

ELEONOR KRISTOFFERSSON

## Skatteflykt – vad görs på momsområdet?

*Denna artikel anknyter till mitt föredrag vid TOR/Skattenytts forskarkonferens 2018 i Varberg på temat ”Skatteflykt – vad görs på momsområdet”. Redan under mitt föredrag kunde jag konstatera att det inte görs så mycket på mervärdesskatteområdet, i synnerhet inte i jämförelse med på inkomstskatteområdet. Det finns ingen lagstiftning och inget EU-direktiv som reglerar skatteflykt på mervärdesskatteområdet, och rättspraxis har lyst med sin frånvaro den senaste tiden. I denna artikel analyseras i stället ett intressant förslag till avgörande från generaladvokaten till C-251/15 Cussens, som var den senaste domen om förfarandemissbruk som kom från EU-domstolen i slutet av år 2017. Vidare diskuteras Skatteverkets ställningstagande om förfarandemissbruk som kom i december 2018. Artikeln lyfter fram generaladvokatens diskussion avseende terminologin, om det är en eller flera missbruksprinciper i EU-rätten och EU-domstolens domars sammanhängande retroaktivitet. Artikeln utmynnar också i slutsatsen att det skulle ha varit till mer hjälp till de skattskyldiga och Skatteverkets handläggare och processförare om Skatteverkets ställningstagande hade varit utförligare.*

### 1 INLEDNING

Vid TOR/Skattenytts forskarkonferens år 2018 höll jag ett föredrag på temat ”Skatteflykt – vad görs på momsområdet”. Jag kunde konstatera att på mervärdesskatteområdet görs, i jämförelse med vad som görs på inkomstskatteområdet, mycket lite. Det har inte kommit några nya direktiv. Lagen (1995:575) mot skatteflykt omfattar fortfarande inte mervärdesskatten. Det senaste rättsfallet som kom från EU-domstolen var C-251/16 Cussens,<sup>1</sup> som kom 22 november 2017 och inte innehöll några egentliga nyheter. Däremot är generaladvokaten Bobeks förslag till avgörande i målet informativt.<sup>2</sup> Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har aldrig tillämpat principen om förbud mot förfarandemissbruk, men bekräftar att den är tillämplig i svensk rätt i RÅ 2013 ref. 12.

I slutet av år 2018 kom faktiskt en nyhet avseende skatteflykt på mer-

1 C-251/16 Edward Cussens m.fl. mot T. G. Brosman (Inspector of Taxes), ECLI:EU:C:2017:881.

2 ECLI:EU:C:2017:648.

värdesskatteområdet. Skatteverket ersatte den 5 december 2018 sitt ställningstagande om principen om förbud mot förfarandemissbruk på mervärdesskatteområdet från 2006<sup>3</sup> med ett nytt.<sup>4</sup>

Denna artikel syftar till att belysa vad som görs på mervärdesskatteområdet för att bekämpa skatteflykt. Först görs en genomgång av principen om förbud mot förfarandemissbruk. Därefter lyfts de mest intressanta aspekterna i generaladvokatens förslag till avgörande i målet C-251/16 Cusens fram. Skälet till att jag har valt att belysa dessa är att förslaget innehåller en diskussion om nämnda princip grundläggande egenskaper, vilken enligt min uppfattning är tänkvärd. Efter det följer en redogörelse för och en analys av Skatteverkets nya ställningstagande. Sist följer några avslutande kommentarer.

## 2 PRINCIPEN OM FÖRBUD MOT FÖRFARANDEMISBRUK

EU-rätten ger inte några förmåner för den som missbrukar den. De första tecknen på en anti-missbruksprincip kan ses i 33/74 Van Binsbergen.<sup>5</sup> I denna dom uttalar EU-domstolen: ”Man kan inte heller förvägra en medlemsstat rätten att anta bestämmelser som skall förhindra att den genom artikel 59 garanterade friheten utnyttjas av en person, som tillhandahåller tjänster och vars verksamhet helt eller huvudsakligen är riktad mot den ifrågavarande statens territorium, i syfte att undslippa de yrkesregler som skulle vara tillämpliga för honom om han var etablerad inom den statens territorium.”<sup>6</sup>

Principen om förbud mot förfarandemissbruk dök för första gången upp på mervärdesskatteområdet den 26 februari 2006 C-255/02 Halifax som avgjordes av EU-domstolens stora avdelning.<sup>7</sup> I detta mål identifierade EU-domstolen ett missbruksförbud om följande två kriterier förelåg:

3 Dnr 131 500981-06/111.

4 Dnr: 202 505882-18/111.

5 33/74 Johannes Henricus Maria van Binsbergen, montör, bosatt i Beesel (Nederländerna), mot Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid (Styrelsen för Metallindustriföreningen), med säte i Haag, ECLI:EU:C:1974:131. Se de Broe, Luc, Beckers, Dorien, The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of Law, EC Tax Review 2017-3 (s. 133-144) s. 133.

6 33/74 Van Binsbergen p. 13.

7 C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd och County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:121.

1. Transaktionerna får, trots att villkoren i relevanta bestämmelser i sjätte direktivet och i nationell lagstiftning om införlivande av detta direktiv formellt sett har uppfyllts, till följd att en skattefördel uppnås som strider mot dessa bestämmelsers syfte.<sup>8</sup>
2. Det framgår av de objektiva omständigheterna att transaktionernas huvudsakliga syfte varit att uppnå en skattefördel.<sup>9</sup>

Om dessa två kriterier är uppfyllda ska de transaktioner som ingår i missbruksförfarandet omdefinieras för att fastställa de förhållanden som skulle ha förelegat om de transaktioner som ligger till grund för förfarandemissbruket inte hade förelegat.<sup>10</sup>

EU-domstolen utvecklade även i Halifaxdomen vad de två kriterierna innebär. Vad gäller att transaktionerna får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot de tillämpliga bestämmelsernas syfte uttalade EU-domstolen att det skulle strida mot principen om skatteneutralitet och därmed mot syftet med avdragssystemet i direktivet om skattskyldiga tillläts göra avdrag för all ingående mervärdesskatt trots att ingen transaktion i samband med deras normala affärsverksamhet i enlighet med bestämmelserna i det gemensamma mervärdesskattesystemet eller med nationella bestämmelser om införlivande av detta hade medfört rätt att göra avdrag för denna mervärdesskatt eller en del av den.<sup>11</sup>

Vad gäller att transaktionerna ska ha till huvudsakligt syfte att uppnå en skattefördel uttalade EU-domstolen att det åligger den nationella domstolen att fastställa transaktionernas verkliga innehåll och innebörd.<sup>12</sup> Den nationella domstolen kan härvid beakta att dessa transaktioner är helt konstruerade och vilka rättsliga, ekonomiska och personliga samband som föreligger mellan de aktörer som är delaktiga i planen att minska skattebördan.<sup>13</sup> Senare, i C-425/06 Part Service, klargjorde EU-domstolen att det just var ett huvudsakligt syfte att uppnå en skattefördel som avsågs.<sup>14</sup> Att uppnå en skattefördel behövde inte vara det enda syftet, utan det kunde

8 C-255/02 Halifax p. 74.

9 C-255/02 Halifax p. 75.

10 C-255/02 Halifax p. 98.

11 C-255/02 Halifax p. 80.

12 C-255/02 Halifax p. 81.

13 C-255/02 Halifax p. 81.

14 C-425/06 Ministero dell'Economia e delle Finanze v Part Service Srl, ECLI:EU:C:2008:108 pp. 44–45.

även finnas kommersiella skäl till transaktionen. I rättsfallet C-653/11 Paul Newey refererar EU-domstolen dock återigen till helt konstlade transaktioner och uttalar att avtalsvillkoren bl.a. får lämnas utan avseende om det visar sig att de inte återspeglar den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten utan utgör ett helt konstlat upplägg, utan ekonomisk förankring, som har utformats med det enda syftet att uppnå en skattefördel.<sup>15</sup>

I C-251/16 Cussens klargörs *dels* att principen om förbud mot förfarandemissbruk inte måste införlivas i nationell rätt för att kunna tillämpas, *dels* att den ska tillämpas även på fall före Halifaxdomen. I Cussensdomen uttalas nämligen att principen om förbud mot förfarandemissbruk kan åberopas gentemot en skattskyldig person för att neka vederbörande en förmån, däribland rätten att undantas från mervärdesskatteplikt, även i avsaknad av bestämmelser i nationell rätt som medger ett sådant nekande. Vidare uttalas att den tolkning av unionsrätten som domstolen gör, vid utövandet av sin behörighet enligt artikel 267 FEUF, innebär att den aktuella bestämmelsens innebörd och tillämpningsområde klargörs och förtydligas i erforderlig utsträckning, såsom den ska tolkas eller borde ha tolkats och tillämpats från och med sitt ikraftträdande. Härav följer att såvida det inte föreligger exceptionella omständigheter, ska den på detta sätt tolkade unionsrätten följaktligen tillämpas av den nationella domstolen även på rättsförhållanden som har uppstått och etablerats före den dom som meddelas avseende begäran om tolkning, om villkoren för att föra talan angående tillämpningen av unionsrätten vid behöriga domstolar är uppfyllda.

### 3 GENERALADVOKATENS FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE I CUSSENS

#### 3.1 Allmänt

Generaladvokaternas förslag till avgöranden har inte något särskilt rättskällvärde. De är förberedande dokument inför domstolens dom. Generaladvokaten yttrar sig alltid inför en dom vid EU-domstolen utom i ett fall: Om domstolen anser att ärendet inte omfattar någon ny rättsfråga kan den, efter att ha hört generaladvokaten, besluta att ärendet ska avgöras utan yttrande från generaladvokaten.<sup>16</sup> Den ovan nämnda Neweydomen

<sup>15</sup> C-653/11 Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs mot Paul Newey, ECLI:EU:C:2013:409 p. 52.

<sup>16</sup> Art. 20, 4 st., Stadgan för Europeiska unionens domstol (protokoll nr 3).

var ett sådant mål som inte föregicks av något förslag till avgörande från generaladvokaten.

Generaladvokatens förslag till avgöranden kan dock innehålla närmare förklaringar till domar och till de rättsliga frågor som domarna väcker. Så är fallet med generaladvokatens förslag till avgörande i Cussens.

### 3.2 Missbruk eller kringgående- en terminologisk fråga

I sitt förslag till avgörande till C-251/16 Cussens diskuterar generaladvokaten terminologin. Den hänskjutande domstolen hade nämligen använt sig av uttrycket *missbruk av rättigheter*. Generaladvokaten konstaterade att EU-domstolen använder denna benämning men även en lång rad andra uttryck för liknande eller identiska företeelser. Ord och ordkombinationer som används är:<sup>17</sup>

- Principen om förbud mot missbruk
- EU-rätten får inte utgöra grund för missbruk eller bedrägliga ändamål
- EU-rätten får inte utsträckas till missbruksförfaranden
- Kringgående
- Undvikande
- Helt konstlade upplägg

Generaladvokaten konstaterar att missbruk av rättigheter förutsätter att den som missbrukar en rättighet också är innehavare till en rättighet. Han tar som exempel att en part utövar exempelvis sin *rätt till egendom* eller *rätt enligt ett avtal* på ett orimligt, illvilligt eller skadligt sätt. Det råder således inte något tvivel om att vederbörande är innehavare av en rättighet, utan problemet avser hur personen i fråga utövar rättigheten.<sup>18</sup> Den situationen skiljer sig enligt generaladvokaten från det slag av påstått missbruk som faktiskt handlar om tillämpningsområdet för EU-rättsliga bestämmelser och huruvida de utnyttjas på ett konstlat sätt som inte uppfyller lagstiftningens syften.<sup>19</sup> Enligt hans uppfattning är på det offentlighetsliga området *kringgående* en adekvatare benämning för att beskriva vad som faktiskt åsyftas och inte det, enligt hans mening, i huvudsak privaträttsliga begrep-

17 Generaladvokatens förslag till avgörande i C-251/16 Cussens p. 23.

18 Generaladvokatens förslag till avgörande i C-251/16 Cussens p. 24.

19 Generaladvokatens förslag till avgörande i C-251/16 Cussens p. 25.

pet *missbruk av rättigheter*.<sup>20</sup> Trots hans kritik använder generaladvokaten termen *rättsmissbruk (abuse of rights)* på grund av att missbruk används i stor utsträckning av EU-domstolen och i doktrin. Han anser att *rättsmissbruk (abuse of law)* har något mer offentlighetsrättslig klang än *missbruk av rättigheter*.<sup>21</sup>

Utifrån svenskt språkligt perspektiv kan terminologin kritiseras ytterligare. Det engelska uttrycket *prohibition of abusive practices* har översatts med *förbud mot förfarandemissbruk*, vilket innan det dök upp i Halifaxdomen inte hade någon innebörd i svensk skatterätt. Mot denna bakgrund och mot bakgrund av att det inte finns någon vägledande praxis avseende svenska mervärdesskatterättsliga förhållanden och förhållandena i målen inför de nationella domstolarna som hänskjuts till EU-domstolen inte alltid kan överföras direkt till svenska förhållanden kan förfarandemissbruk bli svårt att ta sig an även för erfarna jurister. I stor utsträckning saknas en begreppsmässig referenspunkt.

Att förfarandemissbruk, eller rättsmissbruk, avser konstlade transaktioner kan utläsas av det ovan nämnda andra Halifaxkriteriet, nämligen att det framgår av de objektiva omständigheterna att transaktionernas huvudsakliga syfte varit att uppnå en skattefördel. Helt konstlade upplägg, som generaladvokaten nämner, är visserligen typfallet för förfarandemissbruk, men som ovan nämnts framgår redan av Part Servicedomen att kommersiella skäl inte utesluter förfarandemissbruk. Förfarandemissbruk är således inte synonymt med helt konstlade förfaranden.

### 3.3 En eller flera principer

Avsaknaden av en standardiserad terminologi aktualiserar, enligt generaladvokaten, frågan om det finns en allmän princip om förbud mot rättsmissbruk eller om det snarare finns olika områdesspecifika principer. Han ger som exempel att en transaktions konstlade karaktär är en nyckelfråga på mervärdesskatteområdet, medan konstlad karaktär på området för fri rörlighet tillmäts mindre eller ingen betydelse. Enligt hans uppfattning bör man inse att dessa olikheter existerar och inte hävda att det finns en enhetlig unionsprincip om förbud mot rättsmissbruk. Han landar dock i att svaret på frågan om det finns en eller flera principer i praktiken i huvudsak är en definitionsfråga och en fråga om vilken motsvarande abstraktions-

20 Generaladvokatens förslag till avgörande i C-251/16 Cussens p. 26.

21 Generaladvokatens förslag till avgörande i C-251/16 Cussens p. 26.

nivå som ska väljas för detta ändamål. På en hög abstraktionsnivå kan det, enligt generaladvokaten, finnas en enande grundidé till principen om förbud med dess suddiga skugga dansande någonstans på väggen i Platons liknelsegrotta. När man emellertid väl försöker få en skarpare bild och i synnerhet studerar de olika förutsättningarna för missbruk inom specifika rättsområden uppenbarar sig däremot avsevärda olikheter. Av de skälen valde han i sitt förslag att inte befatta sig med skapandet av nya storslagna principer utan med vardagsnära praktiska detaljfrågor, nämligen att hänföra sig till *principen om förbud mot rättsmissbruk avseende mervärdesskatt* och diskutera villkoren och deras tillämpning på det specifika mervärdesskatteområdet.<sup>22</sup>

Jag delar generaladvokatens uppfattning att det på en hög abstraktionsnivå kan sägas finnas en enande grundidé inom EU-rätten till ett missbruksförbud. Den skulle kunna beskrivas på så sätt som i Halifaxdomen nämligen att EU-rätten inte får missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte.<sup>23</sup> För att ge missbruksförbudet ett innehåll måste det sannolikt preciseras på respektive rättsområde. De ovan angivna två kriterierna för missbruk konkretiserar förbudets innebörd på mervärdesskatteområdet, och de fungerar sannolikt även för andra skatterättsliga områden. Däremot skulle de knappast ge någon ledning exempelvis för konkurrensrätten eller den gemensamma jordbrukspolitiken. Att det finns ett överordnat missbruksförbud synes dock vara en förutsättning för att den ska ha karaktären av en allmän rättsprincip som gäller för hela EU-rätten och har direkt tillämplighet. Principer som gäller för ett enskilt rättsområde härrör snarare från sekundärätten på det rättsområdet, och tillämpas endast inom ramen för sekundärätten.

I parallellen till Platons liknelsegrotta hänvisar generaladvokaten indirekt till naturrätten. Metaforen med Platons grotta återfinns i hans dialog Staten.<sup>24</sup> I denna sitter en grupp människor fångna i en grotta med en eld bakom sig. På grottans väg ser de skuggor av föremål som människor håller upp framför elden men bakom dem. Om en person skulle komma lös ur grottan skulle denne se den verkliga världen. Om personen ifråga skulle återvända in i grottan, skulle det vara svårt att skapa förståelse bland människorna inne i grottan om de verkliga tingen. Grottmetaforen innebär att

<sup>22</sup> Generaladvokatens förslag till avgörande i C-251/16 Cussens pp. 27–31.

<sup>23</sup> C-255/02 Halifax p. 68.

<sup>24</sup> Platon, Staten, Bok 7, 514 a–521 b.

det vi förnimmer med våra sinnen är skuggorna av det som är verkligt. Det verkliga är idéerna, vilka vi inte kan förnimma. En ritad cirkel är något vi kan förnimma, men idén om en cirkel är den matematiska formeln för att beräkna cirkeln. Den högsta idén är enligt Platon den goda idén. Det är just idén om godhet som ligger till grund för den naturrätt som Platons lärjunge Aristoteles myntade. Att EU-rätten inte får missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte är så övergripande att det skulle kunna likställas med att EU-rätten endast får användas till goda ändamål och inte till dåliga ändamål.

### 3.4 Sammanhängande retroaktivitet

Som ovan nämnts uttalar EU-domstolen i Cussensdomen att principen om förbud mot förfarandemissbruk ska tillämpas även på fall före Halifaxdomen. När generaladvokaten tar sig an denna fråga relaterar han tillämpningen i tiden till principens precision. Han ställer sig frågan om principen och dess villkor för tillämpning vid tiden för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen var tillräckligt exakta för att kunna tillämpas i praktiken i målet.<sup>25</sup>

Generaladvokaten konstaterar att grundregeln vad gäller tillämpningen i tiden av domstolens praxis är den om *sammanhängande retroaktivitet*. EU-domstolen gör en tolkning av EU-rätten med verkan från och med en viss tidpunkt i det förflutna (*ex tunc*), som sedan blir omedelbart tillämplig på alla pågående mål som gäller samma bestämmelse. EU-domstolens rättspraxis klarlägger och definierar innebörden och omfattningen av EU-rättsliga regler såsom de ska tolkas eller borde ha tolkats eller tillämpats från den tidpunkt då de trädde i kraft. EU-domstolens roll är att finna innebörden i gällande rätt, inte att stifta lag.<sup>26</sup>

Allmänna rättsprincipers retroaktivitet är mer komplicerad. Ett alternativ är, enligt generaladvokaten, att de är tillämpliga utan tidsmässiga begränsningar så snart de har upptäckts.<sup>27</sup> Här tycks emellertid generaladvokaten lämna den naturrättsliga approach som kunde skönjas i hans parallell till Platons liknelsegrotta. Han tar avstånd från den nyss nämnda tanken att de allmänna rättsprinciperna alltid har funnits men bara har behövt upptäckas, och konstaterar att en total avsaknad av tidsmässiga be-

<sup>25</sup> Generaladvokatens förslag till avgörande i C-251/16 Cussens p. 32.

<sup>26</sup> Generaladvokatens förslag till avgörande i C-251/16 Cussens p. 35–36.

<sup>27</sup> Generaladvokatens förslag till avgörande i C-251/16 Cussens p. 38.

gränsningar inte är en särskilt bra ordning.<sup>28</sup> Han bortser från teoretiska och ontologiska frågor, och konstaterar att det finns ett antal praktiska problem. Han frågar sig: Om förekomsten av en allmän princip i EU-rätten endast behörigen kan läggas fast genom ett beslut av domstolen, vars tillämplighet i tiden i sig är begränsad, kan denna allmänna princip som fastställts genom samma beslut åtnjuta inte bara samma indirekta retroaktivitet utan även i huvudsak fullständig retroaktivitet som går utöver de regler som normalt är tillämpliga på domstolens praxis?<sup>29</sup>

Generaladvokaten konstaterar att en allmän rättsprincip som slås fast av EU-domstolen gäller för pågående mål. Så länge målet är pågående är det utan betydelse att de aktuella transaktionerna ägde rum före Halifaxdomen kom.<sup>30</sup> I och med att generaladvokaten väljer att se missbruksförbudet som områdesspecifika principer blir tidpunkten för Halifaxdomen avgörande för dess tillämpning, så att den bara kan tillämpas på pågående mål fr.o.m. tidpunkten för denna dom.

EU-domstolen gör inte en sådan uppdelning, utan konstaterar i stället att EU-domstolen i Halifaxdomen inte har begränsat verkningarna i tiden av sin tolkning av principen om förbud mot förfarandemissbruk på området för mervärdesskatt.<sup>31</sup> Principen om förbud mot förfarandemissbruk ges således, trots de argument som generaladvokaten anfört emot detta, full retroaktiv verkan.

#### 4 SKATTEVERKETS STÄLLNINGSTAGANDE ”PRINCIPEN OM FÖRBUD MOT FÖRFARANDE- MISSBRUK, MERVÄRDESSKATT”

##### 4.1 Något om Skatteverkets ställningstaganden på mervärdesskatteområdet

Skatteverkets ställningstaganden innehåller en redogörelse för Skatteverkets uppfattning i rättsliga frågor.<sup>32</sup> De är styrande för Skatteverkets verksamhet men vägledande för allmänheten.<sup>33</sup> I och med att Skatteverkets ställningstagande är styrande för Skatteverkets verksamhet skulle det kunna ligga nära till hands att som skattskyldig tänka sig att man skulle

28 Generaladvokatens förslag till avgörande i C-251/16 Cussens p. 39.

29 Generaladvokatens förslag till avgörande i C-251/16 Cussens p. 39.

30 Generaladvokatens förslag till avgörande i C-251/16 Cussens p. 40–41.

31 C-251/16 Cussens p. 42, se även p. 30.

32 Skatteverket, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/121.html>.

33 Skatteverket, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/121.html>.

kunna förlita sig på Skatteverkets ställningstaganden, såtillvida att så länge man följer dem kommer den egna rättsliga bedömningen inte att ifrågasättas. På mervärdesskatteområdet är detta emellertid inte så enkelt.

EU-domstolen har i mervärdesskattemålet C-532/16 SEB bankas tagit ställning till om de skattskyldiga med stöd av principen om skydd för berättigade förväntningar kan förlita sig på Skatteverkets uppfattning i en fråga som senare visar sig vara felaktigt bedömd utifrån EU-rättsligt perspektiv.<sup>34</sup> I målet var fråga om en liknande situation som den som förekom i Sverige för några år sedan avseende tryckerimomsen, där såväl Skatteverket som de skattskyldiga först trodde att en del tryckta produkter skulle beskattas med 25 procent skatt, men där det senare av EU-domstolens praxis visade sig att den korrekta skattesatsen var 6 procent. EU-domstolen konstaterar kort att berättigade förväntningar inte kan grunda sig på olaglig myndighetspraxis. EU-domstolen konstaterade också att rättssäkerhetsprincipen inte utgör ett hinder för en praxis hos de nationella skattemyndigheterna som består i att inom en preklusionsfrist ändra beslut där de, som i SEB bankas, beviljat en beskattningsbar person avdragsrätt för mervärdesskatt och ålägga denne att betala in skatten.

Rättssäkerhetsprincipen kräver dock att en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning, vad gäller dennes rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten, inte kan ifrågasättas under obegränsad tid.

Om det genom EU-domstolens praxis, som alltså har sammanhängande retroaktivitet, visar sig att Skatteverkets uppfattning, såsom den har kommit till uttryck i ett ställningstagande, är felaktig, kan de skattskyldiga inte förlita sig på Skatteverkets ställningstagande. Skatteverket kan inom ordinarie omprövningsfrist ändra sitt tidigare beslut och också göra följdändringar.<sup>35</sup> I grund och botten följer detta av att Skatteverket är skyldigt att följa gällande rätt, och att EU-rätten är överordnad Skatteverkets egna interna regler. Mot bakgrund av ovanstående finns det således anledning att reflektera över Skatteverkets ställningstaganden i relation till EU-rätten.

34 C-532/16 Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos mot AB SEB bankas, ECLI:EU:C:2018:228.

35 Se 66 kap. 21 § och 27 § 4 a p. skatteförfarandelagen (2011:1244).

#### 4.2 Skatteverkets ställningstagande avseende förfarandemissbruk

Skatteverket inleder sin bedömning i ställningstagandet med att konstatera att principen om förbud mot förfarandemissbruk är en av de allmänna unionsrättsliga principer som ska tillämpas i Sverige vid bedömning av olika rättigheter och skyldigheter som rör mervärdesskatt. Detta har varit Skatteverkets utgångspunkt sedan sitt första ställningstagande år 2006, och har, som ovan nämnts, stöd i EU-domstolens dom C-251/16 Cussens. Inte heller utifrån konstitutionellt svenskt perspektiv finns det anledning att ifrågasätta detta, eftersom HFD i sin dom HFD 2013 ref. 12 fann det förenligt med legalitetsprincipen att tillämpa principen om förbud mot förfarandemissbruk i Sverige. I avsaknad av en konstitutionsdomstol i Sverige är det HFD som tolkar legalitetsprincipens innebörd.

Skatteverket konstaterar att principen om förbud mot förfarandemissbruk kan tillämpas om följande två förutsättningar är uppfyllda, vilket är helt i linje med EU-domstolens ovan nämnda praxis.

1. Transaktionerna medför en skattefördel som strider mot bestämmelsernas syfte trots att de formellt sett uppfyller villkoren i relevanta bestämmelser.
2. Det framgår av de objektiva omständigheterna att transaktionernas huvudsakliga syfte är att uppnå denna skattefördel.

Skatteverket konstaterar också att transaktionerna formellt sett ska uppfylla villkoren i bestämmelserna innebär att principen endast blir aktuell att tillämpa om det klarlagts att transaktionerna inte ska underkännas med stöd av lag. Principen om förbud mot förfarandemissbruk ska, enligt Skatteverket, inte tillämpas när exempelvis en transaktion felaktigt hanterats som en omsättning eller ett avdrag för ingående skatt har gjorts i strid med bestämmelserna i ML. Principen ska inte heller tillämpas på transaktioner som ingår i ett skattebedrägeri exempelvis i form av karusellhandel. Även detta är helt i enlighet med EU-rätten.

Vad gäller den första förutsättningen konstaterar Skatteverket att den innebär att den skattefördel som uppnås ska strida mot bestämmelsernas syfte och att utgångspunkten för bedömningen är således bestämmelsernas syfte. Därefter övergår Skatteverket till att diskutera *mervärdesskattens syfte* och konstaterar att mervärdesskattesystemet generellt har som syfte att vara en allmän konsumtionsskatt. Skatteverket fortsätter med att beskriva mervärdesskattens karaktäristika:

- Mervärdesskatten ska vara neutral och inte påverkas av hur många led det är i distributionskedjan.
- Mervärdesskatten ska inte innebära en kostnad för skattskyldiga företag.

Skatteverkets bedömning är att principen om förbud mot förfarandemissbruk kan tillämpas när syftet med mervärdesskattesystemet sätts ur spel så att de aktuella transaktionerna medför en oberättigad skattefördel för den som deltar i transaktionerna. Så kan, enligt Skatteverket, vara fallet när en transaktionskedja genomförs och syftet har varit att ett mervärde som normalt borde träffas av beskattning ska undgå skatt.

Redan av Halifaxdomen framgår det att ”transaktionerna, trots att villkoren i relevanta bestämmelser i [...] direktivet och i nationell lagstiftning om införlivande av detta direktiv formellt sett har uppfyllts, får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot dessa bestämmelsers syfte”.<sup>36</sup> Det handlar alltså inte om att mervärdesskattesystemets eller mervärdesskattens syften i stora drag och lite svepande ska ha kringgåts, utan det ska vara fråga om en prövning av specifika bestämmelser som har kringgåts. Av Skatteverket ställningstagande kan man få intrycket av att det ska göras en allmän bedömning utifrån mervärdesskattesystemets och mervärdesskattens syften av vad som normalt skulle ha beskattats, vilket ju inte är en okomplicerad operation. De regler som ska bedömas är de regler som har kringgåts, dvs. hur transaktionen normalt sett skulle ha beskattats bortsett från kringgåendet. Här kunde enligt min uppfattning Skatteverkets ställningstagande ha varit tydligare, så att Skatteverkets medarbetare och processförare och de skattskyldiga kunde ha fått bättre information om vilka bestämmelser som ska vara föremål för Skatteverkets bedömning.

Den andra förutsättningen innebär, enligt ställningstagandet, att Skatteverket ska kunna visa med objektiva omständigheter att transaktionen har som huvudsakligt syfte att uppnå en skattefördel. Skatteverket anser att utgångspunkten vid bedömningen är den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten. När en transaktion framstår som helt konstruerad och den konstruerade transaktionen leder till en oberättigad skattefördel för någon är förutsättningen, enligt Skatteverket, i regel uppfylld. En transaktion är enligt Skatteverkets ställningstagande konstruerad när förfarandet med hänsyn till det ekonomiska och affärsmässiga resultatet framstår som en

<sup>36</sup> C-255/02 Halifax p. 74.

omväg i förhållande till det närmaste till hands liggande förfarandet. Vid bedömningen av om transaktionen har som huvudsakligt syfte att uppnå en skattefördel är, enligt Skatteverket, olika rättsliga, ekonomiska och personliga samband mellan de aktörer som är delaktiga i transaktionen sådana omständigheter som också har betydelse.

Den andra förutsättningen innebär alltså att transaktionen eller transaktionerna ska vara huvudsakligen skattedrivna. Detta kan visas på olika sätt. Skatteverkets utgångspunkt, nämligen den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten, handlar på sätt och vis om något annat. Den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten dök i förfarandemissbrukssammanhang upp i Neweydomen, som alltså enligt EU-domstolen innehöll så få rättsliga nyheter att det inte ens behövdes ett yttrande från generaladvokaten. Den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten handlar inte om en transaktions syfte, utan mer om kvalifikationen av en transaktion. Detta är i och för sig grundläggande för mervärdesskatten, men inte en indikation för ett skattedrivet syfte utan snarare en referensram för hur beskattning ska ske, med eller utan förfarandemissbruk.

Vad gäller Skatteverkets uttalande att en helt konstruerad transaktion som leder till en oberättigad skattefördel har till huvudsakligt syfte att uppnå en skattefördel, delar jag Skatteverkets uppfattning att det typiskt sett utgör förfarandemissbruk. Däremot avser den *oberättigade* skattefördelen den första förutsättningen och inte den andra. Helt konstruerade transaktioner som leder till en skattefördel uppfyller typiskt sett det andra syftet. Om den är oberättigad eller inte avgörs genom det första kriteriet.

Skatteverkets beskrivning av en konstruerad transaktion, nämligen att *det ekonomiska och affärsmässiga resultatet framstår som en omväg i förhållande till det närmaste till hands liggande förfarandet*, är förutom ”och affärsmässiga” ordagrant hämtat ur 3 § lagen (1995:575) mot skatteflykt. Denna lag är inte EU-harmoniserad, och som ovan nämnts inte tillämplig på mervärdesskatten. Det är dock sällan kopplingar mellan mervärdesskatten och helt nationella lagar uppnår överensstämmelse med EU-rätten.<sup>37</sup>

Att rättsliga, ekonomiska och personliga samband mellan de aktörer som är delaktiga i transaktionen sådana omständigheter som också har betydelse vid bedömningen av om det huvudsakliga syftet är att uppnå en skatteförmån överensstämmer med EU-domstolens praxis. Omvänt är

<sup>37</sup> Se t.ex. tidigare lydelsen av 4 ka § ML och nuvarande lydelsen av 4 kap. 8 § ML.

det typiskt sett svårt att få till stånd icke affärsmässigt drivna förhållanden mellan fristående parter.

Skatteverket avslutar sin bedömning i ställningstagandet med rättsföljden av ett förfarandemissbruk, som är omdefiniering av transaktionerna. Skatteverket konstaterar att om förfarandemissbruk föreligger ska de aktuella transaktionerna omdefinieras. En omdefiniering innebär, enligt Skatteverket, att man ska bortse från de transaktioner som ingår i förfarandemissbruket. Utgående och ingående skatt ska i stället bedömas för de transaktioner som skulle ha förelegat om förfarandemissbruket inte hade skett. Hur en omdefiniering ska göras är, enligt Skatteverket, beroende av vad som är förfarandemissbruk i varje enskilt fall. Skatteverkets bedömning av omdefinieringen stämmer väl överens med EU-domstolens praxis på området.

## 5 AVSLUTANDE KOMMENTARER

I denna artikel har belysts vad som görs på mervärdesskatteområdet för att bekämpa skatteflykt. Redan i inledningen konstaterades att till skillnad från vad som skett på inkomstskatteområdet de senaste åren, har rättsutvecklingen på mervärdesskatteområdet varit lugn vad gäller både regelgivning och domstolspraxis. Däremot har generaladvokaten i Cussens uttalande sig principiellt om förfarandemissbruk och Skatteverket kom med ett nytt ställningstagande i december 2018.

Generaladvokaten diskuterar tre intressanta frågor av mer generell karaktär. Den första frågan han lyfter är terminologisk. Han konstaterar att EU-domstolen inte kommunicerar det som i Sverige relativt konsekvent kallas för förfarandemissbruk med någon enhetlig terminologi, utan att den använder alltifrån missbruk av rättigheter (*abuse of rights*) till rättsmissbruk (*abuse of law*) och dessutom använder principen om förbud mot missbruk, att EU-rätten får inte utgöra grund för missbruk eller bedrägliga ändamål, att EU-rätten får inte utsträckas till missbruksförfaranden, kringgående, undvikande och helt konstlade upplägg. Han anser att kringgående lämpar sig bäst i offentligrättsliga sammanhang, men stannar själv vid benämningen rättsmissbruk, eftersom den åtminstone har viss offentligrättslig klang. Han nämner inte alls förfarandemissbruk (*abusive practices*).

Den andra frågan avser om det är fråga om en enhetlig eller flera områdesspecifika principer om förbud mot förfarandemissbruk. Generaladvokaten konstaterar att det på en mycket hög abstraktionsnivå kan man säga att det finns en princip. Innehållsmässigt skiljer sig denna dock åt från område

till område. EU-domstolen utgår i sin dom ifrån att det är fråga om en princip, och delar därefter inte upp den i mindre områdesspecifika principer.

Den tredje frågan avser om principen om förbud mot förfarandemissbruk har funnits på mervärdesskatteområdet innan den upptäcktes år 2006. Detta har enligt generaladvokaten betydelse för om den kan tillämpas på förfaranden som har avslutats före 2006. Förfaranden som pågick när principen dök upp i Halifaxdomen ska principen tillämpas på, även om den avser förhållanden som ägde rum före år 2006. I och med att EU-domstolen ser principen om förbud mot förfarandemissbruk som en rättsprincip som gäller för hela EU-rätten, tog den inte fasta på generaladvokatens tidsmässiga begränsning, utan gav principen om förbud mot förfarandemissbruk full retroaktivitet på mervärdesskatteområdet.

Skatteverkets ställningstagande *Principen om förbud mot förfarandemissbruk, mervärdesskatt*, från den 5 december år 2018 är i stora drag i enlighet med EU-rätten. Enligt Skatteverket ska dock förevaron av en konstlad transaktion bedömas utifrån om det ekonomiska och affärsmässiga resultatet framstår som en omväg i förhållande till det närmaste till hands liggande förfarandet. Här har Skatteverket lånat en formulering direkt ur lagen (1995:575) mot skatteflykt. Sådana paralleller till rent nationell lagstiftning är sällan särskilt lyckade när EU-rätt ska genomföras i svensk rätt. Man kan också fråga sig om det inte borde vara lagstiftaren i stället för Skatteverket som ska göra skatteflyktslagen tillämplig på mervärdesskatten. Skatteverkets rättsliga bedömning i ställningstagandet är kortfattad. Frågor som om det är den lagstiftning som har kringgåtts eller den som är tillämplig på förfarandet som ska undersökas vid konstaterandet av *en skattefördel som strider mot bestämmelsernas syfte* berörs inte, utan i stället anges mervärdesskattesystemets övergripande syfte och mervärdesskattens karaktärsdrag. Hur det ska avgöras om transaktionernas huvudsakliga syfte är att uppnå denna skattefördel kunde också ha utvecklats ytterligare. En mycket kortfattad skrivning där det slås fast att utgångspunkten för denna bedömning ska vara den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten ger inte tillräcklig vägledning.

En avslutande fråga som kan ställas är varför det inte sker så mycket på momsområdet som på inkomstskatteområdet där OECD:s omfattande BEPS-initiativ har resulterat både i OECD-Guidelines<sup>38</sup> och EU:s anti-

38 Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), 2017 edition of the OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

skatteflyktsdirektiv.<sup>39</sup> Förklaringen är troligtvis att problembilden ser annorlunda ut på mervärdesskatteområdet. Inom EU pågår ett omfattande arbete inom ramen för kommissionens handlingsplan för mervärdesskatt<sup>40</sup> med att effektivisera uppbörden av mervärdesskatten och att minska möjligheterna till omfattande mervärdesskattebedrägerier i syfte att minska det s.k. ”momsgapet” på förväntade och faktiska inkomster som beräknas vara 170 miljarder euro per år.<sup>41</sup> Skatteundandragande synes således vara ett mer akut problem än skatteflykt på detta område.

*Jur. dr Eleonor Kristoffersson är professor i skatterätt vid Örebro universitet.*

---

39 RÅDETS DIREKTIV (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion.

40 Se [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/action-plan-vat\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat_en), handlingsplanen och de förslag och rättsakter den resulterat i finns sammanställda.

41 CASE, Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States, 2015.