Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 10 juli 2019*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt – Artikel 168 – Kedja av varuleveranser – Nekad avdragsrätt på grund av denna kedja – Skyldighet för den behöriga skattemyndigheten att visa förfarandemissbruk”

I mål C-273/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Augstākā tiesa (Högsta domstolen, Lettland) genom beslut av den 13 april 2018, som inkom till domstolen den 20 april 2018, i målet

SIA ”Kuršu zeme”

mot

Valsts ieņēmumu dienests,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden F. Biltgen samt domarna C. G. Fernlund (referent) och L. S. Rossi,

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Lettlands regering, genom I. Kucina och V. Soņeca, båda i egenskap av ombud,

– Tjeckiens regering, genom M. Smolek, O. Serdula och J.Vláčil, samtliga i egenskap av ombud,

– Estlands regering, genom N. Grünberg, i egenskap av ombud,

– Spaniens regering, genom L. Aguilera Ruiz, i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom N. Gossement och I. Rubene, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: lettiska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EUT L 189, 2010, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan SIA ”Kuršu zeme” och Valsts ieņēmumu dienests (skattemyndigheten, Lettland) (nedan kallad ”VID”), angående den omständigheten att VID nekade avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på Kuršu zemes förvärv av varor från bolaget SIA ”KF Prema” på den grunden att dessa förvärv i själva verket inte hade ägt rum.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2.1 a och b i)i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

b) Gemenskapsinterna förvärv av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium
i) av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap …”

4 I artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”

5 Artikel 20 första stycket i detta direktiv har följande lydelse:

”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 I artikel 23 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att säkerställa att transaktioner som skulle ha betraktats som leverans av varor om de hade genomförts inom deras territorier av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap, betraktas som gemenskapsinternt förvärv av varor.”

7 Artikel 32 första stycket i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Om varan försänds eller transporteras av leverantören, förvärvaren eller en tredje person, skall platsen för leveransen anses vara den plats där varan befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avgår.”

8 Artikel 40 i detta direktiv har följande lydelse:

”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.”

9 I artikel 68 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Den beskattningsgrundande händelsen skall anses inträffa vid den tidpunkt då det gemenskapsinterna förvärvet av varor äger rum.

Det gemenskapsinterna förvärvet av varor skall anses äga rum vid den tidpunkt då leverans av liknande varor inom medlemsstatens territorium anses äga rum.”

10 I artikel 69 i direktivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatten vid gemenskapsinterna förvärv av varor ska bli utkrävbar vid utfärdandet av fakturan, eller vid utgången av den tidsfrist som avses i artikel 222 första stycket om ingen faktura har utfärdats vid den tidpunkten.”

11 I artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom gemenskapen, om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår.”

12 I artikel 167 i direktivet föreskrivs att avdragsrätten ska inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

13 I artikel 168 i nämnda direktiv anges följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

…

c) Mervärdesskatt som i enlighet med artikel 2.1 b i skall betalas för gemenskapsinterna förvärv av varor.”

14 I artikel 193 i detta direktiv föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster …”

15 I artikel 200 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas av varje person som gör ett beskattningsbart gemenskapsinternt förvärv av varor.”

Lettisk rätt

16 Likums par pievienotās vērtības nodokli (lagen om mervärdesskatt), av den 9 mars 1995 (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, nr 49) (nedan kallad lagen om mervärdesskatt), i den lydelse som är tillämplig på de faktiska omständigheterna i det nationella målet, föreskriver följande i artikel 1 leden 2 och 34:

”2) Med leverans av varor avses en transaktion där rätten att såsom ägare förfoga över en vara förs över till tredje man.

…

34) Med gemenskapsinternt förvärv av varor avses mottagande av varor på Lettlands territorium från en annan medlemsstat, när varorna försänds eller transporteras från den andra medlemsstaten av leverantören, av mottagaren eller av tredje man för deras räkning.”

17 I artikel 2.2 i nämnda lag anges följande:

”Följande transaktioner ska vara beskattningsbara i mervärdesskattehänseende när de sker på Lettlands territorium inom ramen för ekonomisk verksamhet:

1) Leverans av varor mot ersättning, vilket innefattar uttag för eget bruk.

…”

18 I artikel 10.1 leden 1 och 7 i samma lag föreskrivs följande:

”Endast den som har registrerat sig som beskattningsbar person hos myndigheten ska ha rätt att i sin mervärdesskattedeklaration göra avdrag för följande belopp med avseende på ingående mervärdesskatt från den mervärdesskatt som den ska betala till staten:

1) Det skattebelopp som anges på fakturor som den beskattningsbara personen har erhållit från andra beskattningsbara personer med avseende på förvärvade varor eller tjänster, vilka ska användas för vederbörandes egna beskattningsbara transaktioner, inbegripet för transaktioner som genomförs i utlandet som skulle ha beskattats om de hade genomförts på Lettlands territorium.

…

7) Det skattebelopp som är hänförligt till gemenskapsinterna förvärv av varor med avseende på egna skattepliktiga transaktioner.”

19 I artikel 18.1 i samma lag anges följande:

”Med skattepliktiga gemenskapsinterna transaktioner avses

1) de transaktioner som anges i artikel 2.2 i denna lag, när de sker inom ramen för ekonomisk verksamhet, samt gemenskapsinterna förvärv av varor.

2) överföring av varor tillhörande en person från en annan medlemsstat till Lettland för den personens ekonomiska verksamhet i Lettland, som likställs med ett gemenskapsinternt förvärv av varor.

…”

20 I artikel 30.1 första meningen i lagen om mervärdesskatt föreskrivs följande:

”När en beskattningsbar person tar emot varor från en annan beskattningsbar person från en annan medlemsstat, ska den förstnämnda personen beräkna skatten och betala in den till staten genom att tillämpa den skattesats som gäller för denna transaktion i enlighet med artikel 5.1 eller artikel 5.3.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

21 Kuršu zeme, ett bolag med hemvist i Lettland, redovisade från februari till december 2012 förvärv av varor från ett annat lettiskt bolag, KF Prema, och drog av därtill hörande ingående mervärdesskatt.

22 Vid en skattekontroll konstaterade VID att dessa förvärv hade gjorts i slutet av en kedja av successiva transaktioner mellan flera bolag. De aktuella varorna hade nämligen först sålts av UAB ”Baltfisher”, ett bolag som har hemvist i Litauen, till två bolag som har hemvist i Lettland. De sistnämnda bolagen hade sedan sålt varorna vidare till ett annat bolag med hemvist i Lettland, vilket sålde dem vidare till KF Prema, som slutligen sålde dem till Kuršu zeme. Kuršu zeme ordnade själv transporten av dessa varor från Klaipėda (Litauen) till sin fabrik i Lettland.

23 Eftersom VID inte kunde finna någon logisk förklaring till denna transaktionskedja, bedömde den dels att de mellanliggande bolagen i praktiken inte hade deltagit i förvärvet av varorna i fråga, dels att Kuršu zeme inte kunde vara ovetande om kedjans fiktiva karaktär.

24 VID bedömde då att Kuršu zeme i själva verket hade köpt varorna i fråga direkt från Baltfisher och att de aktuella förvärven följaktligen utgjorde gemenskapsinterna förvärv. Som en följd av detta rättade VID genom beslut av den 29 april 2014 de mervärdesskattedeklarationer som lämnats in av Kuršu zeme genom att inkludera värdet av de aktuella varorna i värdet av de varor som förvärvats från andra medlemsstater. Följaktligen ökade VID det mervärdesskattebelopp som skulle betalas, samtidigt som den i motsvarande mån minskade den ingående mervärdesskatt som betalats och som hade deklarerats av Kuršu zeme.

25 Kuršu zeme väckte talan mot detta beslut vid Administrastīvā rajona tiesa (Distriktsförvaltningsdomstolen, Lettland) och gjorde därvid gällande att alla formella och materiella krav för rätt till avdrag var uppfyllda. Vidare hade bolaget inte någon anledning att misstänkliggöra KF Prema och syftet med dessa transaktioner. Kuršu zeme har inte heller fått någon skattefördel i samband med de transaktioner som genomfördes med KF Prema.

26 Sedan Kuršu zemes talan ogillats, överklagade bolaget avgörandet till Administrastīvā apgabaltiesa (Regionala förvaltningsdomstolen, Lettland), vilken domstol fastställde avgörandet från Administratīvā rajona tiesa (Distriktsförvaltningsdomstolen).

27 Kuršu zeme inkom därefter med ett överklagande till Augstākā tiesa (Högsta domstolen, Lettland). Bolaget gjorde gällande att VID, Administratīvā rajona tiesa (Distriktsförvaltningsdomstolen) och Administrastīvā apgabaltiesa (Regionala förvaltningsdomstolen) inte angav vilken skattefördel som Kuršu zeme eller något av de andra bolagen som deltog i de aktuella transaktionerna hade fått när dessa instanser slog fast att transaktionerna var fiktiva i syfte att erhålla en skattefördel. Kuršu zeme

menar att det, även om det skulle ha förvärvat varorna i fråga direkt från Baltfisher, ändå hade haft rätt att enligt artikel 10.7 i lagen om mervärdesskatt dra av den mervärdesskatt som är hänförlig till förvärvet av varorna, i det att det utgör ett ”gemenskapsinternt förvärv”.

28 Den hänskjutande domstolen har påpekat att den omständigheten att en vara inte har tagits emot direkt från fakturautfärdaren inte nödvändigtvis beror på en avsikt att i bedrägligt syfte dölja den verkliga leverantören. Följaktligen kan den omständigheten att Kuršu zeme fysiskt har tagit de aktuella varorna i besittning i Baltfishers lager utan att faktiskt ha tagit emot dem från den som hade utfärdat fakturan för dessa varor, det vill säga KF Prema, inte i sig motivera slutsatsen att Kuršu zeme inte skulle ha köpt varorna från KF Prema, på så sätt att förvärvet mellan Kuršu zeme och KF Prema skulle ha simulerats och därför ha utgjort del av ett mervärdesskattebedrägeri.

29 Nämnda domstol undrar om det är möjligt att fastställa förfarandemissbruk, utan att visa den otillbörliga skattefördel som den beskattningsbara personen själv eller andra personer som deltar i transaktionskedjan har fått.

30 Mot denna bakgrund beslutade Augstākā tiesa (Högsta domstolen, Lettland) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga 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?”

Prövning av tolkningsfrågan

31 Eftersom det framgår av beslutet om hänskjutande att det nationella målet inte rör ett fall av mervärdesskattebedrägeri, utan ett eventuellt förfarandemissbruk, ska den hänskjutna frågan förstås på följande sätt. Ska artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet tolkas på så sätt att för att kunna neka avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, är den omständigheten att ett förvärv av varor sker i slutet av en rad på varandra följande försäljningar mellan flera personer och att den beskattningsbara personen har tagit de berörda varorna i besittning i lagret hos en person som utgör en del av kedjan, men som inte är den som anges som leverantör på fakturan, i sig tillräcklig för att fastställa att den beskattningsbara personen eller de andra berörda personerna har gjort sig skyldiga till förfarandemissbruk, eller om det är nödvändigt att även visa den otillbörliga skattefördel som den beskattningsbara personen eller de andra personerna har fått?

32 Det följer av EU-domstolens fasta praxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av varor och tjänster utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen (dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

33 Avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. I synnerhet gäller att avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

34 Domstolen erinrar emellertid om att bekämpandet av skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk är en målsättning som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet. Enskilda får nämligen inte åberopa unionsrättsliga bestämmelser på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Följaktligen ankommer det på nationella myndigheter och domstolar att neka avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som utgör skatteundandragande eller missbruk (dom av den 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

35 Domstolen har slagit fast att för 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 (dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

36 I detta sammanhang bör det erinras om att den omständigheten att en vara inte har mottagits direkt från fakturautfärdaren inte nödvändigtvis beror på en avsikt att i bedrägligt syfte dölja den verkliga leverantören och inte nödvändigtvis utgör 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. Vidare är det 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 (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 6 februari 2014, Jagiełło, C-33/13, ej publicerat, EU:C:2014:184, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

37 I det aktuella fallet framgår det av beslutet om hänskjutande att VID varken har visat den otillbörliga skattefördel som Kuršu zeme har haft eller identifierat vilka otillbörliga skattefördelar som de andra bolag som har deltagit i den aktuella kedjan av försäljningstransaktioner av varor eventuellt har fått, för att kontrollera om det verkliga syftet med dessa transaktioner enbart varit att erhålla en otillbörlig skattefördel. Följaktligen kan blotta förekomsten av en transaktionskedja och den omständigheten att Kuršu zeme fysiskt tog varorna i besittning i Baltfishers lager – utan att faktiskt ta emot dem från det bolag som anges som leverantör på fakturan, det vill säga KF Prema – inte, såsom även den hänskjutande domstolen har konstaterat, i sig motivera slutsatsen att Kuršu zeme inte skulle ha köpt varorna från KF Prema, med den följden att transaktionen mellan dessa båda bolag inte skulle ha ägt rum.

38 Mot bakgrund av dessa överväganden och under sådana omständigheter som de som är i fråga i det nationella målet, där den behöriga skattemyndigheten inte har förebringat någon bevisning som styrker förekomsten av förfarandemissbruk, får rätten till avdrag inte vägras den beskattningsbara personen.

39 Vad för övrigt avser frågan – som den hänskjutande domstolen inte har ställt – om vilket av förvärven, i den kedja som är aktuell i det nationella målet, som den enda gemenskapsinterna transporten ska hänföras till och som således är det enda förvärv som ska anses vara ett ”gemenskapsinternt förvärv”, ankommer det på den hänskjutande domstolen att göra en helhetsbedömning av samtliga särskilda omständigheter i det enskilda fallet och att särskilt fastställa vid vilken tidpunkt som rätten att såsom ägare förfoga över varan övergick på Kuršu zeme (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punkterna 70 och 72). Tidpunkten för denna övergång, det vill säga före eller efter den gemenskapsinterna transporten, är avgörande för att fastställa dels vilket av förvärven i den ifrågavarande kedjan som utgör det gemenskapsinterna förvärvet, dels

avdragsrättens räckvidd eller rätten till återbetalning av mervärdesskatten till Kuršu zeme (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, punkterna 43 och 44 och dom av den 11 april 2019, PORR Építesi Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punkterna 30 och 42).

40 För det fall den sista leveransen i en kedja av på varandra följande leveranser som inbegriper en enda gemenskapsintern transport skulle utgöra en gemenskapsintern leverans, kan den slutliga förvärvaren inte från den mervärdesskatt för vilken han är betalningsskyldig således göra avdrag för mervärdesskatt som betalats felaktigt för varor som levererats till honom inom ramen för en från skatteplikt undantagen gemenskapsintern leverans av varor, endast på grundval av en felaktig faktura som tillhandahållits av leverantören (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, punkt 44).

41 Däremot skulle den förvärvaren kunna begära återbetalning av den skatt som felaktigt betalats till den leverantör som har utställt en felaktig faktura, i enlighet med nationell lagstiftning (dom av den 21 februari 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, punkt 48 och där angiven rättspraxis). För det fall den berörda leverantören faktiskt har betalat in mervärdesskatten till statskassan kan emellertid effektivitetsprincipen kräva att förvärvaren ska kunna rikta sin begäran om återbetalning direkt till skattemyndigheten om det visar sig vara omöjligt eller orimligt svårt att erhålla återbetalning av mervärdesskatten från leverantören, bland annat vid leverantörens insolvens (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 april 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

42 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att för att neka avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, är den omständigheten att ett förvärv av varor sker i slutet av en rad på varandra följande försäljningar mellan flera personer och att den beskattningsbara personen har tagit de berörda varorna i besittning i lagret hos en person som utgör en del av kedjan, men som inte är den som anges som leverantör på fakturan, i sig inte tillräcklig för att fastställa att den beskattningsbara personen eller de andra berörda personerna har gjort sig skyldiga till förfarandemissbruk. Den behöriga skattemyndigheten ska visa att den beskattningsbara personen eller de andra personerna har fått en otillbörlig skattefördel.

Rättegångskostnader

43 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

Artikel 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 ska tolkas så, att för att neka avdragsrätt för ingående mervärdesskatt är den omständigheten att ett förvärv av varor sker i slutet av en rad på varandra följande försäljningar mellan flera personer och att den beskattningsbara personen har tagit de berörda varorna i besittning i lagret hos en person som utgör en del av kedjan, men som inte är den som anges som leverantör på fakturan, i sig inte tillräcklig för att fastställa att den beskattningsbara personen eller de andra berörda personerna har gjort sig skyldiga till förfarandemissbruk. Den behöriga skattemyndigheten ska visa att den beskattningsbara personen eller de andra personerna har fått en otillbörlig skattefördel.

Underskrifter