

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6100-19

meddelad i Stockholm den 6 april 2021

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

ER-T Godis AB, 556296-6118

Ombud: Advokat Sören Brekell och jur.kand. Carl-Johan Lundgren
Setterwalls Advokatbyrå
Box 4501
203 20 Malmö

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Jönköpings dom den 1 oktober 2019 i mål nr 3822-18

SAKEN

Mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens dom i den del som avser mervärdesskatt och visar den delen av målet åter till kammarrätten för fortsatt prövning i enlighet med vad som anges i punkt 17 i domskälen.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar ER-T Godis AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 60 775 kr.

Dok.Id 228382

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax

Expeditionstid
måndag–fredag
09:00–12:00
13:00–16:00

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer vad kammarrätten har beslutat om sekretess.

BAKGRUND

1. Vid försäljning av varor som ska mervärdesbeskattas är det i regel säljaren som ska betala skatten. Om varorna säljs till ett företag i ett annat EU-land och transporteras dit så ska dock under vissa förutsättningar i stället köparen betala skatt för förvärvet i sitt land (s.k. omvänd skattskyldighet eller förvärvsbeskattning). Försäljningen ska då undantas från skatteplikt hos säljaren. Syftet med denna reglering är att åstadkomma att mervärdesskatt, i enlighet med den s.k. destinationslandsprincipen, tas ut i det land där varorna slutligen konsumeras.
2. Som utgångspunkt gäller att säljarens rätt till undantag från skatteplikt inte är beroende av att köparen i det andra EU-landet faktiskt fullgör sin skyldighet att betala skatt där. Genom rättspraxis är det dock klarlagt att en säljare som kände till eller borde ha känt till att denne genom försäljningen blev inblandad i ett skatteundandragande från köparens sida ska nekas undantag från skatteplikt.
3. ER-T Godis AB bedriver handel med godis och har sålt varor till danska företag. Varorna har transporterats till köparna och bolaget har redovisat försäljningarna som unionsinterna försäljningar som är undantagna från skatteplikt. Skatteverket beslutade dock att påföra bolaget utgående mervärdesskatt med cirka 200 000 kr för redovisningsperioderna mars och maj 2014 avseende försäljningar till det danska bolaget Auto Multiservice SMBA. Enligt Skatteverket saknades det förutsättningar för att undanta försäljningarna från skatteplikt eftersom ER-T Godis kände till eller borde ha känt till att försäljningarna utgjorde ett led i ett skatteundandragande senare i leveranskedjan.

4. ER-T Godis överklagade till Förvaltningsrätten i Växjö som biföll överklagandet och upphävde Skatteverkets beslut. Förvaltningsrätten ansåg att Skatteverket inte hade gjort sannolikt att bolaget kände till eller borde ha känt till att det blev inblandat i ett skatteundandragande vid de aktuella affärstransaktionerna.
5. Kammarrätten i Jönköping avslog Skatteverkets överklagande dit. Som motivering angavs följande. ER-T Godis kan nekas undantag från skatteplikt endast om det har skett ett slutligt faktiskt bortfall av mervärdesskatt inom ramen för leveranskedjan. Den danska skattemyndigheten har påfört Auto Multiservice mervärdesskatt men det bolaget är numera upplöst och det finns därför en risk för att den danska staten går miste om i vart fall en del av den påförda mervärdesskatten. I utredningen saknas emellertid uppgifter om t.ex. vilka belopp som faktiskt har betalats i mervärdesskatt i Danmark och om vilka åtgärder som kan vidtas eller har vidtagits inom ramen för det danska uppbörds- och exekutions-systemet. Skatteverket kan därför inte anses ha gjort sannolikt att ER-T Godis kände till eller borde ha känt till att det genom transaktionerna blev inblandat i ett skatteundandragande. Det finns därmed inte förutsättningar för att neka bolaget undantag från skatteplikt.

YRKANDEN M.M.

6. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra kammarrättens dom och fastställa Skatteverkets beslut om att påföra ER-T Godis utgående mervärdesskatt för mars och maj 2014 avseende försäljningarna till Auto Multiservice.
7. *ER-T Godis AB* anser att överklagandet ska avslås och yrkar ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 60 775 kr.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Frågan i målet**

8. Frågan i målet är om det, som en förutsättning för att en säljare ska nekas undantag från skatteplikt vid försäljning av varor till ett annat EU-land med hänvisning till att säljaren kände till eller borde ha känt till att denne blev inblandad i ett skatteundandragande, måste ha skett ett slutligt faktiskt bortfall av mervärdesskatt inom ramen för den aktuella leveranskedjan.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*Skattefrågan*

9. Av 3 kap. 30 a § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200) följer att försäljning av varor som transporteras till ett annat EU-land under vissa förutsättningar ska undantas från skatteplikt. Bestämmelsen motsvaras av artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Det är i målet ostridigt att ER-T Godis försäljningar till Auto Multiservice uppfyller de förutsättningar för undantag från skatteplikt som anges i dessa bestämmelser.
10. Av fast praxis från EU-domstolen framgår emellertid att enskilda inte får åberopa unionsrätten på ett sätt som utgör skatteundandragande eller annat missbruk (se t.ex. Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 43 och där angiven rättspraxis). Enligt EU-domstolen ska nationella myndigheter och domstolar därför neka en säljare rätt till undantag från skatteplikt om det med hänsyn till objektiva omständigheter är utrett att säljaren kände till eller borde ha känt till att denne genom försäljningen blev inblandad i ett skatteundandragande inom ramen för leveranskedjan. Detta gäller även om undandragandet ägde rum i en annan medlemsstat och inte innebar någon vinning för säljaren själv. Skatteverket har bevisbördan för att det har skett ett skatteundandragande och att säljaren kände till eller borde ha känt till

detta (se t.ex. Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkterna 27–29, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., punkterna 44, 45, 50, 62 och 69 samt Bakati Plus, C-656/19, EU:C:2020:1045, punkt 80).

11. EU-domstolen har vidare klargjort att missbruksprincipen är en allmän unionsrättslig princip vilket innebär att skyldigheten för nationella myndigheter och domstolar att i fall av skatteundandragande och annat missbruk neka enskilda rättigheter, t.ex. rätt till undantag från skatteplikt, gäller även om det inte finns några bestämmelser i nationell rätt som föreskriver att så ska ske och som kan ges en EU-konform tolkning (se Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., punkterna 51–59 och 62 samt N Luxembourg 1 m.fl., C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, EU:C:2019:134, punkterna 117–119; jfr även HFD 2013 ref. 12 där Högsta förvaltningsdomstolen drog i princip samma slutsats men då – med hänvisning till dittillsvarande praxis från EU-domstolen – baserat på ett resonemang om möjligheten att tolka mervärdesskattelagen EU-konformt).
12. ER-T Godis ska således nekas undantag från skatteplikt om bolaget genom de aktuella försäljningarna blev inblandat i ett skatteundandragande senare i leveranskedjan och kände till eller borde ha känt till att så var fallet.
13. Kammarrätten har ansett att ett skatteundandragande föreligger endast om det har skett ett slutligt faktiskt skattebortfall inom ramen för leveranskedjan. Kammarrättens uppfattning synes således vara att även om en köpare i ett annat EU-land i bedrägligt syfte underlåter att redovisa mervärdesskatt avseende sina förvärv så föreligger inget skatteundandragande om myndigheterna i det landet upptäcker detta samt påför och lyckas driva in den aktuella skatten. För att det ska vara fråga om ett skatteundandragande måste Skatteverket därför enligt kammarrättens mening visa att någon skatt inte har betalats i det andra landet och att det inte heller kommer att vara möjligt att driva in skatten där. Kammarrätten motiverar sitt ställningstagande med att det annars kan uppkomma en dubbelbeskattning som strider mot principen om mervärdesskattesystemets neutralitet och mot proportionalitetsprincipen.

14. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening saknar kammarrättens synsätt stöd i EU-domstolens praxis. Av domstolens praxis framgår tvärtom att bekämpande av skatteundandragande och missbruk är en målsättning som i sig erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet samt att principen om mervärdesskattens neutralitet inte hindrar att en rättighet nekas den som har varit inblandad i ett skatteundandragande (se t.ex. Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., punkterna 42 och 48 samt Bakati Plus, punkt 80). Att neka en enskild rättigheter endast i de fall då det kan säkerställas att detta inte leder till dubbelbeskattning skulle vidare avsevärt försvåra bekämpandet av illojala förfaranden. Detta skulle nämligen i många fall leda till att skatt inte skulle kunna tas ut i något land trots att det står klart att det har förekommit bedrägliga handlingar inom ramen för leveranskedjan och att den enskilde kände till eller borde ha känt till detta. Proportionalitetsprincipen kan därför inte anses medföra att missbruksprincipen ska ges ett så begränsat tillämpningsområde som kammarrätten har ansett.
15. Högsta förvaltningsdomstolen finner mot denna bakgrund att det för att en säljare ska nekas undantag från skatteplikt vid försäljning av varor till ett annat EU-land med hänvisning till att säljaren kände till eller borde ha känt till att denne blev inblandad i ett skatteundandragande inte krävs att det har skett ett slutligt faktiskt bortfall av mervärdesskatt inom ramen för den aktuella leveranskedjan.
16. Av utredningen i målet framgår att Auto Multiservice inte redovisade någon mervärdesskatt avseende de aktuella förvärven och att en person som har ansetts vara det bolagets egentliga företrädare har dömts till fängelse för att ha undandragit den danska staten skatt med betydande belopp. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening står det därmed klart att det har skett ett skatteundandragande inom ramen för leveranskedjan.
17. Kammarrätten har inte tagit ställning till om ER-T Godis kände till eller borde ha känt till att det genom försäljningarna blev inblandat i detta skatteundandragande. Målet ska därför visas åter till kammarrätten för prövning av den frågan.

Ersättning för kostnader

18. Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därför förutsättningar för att bevilja ER-T Godis ersättning för kostnader som bolaget skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt. Yrkat belopp är skäligt.

_____	_____
_____	_____

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl, Anita Saldén Enérus, Kristina Svahn Starrsjö och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Ann Linders.