

Mål C-281/20**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

26 juni 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Tribunal Supremo (Spanien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

11 februari 2020

Klagande:

Ferimet, S.L.

Motpart:

Administración General del Estado (centrala statsförvaltningen)

Saken i målet vid den nationella domstolen

Överklagande av ett beslut i vilket skatteförvaltningen nekade avdragsrätt för mervärdesskatt för ett företag som, inom systemet med omvänd skattskyldighet, utfärdade en självfaktura i vilken ett annat företag uppgavs vara leverantör av varor utan att vara den faktiska leverantören.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, som avser tolkning av artiklarna 168, 193, 199.1 d, 200 och 226.11 i mervärdesskattedirektivet.

Tolkningsfrågor

1. Ska artikel 168 och motsvarande i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och principen om skatteneutralitet som följer av nämnda direktiv, liksom EU-domstolens rättspraxis i vilken direktivet tolkas, tolkas på så sätt att avdrag för ingående mervärdesskatt

inte medges för företagare som, inom systemet med omvänd skattskyldighet, känt som systemet med omvänd betalningsskyldighet inom unionsrätten, utfärdar bevishandling (faktura) för köp av varor som de genomför med uppgift om en fiktiv leverantör på fakturan, när det är ostridigt att förvärvet faktiskt genomfördes av företagaren i fråga och att denne använde de köpta materialen i sin näringsverksamhet.

2. Om ett sådant förfarande som det som beskrivs ovan – vilket måste betraktas som känt för den berörda parten – kan anses utgöra missbruk eller bedrägeri i syfte att vägra avdrag för ingående mervärdesskatt, är det då nödvändigt att fullt ut bevisa förekomsten av en skattefördel som är oförenlig med de syften som styr mervärdesskatteregleringen, för att neka avdraget ?

3. Slutligen, om nämnda bevis är nödvändigt, ska den skattefördel som skulle utgöra grund för att neka avdraget och som i förekommande fall måste identifieras i det enskilda fallet, endast bedömas med avseende på den skattskyldige (förvärvaren av varorna), eller, kan fördelen eventuellt bedömas med avseende på andra aktörer i transaktionen ?

Anförda unionsbestämmelser

Rådets **direktiv 2006/112/EG** av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), artiklarna 168, 193, 199.1 d, 200 och 226.11.

EU-domstolens rättspraxis

Dom av den 1 april 2004, Bockemühl, C-90/02, om systemet med omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt vid tillhandahållande av tjänster som är tillämpligt på motsvarande sätt vid leverans av varor.

”Sålunda behöver en skattskyldig person som i egenskap av mottagare av tjänster är betalningsskyldig för den mervärdesskatt som är hänförlig till dessa inte inneha en faktura som har utställts i enlighet med artikel 22.3 i sjätte direktivet för att kunna utnyttja sin avdragsrätt, och han är endast skyldig att iaktta de regler som har fastställts av den berörda medlemsstaten” (punkt 47).

Även om medlemsstaterna kan fastställa regler för utövandet av avdragsrätten vid omvänd skattskyldighet, ”kan denna befogenhet endast utnyttjas i den mån införandet av sådana regler inte gör det praktiskt taget omöjligt eller överdrivet svårt att utnyttja avdragsrätten på grund av reglernas antal eller deras teknikalitet” (punkt 49).

”...[o]mfattningen av de regler som en person... skall iaktta för att kunna utnyttja avdragsrätten [bör] inte gå utöver vad som är absolut nödvändigt för

att det skall kunna kontrolleras att det berörda förfarandet för omvänd skattskyldighet genomförs korrekt” (punkt 50).

”Om skatteförvaltningen förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att den skattskyldiga personen är betalningsskyldig för mervärdesskatt i egenskap av mottagare av tjänsten i fråga, kan den inte uppställa sådana ytterligare villkor för den skattskyldiga personens rätt att göra avdrag för mervärdesskatten som kan leda till att denna rätt över huvud taget inte blir utnyttjad” (punkt 51).

Dom av den 8 maj 2008, Ecotrade, C-95/07 och C-96/07, om systemet med ”omvänd skattskyldighet” som fastställer följande beträffande regler för utövandet av avdragsrätten:

”[Det] föreskrivs visserligen i denna bestämmelse [artikel 18.1 d i sjätte direktivet] att medlemsstaterna får fastställa formregler för utnyttjandet av avdragsrätten vid omvänd skattskyldighet. Om en skattskyldig person åsidosätter dessa regler kan emellertid inte detta åsidosättande medföra att den skattskyldiga personen förlorar sin avdragsrätt” (punkt 62) och ”[e]ftersom det är obestridligt att bestämmelserna om omvänd skattskyldighet var tillämpliga i målen vid den nationella domstolen, ska nämligen den ingående mervärdesskatten få dras av, enligt principen om skatteneutralitet, när de materiella kraven är uppfyllda, även om de skattskyldiga personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav” (punkt 63). ”Enligt dessa bestämmelser får nämligen medlemsstaterna visserligen vidta vissa åtgärder, men dessa får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de syften som anges i föregående punkt. Sådana åtgärder får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att rätten till avdrag för mervärdesskatten – som är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom gemenskapslagstiftningen på området – systematiskt äventyras” (punkt 66).

”Ett sådant åsidosättande av bokföringsskyldigheten som det som är aktuellt i målen vid den nationella domstolen kan emellertid inte anses medföra en risk för förlust av skatteintäkter, eftersom, såsom det erinrats om i punkt 56 i förevarande dom, det vid tillämpningen av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet i princip inte ska betalas in något belopp till skattemyndigheten. Ett sådant åsidosättande kan därför inte heller likställas vare sig med en transaktion som innebär skatteundandragande eller ett missbruk av gemenskapsbestämmelser, eftersom åsidosättandet inte har skett i syfte att erhålla en otillbörlig fördel i skattehänseende” (punkt 71).

Dom av den 10 juli 2019, Kuršu zeme, C-273/18, beträffande en liknande situation som den förevarande och i vilken Högsta domstolen i Lettland hänsköt följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 168 a i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att den utgör hinder mot ett förbud att göra avdrag för ingående mervärdesskatt när detta förbud endast grundar sig på att den beskattningsbara personen medvetet har varit inblandad i utformningen av fiktiva transaktioner men det inte anges på vilket sätt resultatet av de konkreta transaktionerna är till men för statskassan, på grund av utebliven inbetalning av mervärdesskatt eller i form av en otillbörlig ansökan om återbetalning av sådan skatt, jämfört med en situation där dessa transaktioner har utformats på grundval av de verkliga förhållandena?”

Och EU-domstolens svar på tolkningsfrågan är följande, som här sammanfattas i allt väsentligt:

”[F]ör att konstatera att förfarandemissbruk föreligger på mervärdesskatteområdet fordras det att två villkor är uppfyllda, dels att de ifrågavarande transaktionerna – trots att villkoren i relevanta bestämmelser i mervärdesskattedirektivet och i den nationella lagstiftningen om införlivande av direktivet har uppfyllts rent formellt – får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot syftet med dessa bestämmelser, dels att det framgår av de objektiva omständigheterna att de ifrågavarande transaktionernas huvudsakliga syfte endast varit att uppnå denna skattefördel” (punkt 35).

”[D]en omständigheten att en vara inte har mottagits direkt från fakturautfärdaren [beror] inte nödvändigtvis ... på en avsikt att i bedrägligt syfte dölja den verkliga leverantören och [utgör] inte nödvändigtvis ... ett förfarandemissbruk, utan kan ha andra orsaker, såsom förekomsten av två på varandra följande försäljningar avseende samma varor som på beställning transporteras direkt från den första säljaren till den andra förvärvaren, varför det föreligger två på varandra följande leveranser i den mening som avses i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet, men endast en faktisk transport. ... [D]et [är] inte nödvändigt att den första förvärvaren har blivit ägare av varorna vid tidpunkten för transporten, eftersom en leverans i den mening som avses i denna bestämmelse inte förutsätter att den juridiska äganderätten till varorna överförs” (punkt 36).

Och på grund av den lettiska myndighetens bristande bevisning om förekomst av en otillbörlig skattefördel, kan ”blotta förekomsten av en transaktionskedja och den omständigheten att Kuršu zeme fysiskt tog varorna i besittning i [ett företags] lager – utan att faktiskt ta emot dem från det bolag som anges som leverantör på fakturan” inte i sig motivera slutsatsen att Kuršu zeme inte skulle ha köpt varorna, med den följden att transaktionen mellan dessa båda bolag inte skulle ha ägt rum (punkt 37).

Dom av den 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18.

”Det kan således inte krävas att förvärvaren är känd för att en transaktion ska kunna kvalificeras som leverans av varor, i den mening som avses i artikel 146.1 a och b i mervärdesskattedirektivet” (punkt 25). ”För det andra ankommer det emellertid på medlemsstaterna att i enlighet med artikel 131 i mervärdesskattedirektivet – i syfte att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av de undantag från skatteplikt som föreskrivs i direktivet och i syfte att förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller annat missbruk – fastställa vilka villkor som ska vara uppfyllda för att medlemsstaterna ska undanta exporttransaktioner från skatteplikt. Dock måste medlemsstaterna, vid utövandet av sina befogenheter, iaktta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av unionens rättsordning, bland annat proportionalitetsprincipen” (punkt 26).

”När det gäller proportionalitetsprincipen går en nationell bestämmelse, genom vilken rätten till undantag från mervärdesskatteplikt i allt väsentligt villkoras av att vissa formkrav är uppfyllda utan att hänsyn tas till de materiella villkoren, och i synnerhet utan kontroll av huruvida dessa villkor var uppfyllda, utöver vad som är nödvändigt för en korrekt uppbörd av skatten. Transaktionerna ska nämligen beskattas med beaktande av deras objektiva kännetecken” (punkt 27).

”Dessutom ska undantag från mervärdesskatteplikt, enligt principen om skatteneutralitet, beviljas när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formkrav” (punkt 28).

”Enligt domstolens praxis finns det endast två typfall då åsidosättande av ett formkrav kan medföra att rätten till undantag från mervärdesskatteplikt går förlorad” (punkt 29).

”I det första fallet kan åsidosättandet av ett formkrav leda till att undantag från mervärdesskatteplikt nekas om åsidosättandet förhindrar att säker bevisning för att de materiella villkoren har uppfyllts läggs fram” (punkt 30).

”Om den omständigheten att den faktiska förvärvaren är okänd i ett visst fall utgör hinder för att bevisa att transaktionen i fråga utgör leverans av varor, i den mening som avses i artikel 146.1 a och b i mervärdesskattedirektivet, kan denna omständighet följaktligen medföra att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna artikel inte ska beviljas. Att däremot i samtliga fall kräva att förvärvaren av varorna i tredjeland ska vara känd, utan att det undersöks huruvida de materiella villkoren för detta undantag, bland annat att de berörda varorna har lämnat unionens tullområde, är uppfyllda, strider mot såväl proportionalitetsprincipen som principen om skatteneutralitet” (punkt 31).

”Det andra fallet innebär att principen om skatteneutralitet inte kan åberopas till stöd för ett undantag från mervärdesskatteplikt av en beskattningsbar

person som uppsåtligen har medverkat till ett skatteundandragande och äventyrat det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion. ... [D]et [strider] inte mot unionsrätten att kräva att en aktör agerar i god tro och vidtar de åtgärder som rimligen kan krävas för att säkerställa att den transaktion som denne utför inte leder till att vederbörande blir inblandad i ett skatteundandragande. För det fall den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att den transaktion som denne utförde ingick i ett skatteundandragande från förvärvarens sida och den beskattningsbara personen inte vidtog alla åtgärder som rimligen kunde krävas av denne för att undvika att bli inblandad i detta skatteundandragande, ska den beskattningsbara personen nekas undantag från skatteplikt” (punkt 33).

”Däremot kan leverantören inte hållas ansvarig för erläggandet av mervärdesskatten oberoende av om denne är inblandad eller ej i det skatteundandragande som förvärvaren gjort sig skyldig till. Det vore nämligen uppenbart oproportionerligt att hålla en beskattningsbar person ansvarig för ett bortfall i skatteintäkter, vilket har orsakats genom tredje parter bedrägliga handlingar som den beskattningsbara personen inte kan påverka” (punkt 34).

Anförda nationella bestämmelser

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (lag 37/1992, av den 28 december, om mervärdesskatt) (nedan kallad lagen om mervärdesskatt)

Med beskattningsbara personer avses enligt artikel 84.1.2 c i lagen om mervärdesskatt företagare eller näringsidkare för vilka mervärdesskattepliktiga transaktioner genomförs när det handlar om leveranser av, bland annat, återvinningsmaterial.

Enligt artikel 92.1.3 i samma lag kan de beskattningsbara personerna som är skyldiga att erlagga mervärdesskattebelopp som de påförs eller som betalas av dem för leverans av varor som omfattas av bland annat artikel 84.1.2 i lagen om mervärdesskatt, göra avdrag för den mervärdesskatt som ska erläggas på mervärdesskattepliktiga inhemska transaktioner.

I artikel 97.1 i lagen om mervärdesskatt föreskrivs att endast de företagare och näringsidkare som har en handling som intygar rättigheten kan utöva avdragsrätten och att en sådan styrkande handling endast får vara en faktura utfärdad av den beskattningsbara personen i de fall som avses i artikel 165.1 i lagen om mervärdesskatt. I punkt två i samma artikel föreskrivs att äldre handlingar som inte uppfyller samtliga i lag fastställda krav inte ger rätt till avdragsrätt.

I artikel 165.1 i lagen om mervärdesskatt föreskrivs att i de fall som avses – bland andra artikel 84.1.2 i samma lag – ska det till den faktura som utfärdas, i förekommande fall av den som genomförde leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster, eller till bokföringskvittot för transaktionen, bifogas en faktura som innehåller den fastställda skatten. Nämnade faktura ska uppfylla de krav som fastställs i lagstiftningen.

Rättspraxis från Tribunal Supremo

Dom av den 25 mars 2009 (4608/2006). ”Alla formella skyldigheter är tänkta att underlätta en korrekt tillämpning av mervärdesskatten, varför det är motsägelsefullt att fästa samma vikt vid bristande uppfyllelse av de formella kraven i fall med omvänd skattskyldighet i vilka den skattskyldiga inte deklarerar eftersom han eller hon anser att transaktionen inte är skattepliktig, och tolkar regelverket på ett rimligt men felaktigt sätt, eftersom denna tolkning skulle innebära en begränsning av neutraliteten”. Därmed ”måste det anses att avdragsrätten är en väsentlig rättighet, och av tveklös vikt vid tillämpningen av mervärdesskattesystemet. Av denna anledning kan inte enbart en formell skyldighet, oavsett hur motiverad den kan [vara] för att underlätta en korrekt tillämpning av det administrativa förfarandet, leda till förlust av avdragsrätten”.

Dom av den 28 januari 2013 (3272/2010). I detta mål konstaterade skattegranskningen att hemvisterna för de företag som den skattskyldige angav som leverantörer i sina fakturor var fiktiva och att det dessutom var omöjligt att dessa företag skulle ha levererat de varor som formellt fakturerades, eftersom det handlade om skenföretag som var avsedda att skapa ett intryck som gör det möjligt för den beskattningsbara personen att förvärva varorna ”svart”, det vill säga, utan att detta återspeglas i bokföringen. Av denna anledning nekade skattegranskningen avdrag av mervärdesskattebeloppen, eftersom den ansåg att transaktionerna som avsågs i fakturorna i själva verket inte hade ägt rum med de företag som angavs i desamma, och att det handlade om en simulering.

I nämnda dom påpekades det att EU-domstolen har fastställt att, om transaktionen som har genomförts av den beskattningsbara personen inte i sig utgör bedrägeri, kan dess avdragsrätt för ingående mervärdesskatt inte påverkas av att en annan transaktion som genomförs tidigare eller senare i leveranskedjan, som den beskattningsbara personen inte kände till eller borde ha känt till, utgör ett mervärdesskattebedrägeri. Likaså hänvisas i domen till EU-domstolens kriterium, enligt vilket en beskattningsbar person som kände till eller borde ha känt till att han eller hon genom sitt köp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri, bör anses vara deltagare i nämnda bedrägeri, oberoende av om personen drar nytta av återförsäljningen av varorna. Det ankommer därför 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. Avdragsrätt ska vägras även om transaktionen uppfyller de objektiva kriterier som ligger till grund för uttrycket leverans av varor

som utförts av en skattskyldig person i denna egenskap och uttrycket ekonomisk verksamhet.

I domen erinras vidare om att EU-domstolen slagit fast att även om artikel 21.3 i sjätte direktivet bemyndigar en medlemsstat att anse att en person är solidariskt ansvarig för mervärdesskatten om personen, vid tidpunkten då transaktionen som han eller hon deltog i genomfördes, kände till eller borde ha känt till att mervärdesskatten för nämnda transaktion eller en tidigare eller senare transaktion skulle bli obetald, och att fastställa presumtioner i detta avseende, kan dessa presumtioner inte formuleras på ett sätt som gör det praktiskt taget omöjligt eller överdrivet svårt för den beskattningsbara personen att motbevisa dem, vilket i praktiken leder till ett system med objektivt ansvar, eftersom medlemsstaterna ska respektera de allmänna rättsprinciperna som utgör en del av gemenskapsrätten, och särskilt principerna om rättssäkerhet och proportionalitet.

Därefter förklarade Tribunal Supremo att den berörda parten utställde fakturorna med vetskap om att det inte förelåg något avtal med företaget som parten fakturerade och därmed var EU-domstolens doktrin inte tillämplig beträffande omöjligheten att neka rätt till avdrag för företagare som är involverade i karusellbedrägeri och som inte känner till eller kan känna till verkligheten, av den enkla anledningen att den berörda parten var medveten om att det företag som på fakturan uppgavs vara leverantör var ett skenföretag, med vilket det inte förelåg något avtal.

Därmed borde EU-domstolens kriterium tillämpas, enligt vilket det är möjligt att neka avdragsrätt för en beskattningsbar person, när det har styrkts att personen kände till eller borde ha känt till att han eller hon genom sitt förvärv deltog i en transaktion som var del av ett mervärdesskattebedrägeri, även om transaktionen uppfyller de objektiva kriterier som ligger till grund för begreppet leverans av varor.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i målet vid den nationella domstolen

- 1 Klagandebolaget, Ferimet, S.L., förvärvade 2008 återvinningsmaterial (skrot) från bolaget Reciclatges de terra alta och deklarerade inom systemet med omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt och utfärdade motsvarande självfakturor.
- 2 I samband med ett kontroll- och inspektionsförfarande ansåg skattegranskningen att leverantören av materialet, Reciclatges de terra alta, saknade nödvändiga materiella och personella resurser för dess leverans och att fakturorna som utfärdades till köparen var falska. Till följd av detta ansåg skattegranskningen att det förelåg en simulering beträffande transaktionen, eftersom den verkliga leverantören hade dolts avsiktligt, även om det inte gick att förneka leveransen av varorna. Av detta skäl drog skattegranskningen slutsatsen att det avdrag som Ferimet hade gjort av mervärdesskatten inte var korrekt och utfärdade en ekonomisk sanktion.

- 3 Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Regionala förvaltningsdomstolen i Katalonien) bekräftade detta kriterium.
- 4 Ferimet överklagade dessa förvaltningsbeslut till Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (avdelningen för förvaltningsrättsliga tvister vid Överdomstolen i Katalonien), åberopade den spanska och europeiska lagstiftningen och EU-domstolens rättspraxis, och argumenterade enligt följande:
 - Det är en ostridig omständighet (godtagen av skattegranskningen) att köpet av material för återvinning faktiskt genomfördes av Ferimet.
 - Uppgiften om en fiktiv leverantör har endast formell relevans, eftersom förvärvet rent faktiskt ägde rum.
 - Avdraget kan enligt europeisk lagstiftning och rättspraxis inte nekas, när transaktionen bevisligen har ägt rum och när systemet med omvänd skattskyldighet garanterar, inte bara uppbördens av mervärdesskatt och dess kontroll, utan även avsaknad av alla skatteförmåner som den skattskyldige skulle kunna erhålla.
- 5 Nämnda domstol ogillade talan i dom av den 23 november 2017, med stöd av följande grunder:
 - Skattegranskningen bevisade mer än väl simuleringen av den part som uppgavs som leverantör.
 - Uppgiften om leverantören, som måste anges på självfakturan, kan inte anses vara endast en formalitet, eftersom det handlar om en uppgift som möjliggör kontroll av riktigheten i mervärdesskattekedjan och därmed påverkar principen om skattens neutralitet.
 - Det stämmer visserligen att det i princip inte föreligger någon förlust av skatteintäkter i systemet med omvänd skattskyldighet, eftersom skuld och avdragsrätt kompenserar varandra. Detta innebär dock inte att det föreligger avdragsrätt om en transaktion anges som inte är verklig, i detta fall beträffande leverantören. Avdragsrätten kräver nämligen de materiella villkoren är uppfyllda, bland annat att angiven leverantör ska vara verklig leverantör.
- 6 Ferimet har överklagat denna sistnämnda dom.

Parternas huvudsakliga argument i målet vid den nationella domstolen

- 7 I överklagandet vidhåller Ferimet att skattelagstiftningen och den omfattande rättspraxisen från EU-domstolen nödvändigtvis leder till att det måste anses att det förelåg rätt att dra av ingående mervärdesskatt i den granskade transaktionen, av följande skäl : a) Ferimet utgjorde den verkliga mottagaren i transaktionen och

köpte och tog faktiskt emot skrotet, och b) det förekom inte, och kan inte ha förekommit, något bortfall av skatteintäkter, eftersom i) Ferimet inte var skyldigt att betala mervärdesskatt i och med att bolaget ingick i systemet med omvänd skattskyldighet, och ii) bolagets leverantörer inte heller var skyldiga att betala mervärdesskatt, eftersom de inte kunde uppbära mervärdesskatt på grund av att även de tillhörde systemet med omvänd skattskyldighet.

- 8 Ferimet har i sina yttranden om lämpligheten att hänskjuta en tolkningsfråga till EU-domstolen åberopat följande argument:
- Uppbördens av mervärdesskatt och dess kontroll är redan garanterad genom tillämpningen av systemet med omvänd skattskyldighet. Det är därmed inte nödvändigt att låta ett rent formellt krav ingå i kategorin grundläggande krav för att utöva avdragsrätten, såsom en korrekt angivelse av produktens leverantör på fakturan, eftersom själva systemet med omvänd skattskyldighet säkerställer att det är omöjligt att erhålla någon skattefördel.
 - Eftersom det inte har förekommit någon otillbörlig skattefördel för den skattskyldige är det med tillämpning av principen om neutralitet inte relevant att bedöma den eventuella bedrägliga avsikten hos en annan aktör som har deltagit i samma leveranskedja, eftersom ”varje transaktion bör bedömas självständigt” enligt EU-domstolen.
- 9 Statens representant, som bestred överklagandet, underströk tre argument: a) simuleringen är ett obestridligt faktum, eftersom en fiktiv leverantör av materialen anges; b) denna mörkläggning i förhållande till skattemyndigheten, av den verkliga leverantörens identitet, bör anses ha samband med bedrägeriet, såväl med avseende på mervärdesskatt som de direkta skatterna, och c) klaganden har inte bevisat vad som åberopas, nämligen att ingen skattefördel har erhållits.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

Om systemet med omvänd skattskyldighet vad gäller mervärdesskatt

- 10 Tribunal Supremo förklarar att, i allmänhet, är den beskattningsbara personen den fysiska eller juridiska person som, i egenskap av näringsidkare eller företagare, utfärdar en faktura och tar ut mervärdesskatt i förhållande till sin kund, för att därefter betala den erhållna mervärdesskatten till skattemyndigheten var tredje månad. Därför är det, som regel, den beskattningsbara personen som utfärdar fakturan och som tar ut mervärdesskatt och som sedan lämnar in deklarationen om mervärdesskatt till skattemyndigheten.
- 11 Det finns dock vissa situationer, som anges i artikel 84 i lagen om mervärdesskatt, i vilka den som ska deklarera och betala in mervärdesskatten är mottagaren av fakturan, inte utfärdaren av densamma. En av dessa situationer är ”omvänd skattskyldighet” som anges i artikel 84.1.2 c, det vill säga, fallet med företagare vars ekonomiska verksamhet består av köp och försäljning av

återvinningsmaterial (skrot). I enlighet med detta system utfärdar säljaren av materialet en faktura i vilken säljaren inte tar ut mervärdesskatt, och köparen av varan utfärdar en faktura ("självfaktura") i vilken tillämplig mervärdesskatt inkluderas. Eftersom utfärdaren och mottagaren i en självfaktura är en och samma person, bör köparen av varan samtidigt ange utgående mervärdesskatt och ingående mervärdesskatt, med ett och samma belopp, som inkluderas i köparens kvartalsdeklaration av mervärdesskatt.

Om tvisten vid den nationella domstolen

- 12 Den debatt som pågått i tvisten handlar om möjligheten att dra av mervärdesskattebelopp som samtidigt är både utgående och ingående i en självfaktura i systemet med omvänd skattskyldighet, när i) transaktionen faktiskt har genomförts (ostridig omständighet) och ii) den verkliga leverantören av de förvärvade varorna har dolts.
- 13 För att lösa tvisten i den nationella domstolen är det nödvändigt att fastställa i) om utelämnandet av leverantören av varorna endast är ett formkrav, ii) vilken betydelse som ska fästas vid omständigheten att den faktiska leverantör som angavs var falsk och att förvärvaren kände till denna felaktighet, och iii) om det oundvikligen följer av europeisk rättspraxis att – även i fall av ond tro – avdraget endast kan nekas "när det föreligger en risk för bortfall av skatteintäkter för den berörda medlemsstaten", och därmed, att den beskattningsbara personen, i systemet med omvänd skattskyldighet, i princip inte är skyldig något i förhållande till skattemyndigheten.
- 14 Tribunal Supremo anser inte att EU-domstolens rättspraxis nödvändigtvis innebär att avdragsrätt aldrig kan nekas när det fastställts att leveransen av varorna och förvärvarens köp rent faktiskt har ägt rum. Det följer inte heller av denna rättspraxis att uppgiften om en fiktiv leverantör i dokumentet som bevisar transaktionen (självfakturan) enbart skulle vara en formell överträdelse som är irrelevant för att erhålla avdraget när transaktionen är verklig.
- 15 Tribunal Supremo känner till EU-domstolens kriterium om att de inhemska lagstiftningarna eller de nationella skattemyndigheterna inte får införa begränsningar av rätten att dra av mervärdesskatten (som är väsentlig för att säkerställa dess neutralitet) utöver de krav som härrör från förebyggande av bedrägeri eller som gör det orimligt svårt att utöva denna rättighet. Dock har EU-domstolen även bekräftat att det inte är tillåtet att ansöka om och erhålla avdrag när sökanden har deltagit i en transaktion som var del i ett mervärdesskattebedrägeri, även i de fall då ifrågavarande transaktion uppfyllde motsvarande objektiva kriterier. Tribunal Supremo är i detta avseende osäker på om det faktum att den berörda parten känner till att leverantören är simulerad innebär att transaktionen kan anses utgöra missbruk eller vara bedräglig.
- 16 Likaså, såvitt gället begreppet "skattefördel" – vilket EU-domstolen vid ett flertal tillfällen slagit fast såsom ett oundvikligt rekvisit för att neka avdrag – visar inte

europaisk rättspraxis på ett otvetydigt sätt att begreppet ”skattefördel” endast ska komma i fråga för den part som ansöker om avdraget och inte, eventuellt, för andra aktörer i transaktionen som ger upphov till detta avdrag. Med andra ord är det inte uppenbart att man nödvändigtvis måste bortse från det beteende som överlåtaren uppvisar, framför allt när överlåtaren har dolts medvetet av förvärvaren av varorna, och den direkta beskattningen kan äventyras, eftersom transaktionen är skattemässigt dold och obefintlig för den verkliga säljaren av varorna i förhållande till skattemyndigheten.

ARBETS
DOKUMENT