FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
föredraget den 14 mars 2006 [1]

I — Inledning

1. Cour de cassation (kassationsdomstol) i Belgien har begärt ett förhandsavgörande från domstolen angående verkan inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt av en nationell bestämmelse enligt vilken avtal som ingås i olagliga syften och följaktligen avtal som ingåtts för att lura staten vid förvaltning och uppbörd av mervärdesskatt utgör en nullitet.

2. Den har närmare bestämt frågat om denna konsekvens för giltigheten av ett köpeavtal, i samband med ett bedrägeri i form av så kallad karusellhandel, utgör hinder för avdrag för erlagd mervärdesskatt. I det avseendet skiljer den nationella domstolen mellan två fall beroende på om köparen handlat i god tro (mål C-440/04) eller om denne är delaktig i planen (mål C-439/04). [2]

3. I dom av den 12 januari 2006, Optigen m.fl. [3], besvarades frågan i det första fallet, där det slogs fast att den skattskyldige har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt om han inte känner till att transaktionen utgör ett led i en större operation som genomförs i syfte att undandra statskassan medel.

4. Viss relevant tolkningsvägledning finns i fråga om svaret på frågan i det andra fallet, där den skattskyldige tar aktiv del i planen, i den nyligen meddelade domen av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. [4]

1 — Originalspråk: spanska.

2 — Belgiska Cour de cassation har hänskjutit ytterligare två begäran om förhandsavgörande (i målen C-42/05, Ring Occasions och Fortis Banque, och C-378/05, Samotor) av samma lydelse som det som behandlas här.

3 — Dom av den 12 januari 2006 i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, Optigen m.fl. (REG 2006, s. I-483).

4 — Dom av den 21 februari 2006 i de förenade målen C-255/02, C-419/02 och C-223/03, Halifax m.fl. (REG 2006, s. I-1609, s. I-1685 och s. I-1751).

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Gemenskapens bestämmelser om mervärdesskatt*

5. Artikel 2 i första direktivet har följande lydelse: [5]

"Principen om det gemensamma systemet för mervärdeskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdeskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdeskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.

Det gemensamma systemet för mervärdeskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet."

6. I linje med dessa regler anges två kategorier av skattepliktiga transaktioner i sjätte direktivet: [6] "leverans av varor" och "tillhandahållande av tjänster", varvid den första anges avse överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom (artikel 5.1).

7. Mervärdesskatt skall betalas för dessa transaktioner när de sker inom landets territorium av personer som självständigt bedriver verksamhet i egenskap av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, samt verksamhet inom fria yrken eller liknande (artiklarna 2.1 samt 4.1 och 4.2).

8. I artikel 17 stadgas att avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet, och villkoren för att utöva denna fastställs.

9. I samband med regleringen av undantagen (artiklarna 13–16) hänvisas i sjätte direktivet till behovet av förhindra "eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk" och detta mål ger medlemsstaterna rätt att avvika från direktivet (artikel 27.1).

5 — Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT P 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3).

6 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

B — *De belgiska bestämmelserna*

10. Enligt belgiska Code civil saknar avtal utan syfte eller med ett falskt eller olagligt syfte verkan (artikel 1131). Till de senare räknas avtal som är förbjudna enligt lag, samt sådana som strider mot god sed och grunderna för rättsordningen (artikel 1133).

11. Med stöd av dessa bestämmelser har den hänskjutande domstolen [7] förklarat att ett avtal som ingåtts för att undanhålla mervärdesskatt utgör en nullitet och att det därvid är tillräckligt att en part ingår avtalet med den avsikten, oberoende av om motparten känner till detta.

12. Till följd av detta har Cour de cassation slagit fast att överlåtelsen av egendom i detta syfte utgör en nullitet och inte kan betecknas som en "leverans av varor" i den mening som avses i artikel 10.1 (genom vilken artikel 5.1 i sjätte direktivet införlivas) i mervärdesskattelagen [8], vilket innebär att den avdragsmöjlighet som stadgas i artikel 45.1 i nämnda lag (genom vilken artikel 17.2 i direktivet införlivas) inte ingår i köparens lagstadgade rättigheter, även om denne inte känner till säljarens oärliga avsikter.

III — Bakgrund till målen vid den nationella domstolen

A — *Mål C-439/04*

13. Företaget Computime Belgium (nedan kallat Computime), nu i konkurs och företrätt av Axel Kittel, bedrev grossisthandel med datorkomponenter som köptes i Belgien och exporterades till andra medlemsstater i Europeiska unionen, särskilt till Luxemburg.

14. Mottagaren i Luxemburg vidaresände komponenterna till en tredje man som också var etablerad i Luxemburg. Denne förde i sin tur in komponenterna i ett grannland och sände dem till Computimes leverantör. [9]

7 — Dom av den 12 oktober 2000, överklagande nr C.99.0136.F (*Bull.* I, nr 543).

8 — Code de la taxe sur la valeur ajoutée, antagen genom lag av den 3 juli 1969 (*Moniteur belge* av den 17 juli 1969), ändrad genom lag av den 28 december 1992 (*Moniteur belge* av den 31 december 1992).

9 — Inspektörerna konstaterade att Computime under en begränsad tidsperiod (från den 10 januari till den 30 juni 1997) upprepade gånger handlade med samma förpackningar med mikroprocessorer av typen CPU Pentium Intel. Av 3 290 transaktioner konstaterades 736 avse förpackningar som skickats flera, i vissa fall upp till sex gånger.

15. Denna leverantör betalade aldrig in den mervärdesskatt som Computime fakturerades, och underlät systematiskt att inbetala de mervärdesskattebelopp som ankom på denne.

16. Enligt Cour de cassation kände Computime till upplägget.

B — *Mål C-440/04*

17. Herr Aillaud överlät 16 lyxbilar som han köpt från Auto Mail på företaget Recolta Recycling (nedan kallat Recolta) och fakturerade mervärdesskatt på dessa.

18. Därefter sålde Recolta bilarna till nämnda företag för vidare distribution till andra medlemsstater, en transaktion som vid tidpunkten enligt tidigare artikel 43 i mervärdesskattelagen var undantagen från mervärdesskatt.

19. Fordonen lämnade i själva verket aldrig Belgien, utan fördes in i olika kretslopp som specialkonstruerats för att undvika att betala skatteskulderna. Herr Aillaud och Auto Mail samarbetade således för att undgå att betala in den fakturerade mervärdesskatten.

20. I det straffrättsliga förfarande som inleddes på grund av dessa omständigheter har beslut att lägga ned detsamma fattats i fråga om chefen för Recolta.

IV — Tolkningsfrågorna

21. Myndigheten nekade Computime och Recolta rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt de betalat. Båda företagen överklagade besluten med skiftande framgång: Tribunal de première instance (domstol i första instans), i Verviers ogillade i dom av den 28 juli 1999 Computimes talan, medan den i en annan dom av den 1 oktober 1996 biföll Recoltas talan. Båda domarna fastställdes av Cour d'appel (appellationsdomstol) i Liège den 29 maj 2002 respektive den 9 november 2001.

22. Sedan två överklaganden inkommit till Cour de cassation har denna vilandeförklarat förfarandena för att med stöd av artikel 234 EG ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Utgör principen om skatteneutralitet i fråga om mervärdesskatt hinder för att en ogiltigförklaring av ett köpeavtal med stöd av en nationell civilrättslig bestämmelse — enligt vilken avtalet utgör en

nullitet på grund av att det strider mot grunderna för rättsordningen eftersom säljaren har ett olagligt syfte med avtalet — får till följd att en skattskyldig person förlorar rätten att göra avdrag för mervärdesskatt för en för honom avsedd leverans av varor trots att han har ingått avtalet i god tro utan vetskap om säljarens bedrägeri?

2) Blir svaret ett annat om nulliteten är en följd av att bedrägeriet avser mervärdesskatten i sig?

3) Blir svaret ett annat om det olagliga syftet med försäljningsavtalet, som enligt nationell rätt utgör en nullitet, är att genomföra ett bedrägeri avseende mervärdesskatten och båda parterna känt till detta?"

23. De två första frågorna är gemensamma för de två berörda målen, medan den tredje ställs med avseende på mål C-439/04, Kittel.

V — Förfarandet vid domstolen

24. Genom beslut av domstolens ordförande av den 28 januari 2005 förenades målen C-439/04 och C-440/04 på grund av det objektiva samband som förelåg.

25. Axel Kittel, Recolta, kommissionen, den belgiska och den italienska regeringen har inkommit med skriftliga yttranden inom den frist som föreskrivs i artikel 23 i EG-stadgan för domstolen.

26. Vid förhandlingen som hölls den 9 februari 2006 deltog samtliga parter som yttrat sig i målet, med undantag för den italienska regeringen, för att framföra muntliga yttranden.

VI — Så fungerar ett karusellbedrägeri

27. Handeln inom gemenskapen tycks vara en god grogrund för mervärdesskattebedrägerier som kan ta sig olika uttryck, men som alltid organiseras som en "kedja".

28. I sin enklaste form fungerar det på följande sätt: [10]

— Ett företag, ("conduit company") A, utför en momsbefriad varuleverans till ett skenföretag B från medlemsstaten X till medlemsstaten Y.

— B, som köpt varorna utan att betala moms, levererar därefter varorna inom sin medlemsstat Y till C ("mäklaren"), från vilken B erhåller mervärdesskatten, för att kort därefter försvinna utan att betala in den till statskassan. [11]

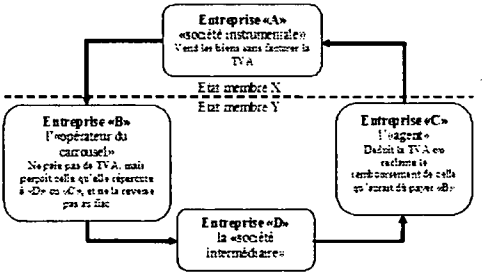
— C gör motsvarande mervärdesskatteavdrag för sina inköp från B och släpper ut varorna på marknaden i land Y, och övervältrar skatten.

29. Statskassans ekonomiska förlust uppgår till den moms som C betalat till B, som inte inbetalas.

30. För att dölja förhållandet mellan B och C träder ibland ett eller flera företag D ("bulvaner") mellan.

31. "Kedjan" tar formen av en "karusell" när mäklaren C inte längre håller sig till landet Y:s territorium, utan genomför en skattebefriad leverans till ett företag i varornas ursprungsland, X, som till och med kan vara "conduit company" A. När varorna väl kommit till den staten kan operationen upprepas i det oändliga. Bedrägeriet avslöjas genom C:s återbetalningskrav. [12]

32. Bedrägeriet illustreras bäst med hjälp av denna figur:



10 — Rapport från kommissionen till rådet och Europaparlamentet om administrativt samarbete i kampen mot momsbedrägerier (KOM(2004) 0260), s. 6 och s. 7.

11 — En omständighet som [på spanska] gett upphov till tillnamnet "trucha" ("forell"), som anspelar på dess undflyende karaktär.

12 — Vid "fakturakarusellbedrägeri" förekommer inte ens några varor, utan bara en kretsgång av fakturor.

33. I mål C-339/04 fanns ingen bulvan, D. Computime agerade till synes medvetet mäklare, C, medan företagets belgiska leverantör spelade rollen som skenföretag, B, och de luxemburgska företagen spelade rollen som "conduit companies", A.

34. I den andra begäran om förhandsavgörande (mål C-440/04) skedde transaktionerna enbart inom Belgien, men den olagliga vinningen uppkom med åberopande av en gemenskapsintern transaktion som man inte hade för avsikt att genomföra. Upplägget bestod av två kretslopp. I det ena, och enklaste, underlät Auto Mail (skenföretag B) att betala in mervärdesskatten på försäljningen av fordon till herr Aillaud (mäklaren C). Fordonen i fråga hade sålts skattefritt av Recolta ("conduit company" A), som inte kände till bedrägeriet, till Auto Mail. Till saken hör att Recolta hade köpt bilarna av herr Aillaud och betalat skatten. Det andra upplägget komplicerades av att ett utomstående företag deltog i egenskap av mäklare, C, varmed herr Aillaud förpassats till rollen av bulvan, D, men i en annan position än i figuren, som upphovsman till "conduit company" A.

35. Metodernas intrikata utformning begränsas i själva verket bara av upphovsmännens fantasi. Jag ansluter mig således till generaladvokaten Poiares Maduro, som i punkt 8 i förslaget till avgörande inför domen i det ovannämnda målet Optigen m.fl. konstaterade att problemet i sak i samtliga fall består i att mervärdesskatt faktureras, men inte redovisas till skattemyndigheten.

VII — Bedömning av tolkningsfrågorna

36. Belgiska Cour de cassation har ställt en fråga angående avdragsrätten för skattskyldiga som inte utför bedrägeriet, [13] men som antingen medvetet eller omedvetet underlättar det. [14]

A — *De två första tolkningsfrågorna (godtroende skattskyldiga)*

37. Svaret på frågan står, som jag beskrivit i inledningen till detta förslag till avgörande, att finna i domen i målet Optigen m.fl., där avdragsrätten i det fallet lämnades orubbad.

13 — Skenföretaget personifierar skadan för statskassan.

14 — Som "conduit company", mäklare eller helt enkelt bulvan.

38. Föga återstår att tillägga nu, inte bara därför att domen är av så färskt datum utan även, och framför allt, därför att den är riktig. Med hänvisning till att begreppen i sjätte direktivet är objektiva till sin karaktär (punkterna 43–45) och mervärdesskattens allmänna utformning som styrs av principen om skatteneutralitet, som utgör hinder för åtskillnad mellan transaktioner beroende på om de är lagliga eller olagliga (punkt 49), slog domstolen fast att transaktioner som inte i sig utgör ett bedrägeri utgör skattepliktiga transaktioner, som utförts av en skattskyldig person, vars avdragsrätt inte påverkas av att transaktionen utan hans vetskap ingår i en leveranskedja som utgör bedrägeri (punkterna 51–54).

39. Av denna dom framgår att det gemensamma mervärdesskattesystemet inte medger att denna förmån nekas en person som i god tro [15] köper varor utan kännedom om säljarens avsikter, med argumentet att avtalet enligt belgiska Code civil skulle utgöra en nullitet.

15 — Den uppgiften, som är subjektiv till sin karaktär, skall fastställas med ledning av bevisreglerna i den nationella rättsordningen, med förbehåll för tillämpningen av de gemenskapsrättsliga reglerna (punkt 57 i detta förslag till avgörande).

B — *Den tredje tolkningsfrågan (skattskyldiga som är medvetna om bedrägeriet)*

40. Lösningen är inte lika enkel när köparen känner till upplägget. I det fallet finns två möjligheter: 1) att köparen känner till bedrägeriet, men står utanför detta och får inga fördelar av det, eller 2) att han är delaktig i bedrägeriet och gör en otillbörlig vinning.

1. Det första alternativet

41. I detta fall skall svaret vara detsamma som i fråga om en skattskyldig person som inte känner till upplägget.

42. Resonemanget i domen i målet Optigen m.fl. är i detta fall fullt ut tillämpligt, eftersom en verksamhet inte förlorar sin ekonomiska laglighet på grund av att den som bedriver den känner till att motparten är en näringsidkare som har oärliga avsikter. En transaktion som är mervärdesskattepliktig ger således upphov till en påföljande avdragsrätt.

43. Neutralitetsprincipen i fråga om mervärdesskatt hindrar att transaktioner som

omfattas av skattens syfte ställs utanför systemet. I domen i målet Optigen bekräftades att avdragsrätten gäller oberoende av om den mervärdesskatt som skall betalas för de tidigare eller senare transaktionerna har inbetalats (punkt 54).

44. Den "illojale" skattskyldiges handlande — att inte anmäla bedrägeriet till staten — medför olika konsekvenser, [16] dock aldrig ett upphävande av mervärdesskattesystemets grundläggande regel att skatten skall tillämpas i alla produktions- och distributionsled med avdrag för den skatt som tagits ut i föregående led. [17]

2. Det andra alternativet

a) Lämplig utgångspunkt för analysen

45. Om alla är delaktiga är planen i sig ett bedrägeri, eftersom det är utformat för att undgå skatt.

46. I en sådan situation skall medlemsstaterna reagera och vid behov införa undantag med stöd av artikel 27.1 i sjätte direktivet, eller enligt artikel 21.3 [18] kräva solidarisk betalning, med iakttagande av proportionalitetsprincipen och rättssäkerhetsprincipen. [19]

47. Dessa åtgärder är i alla händelser nödvändiga, men inte tillräckliga, eftersom de i annat fall kan variera och rubba enhetligheten i det gemensamma mervärdesskattesystemet.

48. Dessutom skulle det strida mot sunt förnuft att tolerera ett bedrägligt handlande och låta det undgå en rättslig påföljd på grund av att en medlemsstat förhåller sig passiv. [20]

16 — Till exempel att han görs ansvarig för den skatt som undanhållits (se punkt 46 i detta förslag till avgörande).

17 — I punkt 58 och följande punkter i detta förslag till avgörande analyserar jag avdragsrättens centrala funktion i mervärdesskattesystemet.

18 — Genom rådets direktiv 2000/65/EG av den 17 oktober 2000 om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller bestämning av vilka personer som skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt (EGT L 269, s. 44) fick artikel 21 en ny lydelse och tredje stycket tillkom.

19 — Generaladvokaten Poiares Maduro föreslår i förslag till avgörande av den 7 december 2005 inför den ännu icke meddelade domen i mål C-384/04, Federation of Technological Industries, att domstolen skall slå fast att en person kan anses vara solidariskt ansvarig för betalning av mervärdesskatt när han vid tidpunkten för transaktionens genomförande visste eller borde ha vetat att mervärdesskatten inte skulle betalas i leveranskedjan (punkt 39.1 andra stycket).

20 — Generaladvokaten Poiares Maduro riktade uppmärksamheten på denna risk i punkt 76 i förslaget till avgörande av den 7 april 2005 inför domen i målet Halifax m.fl.

49. Det skall således utredas om en reaktion mot situationer som den som är för handen i målet vid den nationella domstolen krävs enligt någon allmän princip i gemenskapsrätten, när aktörerna är medvetna om att den är olaglig.

50. Kedjor i vilka en av deltagarna inte inbetalar den övervältrade mervärdesskatten och en annan gör avdrag för denna skatt innebär ett missbruk av en rättighet genom att en rättsregel (artikel 17 i sjätte direktivet) används för att erhålla en fördel i strid med bestämmelsens syfte, då nämligen en transaktion som strider mot normala kommersiella regler företas i syfte att tillskansa sig en otillbörlig vinning.

51. Frågan är således om förbudet mot rättsmissbruk gäller även på mervärdesskatteområdet.

b) Rättsmissbruk och det gemensamma mervärdesskattesystemet

52. Just denna fråga behandlades i dom av den 21 februari 2006 i det ovannämnda målet Halifax m.fl., i vars förslag till avgörande (punkt 60 och följande punkter) generaladvokaten Poiares Maduro granskade ett antal domar från domstolen [21] och kom till slutsatsen att "de skattskyldiga kan inte åberopa gemenskapsrätten på ett sätt som utgör missbruk eller bedrägeri". [22]

53. Jag delar min kollegas uppfattning att inget hindrar att den regeln tillämpas på mervärdesskatteområdet. Bekämpandet av eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk är dessutom ett mål som erkänns och befrämjas i sjätte direktivets bestämmelser om undantag, något som konstaterades i domen i målet Gemeente Leusden och Holin Groep, [23] och senare bekräftades i domen i målet Halifax m.fl. [24] Man bör motverka ett konstlat åberopande av gemenskapsbestämmelserna om mervärdesskatt för att uppnå ett resultat som strider mot dess syften.

54. Svårigheten ligger inte i att tillämpa förbudet mot missbruk av rättigheter, utan i

21 — Gemenskapens domstolar har i sin rättspraxis prövat frågan om rättsmissbruk inom följande områden: a) grundläggande friheter (dom av den 3 december 1974 i mål 33/74, Van Binsbergen, REG 1974, s. 1299, svensk specialutgåva, volym 2, s. 379, punkt 13, av den 9 februari 1979 i mål 115/78, Knoors, REG 1979, s. 399, svensk specialutgåva, volym 4, s. 297, punkt 25, och av den 9 mars 1999 i mål C-212/97, Centros, REG 1999, s. I-1459, punkt 24); b) social trygghet (dom av den 2 maj 1996 i mål C-206/94, Palletta, REG 1996, s. I-2357, punkt 24); c) den gemensamma jordbrukspolitiken (dom av den 11 oktober 1977 i mål 125/76, Cremer, REG 1977, s. 1593, punkt 21, och av den 3 mars 1993 i mål C-8/92, General Milk Products, REG 1993, s. I-779, punkt 21); d) bolagsrätt (dom av den 12 maj 1998 i mål C-367/96, Kefalas m.fl., REG 1998, s. I-2843, punkterna 20 och 28, och av den 23 mars 2000 i mål C-373/97, Diamantis, REG 2000, s. I-1705, punkt 33).

22 — Med generaladvokaten La Pergolas ord i förslaget till avgörande inför domen i det ovannämnda målet Centros, punkt 20.

23 — Dom av den 29 april 2004 i de förenade målen C-487/01 och C-7/02, Gemeemte Leusden och Holin Groep (REG 2004, s. I-5337), punkt 76.

24 — Punkt 71.

att fastställa kriterierna för dess beståndsdelar. Inom detta område, som styrs av legalitetsprincipen, är det befogat att rättssäkerhetsprincipen och ett av dess uttryck, principen om berättigade förväntningar, spelar en avgörande roll för att medborgarna på förhand och exakt skall kunna känna till räckvidden av sina skyldigheter. [25] De skattskyldiga har vidare rätt att organisera sina affärer och på så sätt begränsa skatteeffekterna [26] genom att efter ekonomiska överväganden välja mellan skattefria och skattepliktiga transaktioner för att minska skatten. [27] De kan därför inte kritiseras för att de utnyttjar en bestämmelse eller en lucka i lagstiftningen för att betala mindre skatt. [28]

55. Ovanstående överväganden kan ligga till grund för en utveckling av begreppet rättsmissbruk i fråga om mervärdesskatt. Det är för det första självklart att den skattskyldige utövar sin frihet att utforma sin verksamhet med utgångspunkt från de fördelar som dennes rättsordning ger. Med andra ord skall lagstiftarens avsikt respekteras, vilket inte sker när man under sken av att uppfylla bestämmelsens villkor eftersträvar och uppnår ett resultat som går mot bestämmelsens syfte. [29]

56. Den andra frågan är om operationens syfte endast är att skapa den begärda rättigheten [30] och att uppnå en otillbörlig vinning. [31] Förutom att den person som erhåller förmånen är medveten om upplägget, förefaller det nödvändigt att denne samrått med övriga deltagare med påföljd att avtalet, som saknar ett självständigt ekonomiskt innehåll,

25 — Detta framhölls i punkt 34 i dom av den 29 april 2004 i mål C-17/01, Sudholz (REG 2004, s. I-4243), med hänvisning till en tidigare dom.

26 — Exempelvis betonade generaladvokaten Cosmas i förslaget till avgörande inför dom av den 27 januari 2000 i mål C-23/98, Heerma (REG 2000, s. I-419), som åberopats av kommissionen i dess skriftliga yttrande, att varje fysisk person har rätt att bilda bolag och i sin egenskap av mervärdesskatteskyldig leverera varor och tillhandahålla tjänster åt närstående (punkt 28).

27 — Dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group (REG 1995, s. I-983), punkt 26, och av den 9 oktober 2001 i mål C-108/99, Cantor Fitzgerald Internacional (REG 2001, s. I-7257), punkt 33. Generaladvokaten Poiares Maduro avfärdar i förslaget till avgörande i målet Halifax m.fl. mycket vältaligt att det skulle föreligga någon rättslig skyldighet att driva ett företag på ett sådant sätt att statens skatteinkomster maximeras (punkt 85).

28 — Detta konstaterades i punkt 79 i domen i det ovannämnda målet Gemeinde Leusden och Holin Groep.

29 — Generaladvokaten Poiares Maduro förklarar att det är fråga om att ställa regelns syfte mot handlandets resultat, och att missbruk inte föreligger om resultaten är en följd av ett val mellan tillåtna alternativ (förslaget till avgörande i målet Halifax m.fl., punkt 88).

30 — Om den kan förklaras på annat sätt föreligger inte rättsmissbruk. Att under sådana omständigheter tolka en rättslig bestämmelse så, att den inte ger upphov till en sådan förmån, på grundval av en oskriven allmän princip, skulle ge skattemyndigheterna ett alltför stort utrymme att bestämma vilket av syftena med en viss transaktion som skall anses överväga (förslag till avgörande i målet Halifax m.fl., punkt 89), vilket skulle skada rättssäkerheten allvarligt.

31 — Dessa två parametrar, som tillämpades i dom av den 14 december 2000 i mål C-110/99, Emsland-Stärke (REG 2000, s. I-11569), i vilken det godtogs att en exportör fråntogs rätten till exportbidrag, trots att de formella villkoren för detta var uppfyllda (punkterna 52 och 53), beaktades i domen i målet Halifax m.fl. (punkterna 74 och 75).

inte är något annat än en artificiell grund för att erhålla förmånen.

57. Bedömningen av om de särdrag som beskrivits är för handen i ett konkret fall ankommer på de nationella domstolarna, med tillämpning av de nationella bevisreglerna, under förutsättning att detta inte inkräktar på gemenskapsrättens effektivitet. [32] Vid denna prövning skall de rättsliga, kommersiella och personliga banden mellan de inblandade aktörerna beaktas. [33] Två aspekter är av särskild betydelse, den ena är den otillbörliga vinningen för den som åberopar avdragsrätten och den andra är dennes roll i upplägget, eftersom misstanken om delaktighet i bedrägeriet blir starkare ju närmare skentransaktionen denne står.

c) Avdragsrätten i ett karusellbedrägeri

58. Avdraget utgör kärnan i det gemensamma mervärdesskattesystemet: näringsidkaren befrias från den mervärdesskattebörda som uppstår inom ramen för hans verksamhet och denna övervältras på konsumenten. Avdraget tjänar neutralitetsprincipen genom att göra det möjligt för mellanliggande länkar att göra avdrag från det egna beskattningsunderlaget med de mervärdesskattebelopp som de betalat till sin leverantör och till skatteförvaltningen återställa den del av mervärdesskatten som motsvarar skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset. [34]

59. Detta resonemang stöder konstaterandet att avdragsrätten uppkommer samtidigt som mervärdesskatteskyldigheten för de varor och tjänster som används i samband med de skattepliktiga transaktionerna (artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet). När de däremot har samband med icke skattepliktiga transaktioner eller sådana som är skattepliktiga, men omfattas av ett undantag, inbetalas ingen skatt och rätt till avdrag uppkommer inte, då denna förutsätter en skattskyldighet att tillämpas på. Då någon sådan inte förekommer därför att ett upplägg arrangerats i det enda syftet att på ett konstlat sätt ge upphov till en avdragsrätt, är det överflödigt att kompensera för en börda som i själva verket aldrig konkretiserats. Detta förklarar varför domstolen har godtagit att avdragsrätten när den väl uppkommit inte blir bestående, eftersom det, förutom följderna

32 — Domen i det ovannämnda målet Emsland-Stärke, punkt 54, se även dom av den 21 juli 2005 i mål C-515/03, Eichsfelder Schlachtbetrieb (REG 2005, s. I-7355), punkt 40, och av den 21 februari 2006 i målet Halifax m.fl., punkt 76.

33 — Domarna i de ovannämnda målen Emsland-Stärke, punkt 58, och Halifax m.fl., punkt 81.

34 — Se, för liknande uttalanden, dom av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Elida Gibbs (REG 1996, s. I-5339), punkt 33, av den 15 oktober 2002 i mål C-427/98, kommissionen mot Tyskland (REG 2002, s. I-8315), punkt 42, och av den 29 april 2004 i mål C-152/02, Terra Baubedarf-Handel (REG 2004, s. I-5583), punkt 36.

av eventuella jämkningar med stöd av artikel 20 i sjätte direktivet, krävs att inslag av bedrägeri inte föreligger. [35]

60. Om en skattskyldig person på grund av att han deltar i ett kretslopp där en annan aktör, utan hans medverkan eller samtycke, underlåter att betala sin mervärdesskatteskuld, nekas rätten till avdrag, skulle detta, mot bakgrund av den centrala funktion som avdragsrättigheten getts, innebära att kedjan bryts, objektiviteten går förlorad och den målsättning som angetts sedan första direktivet att ta ut en allmän skatt på konsumtion inom handeln omintetgörs. I dessa fall är det inte fråga om artificiella upplägg för att undgå skattebetalningen, utan om normala transaktioner och således ekonomiska transaktioner i sjätte direktivets mening, inom ramen för vilka ett bedrägeri ägt rum. När den skattskyldige inte är medveten om att han deltar i ett större upplägg som syftar till att undgå skattskyldighet, eller om han är medveten om detta men står vid sidan om det olagliga avtalet, påverkas inte hans avdragsrätt. Detta var som framgått domstolens ståndpunkt i domen i målet Optigen, vilken jag följer i förevarande förslag till avgörande.

61. I det andra fallet skulle oegentligheten i sig medföra att rätten till avdrag utövas av en person som medvetet deltar i upplägg av karuselltyp, vilka utgör fiktiva transaktioner som genomförs för att utan berättigande minska skatteuttaget. Jag har redan påpekat att upplägget ibland genomförs enbart genom översändande av fakturor, utan en verklig överlåtelse av varor. Men även om den ekonomiska betydelsen av faktureringen är uppenbar, saknar fakturorna utifrån ett rättsligt perspektiv praktisk betydelse. Fog saknas inte för den belgiska regeringens konstaterande att upplägg av denna typ inte har särdragen hos en skattepliktig transaktion som definieras i artikel 5 i sjätte direktivet, eftersom de inte är hänförliga till företagarens näringsverksamhet.

62. Sammanfattningsvis inte bara tillåter, utan kräver, första och sjätte direktivet att denna rätt går förlorad när rättsinnehavaren medvetet deltar i dolösa upplägg av denna typ, något som skall bedömas med utgångspunkt från de kriterier som angetts ovan. I denna anda erinrades det i domen i målet Fini H [36] om att den nationella domstolen är skyldig att neka denna rätt om det styrks att den åberopades olagligt (punkt 34).

35 — Detta synsätt tillämpades i domarna av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl (REG 2000, s. I-4321), punkt 41, och i mål C-396/98, Schlossstraße (REG 2000, s. I-4279), punkt 42. Se likaså domen i det flera gånger ovan nämnda målet Halifax m.fl., punkt 84.

36 — Dom av den 3 mars 2005 i mål C-32/03, Fini H (REG 2005, s. I-1599).

VIII — Förslag till avgörande

63. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen skall besvara de tolkningsfrågor som har ställts av Cour de cassation (Belgien) på följande sätt:

1) Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter och rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, utgör hinder för att en skattskyldig person, som köper varor utan att vara medveten om det bedrägeri som begåtts av säljaren, nekas avdragsrätt med hänvisning till att avtalet enligt nationell civilrätt anses utgöra en nullitet.

2) Svaret är detsamma när köparen är medveten om bedrägeriet, men varken deltar däri eller erhåller vinning av detta.

3) Om köparen avsiktligt deltar i ett upplägg av denna typ, som endast syftar till att minska skattebördan, och därmed gör sig skyldig till ett missbruk av rättigheter, krävs enligt det gemensamma mervärdesskattesystemet att avdragsrätten går förlorad.