som datorer eller mobiltelefoner, eftersom de har ett högt värde per enhet och är lätta att transportera.

36. Den omständigheten att alla enskilda transaktioner i omloppet är lagliga och utförs med iakttagande av skattskyldigheterna gör det svårt att förebygga och motverka denna typ av bedrägerier. Vissa näringsidkare i leveranskedjan kan till och med vara ovetande om att de deltar i ett bedrägeri och handla i god tro. Det är endast den försvunna näringsidkaren som genom att inte betala den skatt han eller hon är skyldig begår ett bedrägeri i egentlig mening. I de flesta fall handlar emellertid denna näringsidkare antingen i skydd av ett annat företags registreringsnummer för mervärdesskatt, utan det företagets vetskap, eller uppträder i form av ett bolag som registrerats på en ”målvakt”, i allmänhet en marginaliserad person som upplåter sin identitet utan att inse vad det kan få för följder. När bedrägeriet är genomfört försvinner de som ligger bakom och skattemyndigheterna ställs inför en person utan tillgångar som saknar förmåga att ta något som helst ekonomiskt ansvar.

37. Denna form av bedrägeri ska inte ses som en normal leveranskedja där en bedragare nästlat sig in och endast låter bli att betala skatt som han eller hon är skyldig. Visserligen förekommer det att vanliga företag utnyttjas, med eller utan deras vetskap, som länkar i leveranskedjan, men sammantaget rör det sig om en verksamhet som organiseras uteslutande för att ett skattebedrägeri ska kunna genomföras. Skattemyndigheterna är inte de enda som drabbas. Eftersom det rör sig om affärstransaktioner som genomförs uteslutande i bedrägligt syfte och mervärdesskatt undanhålls, härrör bedragarnas vinst från själva bedrägeriet och inte från vinstmarginalen. Därmed kan de hålla priser som ligger betydligt lägre än marknadspriserna vilket drabbar ärliga ekonomiska aktörer. I extremfallen kan det bli omöjligt att få lönsamhet i en laglig ekonomisk verksamhet på en given marknad på grund av de kraftigt nedsatta priserna till följd av bedrägerierna. Dessutom går skattebedrägerier ofta hand i hand med annan olaglig verksamhet, exempelvis varumärkesförfalskning.

38. De nederländska myndigheterna har anfört att transaktionerna i det nationella målet ingår i ett bedrägeri genom att näringsidkaren försvinner. Tolkningsfrågorna ska således prövas mot bakgrund av särdragen i den formen av bedrägeri.

Den första tolkningsfrågan

39. Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida en skattskyldig som kände till eller borde ha känt till att vederbörande medverkade i ett bedrägeri kan nekas rätt till avdrag, undantag från skatteplikt eller återbetalning av mervärdesskatt för en gemenskapsintern leverans, trots att det saknas särskilda bestämmelser om det i nationell rätt. Lagstiftningen och aktuell rättspraxis skiljer sig visserligen åt när det gäller de olika rättigheterna i fråga (avdrag, undantag och återbetalning), men jag menar att det ändå är både möjligt och önskvärt att ge ett enda svar på den frågan. Jag inleder med en kort översikt över domstolens relevanta rättspraxis.

– Rättspraxis avseende en skattskyldig persons rättigheter vid bedrägerier

40. För att systemet för mervärdesskatt ska fungera väl krävs en välavvägd och rättvis avgränsning mellan å ena sidan principerna om neutralitet och territorialitet när det gäller skatt, där rätten till avdrag, undantag från skatteplikt och i förekommande fall återbetalning ska möjliggöra ett iakttagande av de principerna, och å andra sidan åtgärder för att motverka skattebedrägerier. När det gäller avdragsrätten framgår av domstolens fasta rättspraxis att denna rätt är en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och i princip inte kan begränsas.[11] När det gäller rätten till undantag från skatteplikt för leveranser inom gemenskapen har domstolen uttalat att undantaget gör det möjligt att undvika dubbelbeskattning och, följaktligen, ett åsidosättande av den i det gemensamma mervärdesskattesystemet inneboende principen om skatteneutralitet.[12] Rättspraxis avseende återbetalning är mindre utvecklad, men beträffande återbetalning av ingående skatt som inte har kunnat avräknas mot skatt som ska betalas har domstolen exempelvis funnit att medlemsstaterna visserligen förfogar över ett handlingsutrymme när de fastställer de villkor som ska gälla vid återbetalning av överskjutande mervärdesskatt. Nämnda villkor får emellertid inte medföra att principen om mervärdesskatterättslig neutralitet äventyras genom att mervärdesskatten helt eller delvis belastar den skattskyldiga personen.[13] All återbetalning av skatt som inte ska betalas bidrar till att principen om skatteneutralitet iakttas och därmed kan bestämmelsen ha en allmän räckvidd.

41. Samtidigt har domstolen vid flera tillfällen understrukit att ett mål som erkänns och främjas i sjätte direktivet är att bekämpa skatteflykt, skatteundandragande och missbruk.[14] Domstolen har av detta dragit slutsatsen att principen om att gemenskapsrätten enligt fast rättspraxis inte får missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte även är tillämplig på mervärdesskatteområdet.[15]

42. Följaktligen får skattskyldiga inte göra gällande sin avdragsrätt för ingående skatt vid bedrägeri eller missbruk.[16] För det särskilda fallet med ”karusellbedrägeri” där det rör sig om bedrägeri genom att näringsidkaren försvinner, har principen utvidgats till samtliga skattskyldiga som, även om de inte själva är gärningsmän i bedrägeriet, kände till eller borde ha känt till att de deltog i ett bedrägeri med mervärdesskatt. Sådana skattskyldiga ska enligt domstolen anses som medgärningsman i bedrägeriet i

11 — Se, bland annat, dom BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, punkt 18); dom Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 15) och dom Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 24).

12 — Se, bland annat, dom Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 23).

13 — Dom Sosnowska (EU:C:2008:395, punkt 17).

14 — Se, bland annat, dom Gemeente Leusden och Holin Groep (C-487/01 och C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 76), dom Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 71) och dom Sosnowska (EU:C:2008:395, punkt 22).

15 — Se, bland annat, dom Halifax m.fl. (EU:C:2006:121, punkterna 68–70 och där angiven rättspraxis) och dom Maks Pen (EU:C:2014:69, punkt 26).

16 — Se, bland annat, dom Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 32) och dom Halifax m.fl. (EU:C:2006:121, punkt 85).

enlighet med sjätte direktivet. Detta gäller oberoende av om varornas återförsäljning innebär vinning för vederbörande. [17] Det ankommer därmed på den nationella domstolen att neka sådana skattskyldiga avdragsrätt. [18] En sådan tolkning utgör nämligen ett hinder för bedrägliga transaktioner och innebär att de blir svårare att utföra. [19] Denna rättspraxis bekräftades nyligen. [20]

43. Domstolen har dessutom uttalat att rättspraxis avseende avdragsrätten var analogt tillämplig i målen om rätt till undantag från skatteplikt för leveranser inom gemenskapen. För att avdragsrätt ska beviljas kan det följaktligen ställas krav på att leverantören ska vidta alla åtgärder som rimligen kan krävas för att försäkra sig om att den transaktion som denne företar inte leder till att vederbörande blir inblandad i ett skatteundandragande. [21]

44. En dom i stora avdelningen 2010 innebar ett avgörande steg för utvecklingen av denna linje i rättspraxis. [22] Det aktuella bedrägeriet i det mål som föranledde den domen var visserligen inte ett typiskt bedrägeri genom att näringsidkaren försvinner, men domstolens avgörande är av universell art vad beträffar avdragsrätten för gemenskapsinterna leveranser vid bedrägeri. Den centrala rättsfrågan i det målet formulerades av generaladvokaten Cruz Villalón på följande, i mitt tycke, föredömliga vis: ”det handlar om att fastställa huruvida det fordras god tro för åtnjutande av undantag från skattskyldighet för en leverans inom gemenskapen.” [23] Efter en noggrann bedömning av relevant rättspraxis svarade generaladvokaten Cruz Villalón i förslaget till avgörande nekande på denna fråga och anförde principerna om territorialitet, neutralitet och proportionalitet. [24] Domstolen intog emellertid en annan hållning. I domen fann domstolen att unionsrätten inte hindrar medlemsstaterna från att besluta att inte medge undantag från skatteplikt vid skatteundandragande, eftersom ett sådant beslut har en avskräckande verkan som syftar till att förhindra skatteflykt och skatteundandragande. [25] När det finns allvarliga skäl att anta att det gemenskapsinterna förvärv som har samband med den aktuella leveransen kommer att undgå mervärdesskatt i destinationsmedlemsstaten ansåg domstolen dessutom att den medlemsstat varifrån leveransen har avgått är skyldig att neka leverantören av varorna undantag från skatteplikt. [26] Varken proportionalitetsprincipen eller principerna om skatteneutralitet, rättssäkerhet eller skyddet för berättigade förväntningar påverkar den slutsatsen. En skattskyldig person som uppsåtligen har medverkat till ett skatteundandragande och äventyrat det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion kan nämligen inte med framgång åberopa dessa principer. [27]

45. Kravet på att den skattskyldige ska ha handlat i god tro formulerades visserligen inte explicit i ovan angiven dom, men det framgår implicit och bekräftades nyligen i en dom där domstolen, för det fall förvärvaren har gjort sig skyldig till skatteundandragande, fann det motiverat att kräva att säljaren har handlat i god tro för att få rätt till undantag från mervärdesskatt. Om den nationella domstolen kommer till slutsatsen att säljaren kände till eller borde ha känt till att transaktionen som han eller hon utförde var inblandad i ett skatteundandragande som förvärvaren gjort sig skyldig till och att säljaren inte vidtog alla åtgärder som rimligen kan krävas för att undvika detta skatteundandragande, ska den nationella domstolen neka säljaren undantag från mervärdesskatt. [28]

17 — Dom Kittel och Recolta Recycling (C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446, point 56).
18 — Ibidem, punkt 59.
19 — Ibidem, punkt 58.
20 — Dom Maks Pen (EU:C:2014:69, punkterna 26 och 27).
21 — Dom Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 65).
22 — Dom R. (C-285/09, EU:C:2010:742).
23 — Se hans förslag till avgörande i mål R. (C-285/09, EU:C:2010:381, punkt 43).
24 — Ibidem (punkterna 57–109).
25 — Dom R. (EU:C:2010:742, punkterna 49 och 50).
26 — Ibidem (punkt 52).
27 — Ibidem (punkterna 53 och 54).
28 — Dom Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkterna 50 och 54).

– Den skattskyldige ska handla i god tro, en allmän princip för mervärdesskatt

46. För det fallet att en transaktion är ett led i ett skatteundandragande innehåller rättspraxis således en princip om att ett rättssubjekt ska handla i god tro för att ha rätt till undantag från skatteplikt vid gemenskapsinterna leveranser. God tro ska här ses i en vidare bemärkelse än vad som traditionellt avses med begreppet. Det krävs inte endast att en skattskyldig inte har deltagit aktivt i bedrägeriet utan även att denne inte ens kände till eller kunde ha känt till att han eller hon deltog i ett bedrägeri för att uppfylla kravet på att handla i god tro. Det krävs följaktligen att den skattskyldige är ärlig men även, vid behov, att han eller hon vidtar vissa försiktighetsmått för att försäkra sig om att de aktuella transaktionerna är lagliga. Det sistnämnda kravet, som jag kommer att kalla en skyldighet att iaktta skälig försiktighet, förklaras av den särskilda roll som en skattskyldig person spelar i mervärdesskattesystemet, i vilket skattskyldiga inte endast ska betala skatt utan även svara för uppbörden. Hur systemet fungerar är i stor utsträckning beroende av de skattskyldigas eget beteende.

47. Även om uttrycket ”god tro” inte används i samband med avdragsrätt för ingående skatt följer principen om god tro av den rättspraxis som anges i punkt 42 i detta förslag till avgörande. Om en transaktion ingår i ett bedrägeri innebär nämligen nämnda rättspraxis att avdragsrätten gäller under förutsättningen att den skattskyldige har handlat i god tro och iakttagit skälig försiktighet, det vill säga att vederbörande inte medvetet har deltagit i bedrägeriet och att han eller hon har vidtagit erforderliga åtgärder för att försäkra sig om att den aktuella transaktionen är laglig.

48. När det gäller rätten till återbetalning, som även berörs i tolkningsfrågan, finns det inledningsvis skäl att påpeka att rätten till återbetalning inte utgör någon självständig rättighet i mervärdesskattesystemet motsvarande avdragsrätten och rätten till undantag från skatteplikt. Återbetalning är en korrigeringsmetod som används då det inte är möjligt att säkerställa skatteneutralitet genom standardmekanismerna i mervärdesskattesystemet, i synnerhet avdragsrätten.[29] Samma sak gäller mekanismen i artikel 28b A.2 i sjätte direktivet, i vilken föreskrivs att beskattningsunderlaget ska minskas i den medlemsstat som utfärdade registreringsnumret för mervärdesskatt om förvärvet beskattas i destinationsmedlemsstaten (för det fallet att det rör sig om två olika stater). Det är endast för det fallet att skatten har betalats i den första medlemsstaten som den i förekommande fall ska återbetalas.

49. Rätten till återbetalning är således oskiljaktigt bunden till den mekanism den är avsedd att korrigera. Således ska den naturligtvis ges samma behandling som nämnda mekanism med avseende på principen om god tro. Om den skattskyldiga personen vid transaktioner som ingår i ett bedrägeri inte har handlat i god tro eller iakttagit skälig försiktighet och därmed nekats rätt till avdrag eller undantag från skatteplikt ska han eller hon även nekas en eventuell återbetalning relaterad till en sådan rätt.

50. Jag anser att detsamma gäller för andra rättigheter som följer av mervärdesskattesystemet, exempelvis rätten till en minskning av beskattningsunderlaget enligt artikel 28b A.2 i sjätte direktivet. Kravet på att en skattskyldig som utfört en transaktion som ingår i ett bedrägeri ska ha handlat i god tro återspeglar nämligen den allmänna principen enligt vilken ingen ska få åtnjuta rättigheter enligt unionens rättsordning genom missbruk eller bedrägeri. Följaktligen ska ingen åtskillnad göras mellan, å ena sidan, rätten till avdrag och rätten till undantag från skatteplikt och, å andra sidan, andra rättigheter.

51. I det hänseendet finner jag inte kommissionens argument, enligt vilket den skattskyldiga personens rättigheter enligt artikel 28b A.2 i sjätte direktivet ska behandlas annorlunda på grund av att det i den bestämmelsen endast föreskrivs en korrigeringsmekanism för att säkerställa skatteneutralitet vid vissa specifika leveranser inom gemenskapen, övertygande. Generellt är syftet med mekanismerna i

29 — Exempelvis för det fallet att storleken på den ingående skatten överstiger storleken på den skatt som ska betalas under den aktuella beskattningsperioden.

mervärdesskattesystemet, exempelvis avdrag för ingående skatt eller undantag från skatteplikten vid gemenskapsinterna leveranser, att säkerställa att skattebördan bärs av konsumenten och att den är neutral för ekonomiska aktörer. Det framgår emellertid av den rättspraxis som anges i punkterna 40–45 i detta förslag till avgörande, vilken ligger till grund för min slutsats att det finns en allmän princip om god tro, att denna skatteneutralitet inte kan göras gällande på ett ändamålsenligt sätt av skattskyldiga som frivilligt eller genom försumlighet har deltagit i bedrägeriet. Följaktligen kan jag i det hänseendet inte se någon objektiv skillnad mellan de olika rättigheterna enligt mervärdesskattesystemet, exempelvis rätten till avdrag, undantag från skatteplikten eller återbetalning.

52. Enligt min mening ska principen om god tro tillämpas inte endast på rätten till avdrag och rätten till undantag från skatteplikten utan även på andra rättigheter i mervärdesskattesystemet och på rätten till återbetalning av inbetald skatt som eventuellt kan hänföra sig till sådana rättigheter.

53. Detta krav som således ställs på de skattskyldiga är inte ett krav på resultat utan endast ett krav på tillvägagångssätt. Näringsidkare som vidtar varje åtgärd som rimligen kan krävas av dem i syfte att säkerställa att deras transaktioner inte ingår i ett bedrägeri ska enligt domstolens formulering kunna förlita sig på att dessa transaktioner är rättsenliga. [30] Det är huvudsakligen omständigheterna i det enskilda fallet som avgör vilka åtgärder som i det enskilda fallet rimligen kan krävas av en skattskyldig. Skattskyldiga ska emellertid inte vara skyldiga att vidta sådana kontroller som normalt ankommer på skattemyndigheterna. [31] Principen om god tro är således inte enbart till nackdel för de skattskyldiga. Tvärtemot har den omständigheten att en skattskyldig inte kände till eller inte kunde ha känt till att hans eller hennes transaktion ingick i ett bedrägeri i flertalet mål vid domstolen inneburit att den skattskyldiga bibehållit sin avdragsrätt eller rätten till undantag från skatteplikten. [32] I förekommande fall kan denna rätt till och med medges en skattskyldig utan att de materiella villkoren är uppfyllda. [33] Således gör principen om god tro det möjligt att säkerställa en rättvis fördelning av risken för skattebedrägeri mellan skattemyndigheter och skattskyldiga samt mellan de olika parterna i transaktionen. [34]

54. Det återstår att precisera vad som ska avses med ”transaktion som ingår i ett bedrägeri” när det gäller bedrägeri genom att näringsidkaren försvinner. Denna typ av bedrägeri består som beskrivs ovan av en rad leveranser, varav minst en är en gemenskapsintern leverans för vilken ingående mervärdesskatt påförs (inkluderad i priset) men aldrig betalas in till skattemyndigheterna. Vid första anblicken kan det således förefalla vara endast den aktuella gemenskapsinterna leveransen (och naturligtvis det efterföljande gemenskapsinterna förvärvet av samma vara) som ingår i bedrägeriet. Bedrägeriet är emellertid mer komplicerat än så. För att det ska fungera krävs nämligen flera leveranser, såväl före som efter. Detta blir särskilt tydligt vid ett karusellbedrägeri, då det är samma vara som flera gånger passerar mellan händerna på flera aktörer. Det enda syftet med de efterföljande leveranserna är då att skapa tillfällen att undanhålla skatt och därefter dölja bedrägeriet. Visserligen måste omständigheterna i varje mål naturligtvis bedömas i varje enskilt fall, men det är inte uteslutet att samtliga transaktioner i en leveranskedja med ett bedrägeri genom att näringsidkaren försvinner, vid första påseendet, direkt anses ingå i bedrägeriet.

55. Naturligtvis kan det hända att en aktör som utför en leverans som utgör normal ekonomisk verksamhet omedvetet deltar i en sådan bedrägerikedja. Den aktören är då skyddad om han eller hon har handlat i god tro och iakttagit erforderlig försiktighet.

30 — Dom Kittel och Recolta Recycling (EU:C:2006:446, punkt 51).

31 — Dom Mahagében och Dávid (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkterna 59–65).

32 — Se, bland annat, dom Optigen m.fl. (C-354/03, C-355/03 och C-484/03, EU:C:2006:16), dom Mahagében och Dávid (EU:C:2012:373) och dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592).

33 — Dom Teleos m.fl. (EU:C:2007:548, punkt 2 i domslutet). Se även det mål i vilket domstolen meddelade dom Mecsek-Gabona (EU:C:2012:547), där det inte var säkert att de varor som var föremål för den aktuella leveransen inom gemenskapen verkligen hade lämnat det nationella territoriet. Trots det ansåg domstolen att ett villkor för att inte medge rätt till undantag från skattskyldigheten var att säljaren kände till eller borde ha känt till att transaktionen ingick i ett bedrägeri.

34 — Se dom Teleos m.fl. (EU:C:2007:548, punkt 58).

– Behovet av explicita bestämmelser i nationell rätt

56. Den hänskjutande domstolen önskar även klarhet i huruvida olika rättigheter enligt mervärdesskattesystemet kan nekas trots att det saknas specifika bestämmelser om detta i den nationella rättsordningen. Jag anser att den frågan kan besvaras jakande, i och med medgivandet att det i mervärdesskattesystemet finns en allmän princip om att den skattskyldige ska handla i god tro för att kunna utöva dessa rättigheter.

57. Kravet på god tro återspeglar det allmänna förbudet mot missbruk och bedrägerier liksom principen att ingen får åtnjuta rättigheter enligt unionens rättsordning genom missbruk eller bedrägligt handlande. Tillämpat på mervärdesskattesystemet framgår den principen av själva systematiken i systemet, vilket innebär att den inte behöver konkretiseras i lagtext. På motsvarande sätt som domstolen inte behövde specifika bestämmelser i sjätte direktivet för att fastställa att principen om god tro föreligger behöver inte heller de nationella domstolarna några nationella bestämmelser för att tillämpa principen i konkreta fall.

58. Jag övertygas inte av det argument som framförallt kommissionen har anfört i sitt skriftliga yttrande, att situationen när det gäller avdragsrätten i det avseendet skiljer sig från situationen när det gäller rätten till undantag från skatteplikt vid gemenskapsinterna leveranser. Vad som anges i artikel 28c A a första stycket, ”villkor som medlemsstaterna skall fastställa för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av de undantag som föreskrivs nedan och för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk”, betyder enligt kommissionen att det i motsats till vad som gäller för avdragsrätten krävs en särskild bestämmelse i nationell rätt för att undantag från skatteplikt ska kunna nekas, eftersom det inte hänvisas till några nationella bestämmelser när det gäller avdragsrätten i sjätte direktivet.

59. Jag anser inte att en sådan tolkning är förenlig vare sig med den angivna bestämmelsens systematik eller med dess syfte. I och med att systemet för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna bygger på uppgifter som lämnas av de skattskyldiga var det nämligen nödvändigt att fastställa hur de skattskyldiga ska styrka att de materiella förutsättningarna för undantag från skatteplikten är uppfyllda. I sjätte direktivet ges uppgiften att fastställa dessa formella bestämmelser till medlemsstaterna, vilka ska utöva den behörigheten i enlighet med neutralitets-, proportionalitets- och rättssäkerhetsprincipen.[35] Syftet med de bestämmelser som sålunda fastställs av medlemsstaterna är visserligen bland annat att förhindra missbruk, bedrägerier och skatteflykt, men de kan inte tillämpas enbart på transaktioner som ingår i ett bedrägeri utan är avsedda att reglera alla transaktioner, i första hand de som är rättsenliga. Följderna av ett åsidosättande eller ett missbruk av rättsreglerna avseende systemets funktionssätt ingår däremot i unionsrättens tillämpningsområde. Således regleras rätten till undantag från skatteplikt vid bedrägerier genom mervärdesskattesystemet och de allmänna principer i den rättspraxis som anges i detta förslag till avgörande.

60. Att rättigheter enligt mervärdesskattesystemet nekas när en skattskyldig deltar i ett bedrägeri är inte heller, som Italmoda anfört i sitt yttrande, ett ”straff i materiell mening”, vilket enligt artikel 7 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, undertecknad i Rom den 4 november 1950, och artikel 49 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, först ska ha varit föreskrivet i lag. Eftersom en förutsättning för nämnda rättigheter är att den skattskyldige handlar i god tro ska ett nekande av dessa rättigheter inte betraktas som en sanktionsåtgärd utan som en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet.

35 — Se dom Teleos m.fl. (EU:C:2007:548, punkterna 44 och 45).

61. Inte heller kan jag dela Italmodas ståndpunkt att det vore att tillämpa lagen retroaktivt att i förevarande mål tillämpa den rättspraxis som följer av dom Kittel och Recolta Recycling [36] och dom R. [37] i och med att omständigheterna i det nationella målet ägde rum innan de domarna avkunnades. Skyldigheten att iaktta ärlighet och försiktighet i affärsförbindelser, inbegripet i förhållandet till offentliga myndigheter, är en oskiljaktig del av all ekonomisk verksamhet, vilket innebär att skattskyldiga inte kan göra gällande att de inte kände till den skyldigheten.

62. I det avseendet finns det anledning att tillägga att den tolkning som domstolen vid utövandet av sin behörighet enligt 267 FEUF gör av en unionsrättslig regel klargör och preciserar innebörden och räckvidden av denna regel, så som den ska eller skulle ha förståtts och tillämpats från och med sitt ikraftträdande. Därav följer att en sålunda tolkad regel kan och ska tillämpas av domstolarna även beträffande rättsförhållanden som uppkommit före domen med anledning av begäran om tolkning. [38] En begränsning i tid av ett förhandsavgörandes verkan är möjligt i undantagsfall, om de nödvändiga förutsättningarna för detta är uppfyllda. [39] Någon sådan begränsning har inte gjorts i de domar som anges i punkt 61 i detta förslag till avgörande.

63. Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska svaret på den första tolkningsfrågan i mål C-131/13 vara att bestämmelserna i sjätte direktivet ska tolkas så, att de nationella myndigheterna ska neka en skattskyldig som kände till eller borde ha känt till att han eller hon deltog i ett bedrägeri avdragsrätt för ingående skatt, rätt till undantag från skatteplikten vid en gemenskapsintern leverans och rätt till minskning av beskattningsunderlaget enligt artikel 28b A.2 andra stycket i direktivet samt all rätt till eventuell återbetalning i det avseendet, även om det saknas explicita bestämmelser om detta i den nationella lagstiftningen.

Den andra tolkningsfrågan i mål C-131/13

64. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida den omständigheten att ett bedrägeri har ägt rum i en annan medlemsstat än den stat som är behörig att neka den skattskyldiga de olika rättigheterna påverkar möjligheten eller skyldigheten att inte medge de aktuella rättigheterna.

65. Jag anser att svaret måste bli nekande av tre skäl.

66. Först och främst saknar det betydelse på vilket territorium bedrägeriet har ägt rum, eftersom det avgörande kriteriet vid bedömningen av den skattskyldiga personens rättigheter är vederbörandes avsikt. Oavsett om bedrägeriet har genomförts i den medlemsstat som är behörig att neka den skattskyldiga de olika rättigheterna eller i en annan stat innebär den omständigheten att den skattskyldiga kände till eller borde ha känt till att han eller hon deltog, att vederbörande under alla omständigheter inte handlade i god tro eller iakttog föreskriven försiktighet.

67. Vidare är mervärdesskattesystemet ett gemensamt system där en del av skatteintäkterna går till unionens budget, trots att skatter fortfarande är medlemsstaternas behörighetsområde. Medlemsstaterna är följaktligen skyldiga att samarbeta för att systemet i dess helhet ska fungera ändamålsenligt. Det vore oförenligt med den skyldigheten att de kan eller ska nöja sig med att enbart förebygga bedrägerier på sitt eget territorium.

36 — EU:C:2006:446.

37 — EU:C:2010:742.

38 — Se, bland annat, dom Denkavit italiana (61/79, EU:C:1980:100, punkt 16) och dom Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33, punkt 55).

39 — Se, bland annat, dom Brzeziński (EU:C:2007:33, punkt 56).

68. Slutligen är det just systemet för beskattning av handeln inom gemenskapen som ligger till grund för vissa typer av bedrägerier, bland annat bedrägeri genom att näringsidkaren försvinner. Det är nämligen skillnaden mellan priset på det gemenskapsinterna förvärvet, utan mervärdesskatt (eftersom motsvarande leverans är undantagen skatteplikt), och priset på den senare leveransen av samma vara, med påförd mervärdesskatt (vilken sedan inte betalas in till skattemyndigheterna), som i allt väsentligt gör denna typ av bedrägeri lönsamt. Den omständigheten att skattemyndigheter i två olika stater är behöriga när det gäller den bedrägliga transaktionen gör dessutom att bedrägeriet blir ännu svårare att upptäcka. Om samma bedrägeri begås i en och samma medlemsstat får bedragarna endast skillnaden mellan ingående och utgående skatt, och dessutom upptäcker skattemyndigheterna snart bedrägeriet genom en enkel jämförelse mellan deklarationer och fakturor. Följaktligen kan inte bedrägerier genom att näringsidkaren försvinner förebyggas effektivt av enbart den direkt berörda medlemsstaten. När det gäller bedrägliga leveranskedjor som berör flera medlemsstater kan det för övrigt i ett sådant fall vara svårt att med någon precision avgöra exakt vilka skatteintäkter var och en av de berörda medlemsstaterna gått miste om.

Den tredje tolkningsfrågan i mål C-131/13

69. Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje tolkningsfrågan för att få en tolkning av orden ”har beskattats” i artikel 28b A.2 i sjätte direktivet, för det fallet att domstolen svarar nekande på den första frågan. Avsikten är närmare bestämt att få klarhet i huruvida beskattningen ska vara resultatet av förvärvarens deklaration eller om beskattning kan vara en följd av andra omständigheter, inte minst skattemyndigheternas åtgärder för efterbeskattning. Eftersom jag förslår att den första frågan ska besvaras jakande, saknar den tredje frågan föremål. Eftersom god tro hos den skattskyldige är avgörande för huruvida rätten enligt den aktuella bestämmelsen ska medges eller inte, saknar definitionen av nämnda uttryck relevans. I avsaknad av god tro är bestämmelsen inte tillämplig.

70. Om domstolen svarar nekande på den första frågan, åtminstone vad beträffar rätten enligt artikel 28b A.2 i sjätte direktivet, anser jag att svaret på den tredje frågan följer av den tolkning som domstolen redan har gjort av artikel 28b A.2 andra och tredje stycket i sjätte direktivet, enligt vilken mekanismen i andra stycket är tillämplig om de kumulativa villkoren i tredje stycket är uppfyllda, bland annat villkoret att ”deklarationsskyldigheter … har uppfyllts av kunden.” [40]

71. I den tredje frågan har den hänskjutande domstolen även frågat huruvida den omständigheten att den aktuella leveransen i fråga ingick i ett bedrägeri som den skattskyldiga kände till eller borde ha känt till är relevant för tolkningen av orden ”har beskattats”. Frågan är emellertid inte hur orden ska tolkas utan huruvida mekanismen i den aktuella bestämmelsen ska tillämpas. Det i sin tur är beroende av svaret på den första tolkningsfrågan.

Förslag till avgörande

72. Mot bakgrund av vad som anförs ovan föreslår jag att domstolen ska förklara att begäran om förhandsavgörande i mål C-163/13 och mål C-164/13 inte kan tas upp till sakprövning och att besvara tolkningsfrågorna i mål C-131/13 på följande sätt:

1) Bestämmelserna i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess ändrade lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 ska tolkas så, att de nationella myndigheterna ska neka en skattskyldig som kände till eller borde ha känt till att han eller hon deltog i ett bedrägeri, avdragsrätt för ingående skatt, rätt till undantag från skatteplikten vid en gemenskapsintern leverans och rätt till

40 — Dom X och fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 och C-539/08, EU:C:2010:217, punkt 36).

minskning av beskattningsunderlaget enligt artikel 28b A.2 andra stycket i direktivet samt all rätt till eventuell återbetalning i det avseendet, även om det saknas explicita bestämmelser om detta i den nationella lagstiftningen.

2) Den omständigheten att ett bedrägeri har ägt rum i en annan medlemsstat än den som är behörig att neka den skattskyldiga rättigheterna i punkt 1 påverkar inte medlemsstaternas skyldighet att fatta ett sådant beslut.