

Conclusions

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

M. POIARES MADURO

föredraget den 16 februari 2005(1)

Förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03

Optigen Ltd,

Fulcrum Electronics Ltd (i likvidation)

och

Bond House Systems Ltd

mot

Commissioners of Customs & Excise

(begäran om förhandsavgörande från High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Förenade kungariket))

Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 2.1 samt 4.1 och 4.2 – Ekonomisk verksamhet – Transaktion som ingår i en kedja av leveranser i vilken en försumlig näringsidkare eller en näringsidkare som använder ett icke giltigt mervärdesskattenummer deltar – Karusellbedrägeri

1. High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division, har i tre mål rörande personer som ovetande medverkat i en typ av mervärdesskattebedrägeri kallad "karusellbedrägeri" frågat domstolen huruvida transaktioner som ingår i karusellhandel som andra har tagit initiativ till utgör sådan ekonomisk verksamhet som avses i artikel 4.2 i rådets sjätte mervärdesskattedirektiv 77/388/EEG. (2)

2. Begäran om förhandsavgörande har sin grund i förfaranden vid High Court of Justice (Chancery Division) efter överklagande i målen Optigen Ltd (nedan kallad Optigen), Fulcrum Electronics Ltd (nedan kallad Fulcrum) och Bond House Systems Ltd (nedan kallad Bond House). Motpart i samtliga mål är Commissioners of Customs and Excise. Optigens och Fulcrums överklaganden gäller ett beslut av VAT and Duties Tribunal, London, och Bond Houses överklagande ett beslut av VAT and Duties Tribunal, Manchester. I båda besluten fastställdes att transaktioner som ingår i karusellhandel inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

I – Relevanta bestämmelser i gemenskapsrätten

3. Kärnan i det gemensamma systemet för mervärdesskatt följer av artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG (3) :

"Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt 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 mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.”

4. Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap.

5. Enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet avses med ”skattskyldig person” ”varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat”.

6. I artikel 4.2 anges att ”ekonomisk verksamhet” omfattar ”alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken.” Vidare anges att ”[u]tnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet”.

II – Faktiska omständigheter och begäran om förhandsavgörande

A – Allmänt om ”karusellbedrägeri”

7. I beslutet i målet Bond House redogjorde VAT and Duties Tribunal, Manchester, i klara ordalag för den företeelse som Commissioners kallar karusellbedrägeri: (4)

”I sin enklaste form fungerar karusellbedrägeri på följande sätt: En näringsidkare med mervärdesskatteregistrering (A) i en medlemsstat säljer skattepliktiga varor till en näringsidkare med mervärdesskatteregistrering (B) i en annan medlemsstat. Denna försäljning nollbeskattas i A:s medlemsstat. 5 – Enligt artikel 28cAa i sjätte direktivet skall leverans av varor till en näringsidkare i en annan medlemsstat undantas från mervärdesskatt. Enligt Förenade kungarikets Value Added Tax Act 1994 innebär detta att leveransen nollbeskattas (zero-rated). B är skyldig att deklarerat köpet och betala omsättningsskatt i sin medlemsstat och att, för det fall B avser att använda varorna vid en framtida skattepliktig leverans, begära uppskov med samma summa som ingående mervärdesskatt. Om B deltar i karusellbedrägeriet gör han sannolikt ingetdera. B säljer sedan varorna till en annan näringsidkare med mervärdesskatteregistrering (C) i samma medlemsstat och kräver samt erhåller mervärdesskatt på köpeskillingen. B redovisar emellertid aldrig denna mervärdesskatt till skattemyndigheterna, utan försvinner och blir därmed vad [Commissioners] kallar för en ’försvunnen näringsidkare’ (missing trader). Vid tidpunkten för försäljningen till C, då B fortfarande har en mervärdesskatteregistrering och innan Commissioners har förstått att B är eller kan bli en försvunnen näringsidkare och kan ingripa (till exempel genom att avregistrera B), har emellertid B försett C med en faktura med uppgift om att den mervärdesskatt som C har betalat B utgör ingående skatt. C (som av Commissioners kallas ’mellanhand’ (broker)) säljer därefter varorna till en registrerad näringsidkare i en annan medlemsstat. Kännetecknande för den enklaste formen av karusellhandel är att köparen är A. Det är denna rundgång som har gett upphov till uttrycket karusellbedrägeri. C har en fordran på ingående skatt, men är inte tvungen att redovisa någon utgående skatt eftersom C:s försäljning till A nollbeskattas i C:s egen medlemsstat. 6 – Av fotnoten ovan framgår att leverans av varor till en näringsidkare i en annan medlemsstat undantas från mervärdesskatt. Säljaren har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt artikel 17.2 d i sjätte direktivet i dess lydelse enligt artikel 28f.1 häri. Om karusellbedrägeriet lyckas har B erhållit, men inte redovisat, den mervärdesskatt som skattemyndigheterna är skyldiga att betala ut till C. I denna situation har B helt säkert och A sannolikt förfarit bedrägligt, medan C mycket väl kan vara helt omedveten om vad som pågår och om den roll han spelar ... Enligt Commissioners har B inte för avsikt att köpa och sälja såsom vid bedrivandet av vanlig affärsverksamhet, utan att placera sig i en situation i vilken han erhåller mervärdesskatt ... Varornas enda funktion är att få transaktionerna att framstå som korrekta och är således endast av symbolisk natur... A har inte heller (åtminstone inte om han deltar i karusellbedrägeriet) något verkligt ekonomiskt intresse av att köpa tillbaks de varor som han precis har sålt. Man kan dock tänka sig att även A är ovetande om vad som pågår om C säljer

varorna till honom för ett pris som understiger det som B betalade A (eller ett pris som är lägre än det som A skulle kunna sälja varorna för i framtiden med hänsyn till marknadsrörelserna). Commissioners teori bygger emellertid på att A och B agerar i samförstånd och att det är önskvärt att A köper tillbaks varorna, dels eftersom det gynnar kontrollen, dels eftersom det är lättare och billigare att använda ett begränsat antal varor vid flera tillfällen än att införskaffa nya på den öppna marknaden inför varje transaktion ... Eftersom B vet att han kommer att tjäna på att inte redovisa den utgående skatt som han är skyldig har han råd att sälja varorna till C för ett pris som understiger det han betalade A, och gör detta om det är nödvändigt för att få till stånd en försäljning."

8. Man kan tänka sig otaliga varianter på denna transaktionskedja, vissa avsevärt mer komplicerade än den som beskrivs ovan. Samma varor kan i själva verket komma att "skickas runt" i flera olika kedjor. Problemet förblir emellertid i sak detsamma, nämligen att en näringsidkare uppbär mervärdesskatt utan att redovisa denna till skattemyndigheten. Den försumliga näringsidkaren använder sig av ett stulet registreringsnummer för mervärdesskatt eller registrerar sig själv för mervärdesskatt och försvinner innan skattemyndigheterna hinner agera.

9. Omfattningen av den här typen av bedrägeri tycks ha ökat inom handeln inom gemenskapen på senare år och utgör i dag ett stort problem för medlemsstaterna. Även om det är oklart hur stora belopp det rör sig om leder karusellbedrägerier utan tvekan till stora förluster av nationella intäkter. (7)

B – Omständigheterna i förevarande mål

10. Omständigheterna i förevarande mål, såsom de följer av High Court of Justices begäran om förhandsavgörande:

a) Omständigheterna i målen Optigen och Fulcrum.

11. Optigen och Fulcrum var näringsidkare och handlade i huvudsak med datorchips, vilka de köpte från företag i Förenade kungariket och därefter sålde vidare till kunder i andra medlemsstater. Det är klart att Optigen och Fulcrum ovetande medverkade i ett antal transaktioner som ingick i ett fall av karusellbedrägeri. Varken Optigen eller Fulcrum gjorde affärer med den näringsidkare som "försvann". De var inte heller medvetna om att de deltog i en transaktionskedja som annat än sedvanliga köpare och säljare till företag i en annan medlemsstat och hade inte heller anledning att misstänka att så var fallet. Commissioners underkände Optigens och Fulcrums mervärdesskattedeklarationer med hänvisning till att de aktuella inköpen och försäljningarna saknade ekonomisk substans och inte utgjorde del av en ekonomisk verksamhet. Enligt Commissioners gällde inte köpen leveranser som användes eller skulle användas inom ramen för en rörelse i mervärdesskattehantering.

12. Optigen och Fulcrum överklagade Commissioners beslut till VAT and Duties Tribunal, London, vilken förenade de båda målen. Genom beslut av den 1 maj 2003 avlog VAT and Duties Tribunal Fulcrums och Optigens överklagande. Domstolen ansåg att det var med rätta som Commissioners hade bedömt att de aktuella transaktionerna inte omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. En näringsidkare saknar enligt VAT and Duties Tribunal rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt som erlagts för varor som sålts till företag utanför Förenade kungariket, när en näringsidkare i transaktionskedjan har varit försumlig eller har använt sig av ett stulet nummer för mervärdesskatt, trots att den näringsidkare som begär återbetalning över huvud taget inte hade någon del i, eller ens var medveten om, den andra näringsidkarens beslut att inte fullgöra sina skyldigheter eller att stjäla ett nummer för mervärdesskatt, och när den kedja av leveranser som inkluderade näringsidkarens inköp och försäljning ingick i ett fall av karusellbedrägeri som genomfördes av tredje män utan näringsidkarens vetskap. Såväl Optigen som Fulcrum överklagade VAT and Duties Tribunals beslut till High Court of Justice.

b) Omständigheterna i målet Bond House

13. Vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet var Bond House ett bolag som bildats i England och Wales och som handlade med delar till datorer. Värdepådrag bestod av verksamheten till största delen av inköp av datorchips (CPU:s) från näringsidkare med mervärdesskatteregistrering i Förenade kungariket. Bond House sålde därefter datorchipsen till

näringsidkare med mervärdesskatteregistrering i andra medlemsstater. I maj år 2002 köpte och sålde Bond House vid ett flertal tillfällen CPU:s inom ramen för sin sedvanliga verksamhet. Vissa av försäljningarna, närmare bestämt 51 transaktioner motsvarande ungefär 99 procent av Bond Houses omsättning i maj år 2002, skedde till kunder i en annan medlemsstat. I samtliga fall köpte Bond House varorna från en leverantör i Förenade kungariket till ett i bolagets tycke marknadsmässigt pris. Bolaget mottog varorna och betalade leverantören det överenskomna priset jämte mervärdesskatt. De inköpta varorna såldes därefter till bolagets utländska kunder för ett något högre pris än det som Bond House hade betalat. Eftersom leveranserna nollbeskattades begärde Bond House, i maj år 2002, återbetalning av den mervärdesskatt som bolaget hade betalt på inköpen. Commissioners of Customs and Excise avlog Bond Houses begäran om återbetalning av ingående mervärdesskatt i fråga om 27 inköp.

14. Bond House överklagade Commissioners beslut till VAT and Duties Tribunal, Manchester. I beslut av den 29 april 2003, vilket ändrades genom tillägg av den 8 maj 2003, konstaterade VAT and Duties Tribunal att 26 av 27 inköp inte kunde anses utgöra ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet och att dessa inköp inte omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Enligt domstolen utgjorde inköpen en del i en kedja transaktioner som skedde i bedrägerisyn. Trots att Bond House inte kände till det olagliga syftet och inte hade felat saknade dessa transaktioner ekonomisk substans. Transaktionerna skulle nämligen bedömas på objektiva grunder. Det var därför oväsentligt att Bond House inte hade agerat lagstridigt. Avslutningsvis ansåg domstolen att Bond House saknade berättigade förväntningar på att bolagets begäran om återbetalning av ingående mervärdesskatt skulle bifallas, och att Commissioners inte hade åsidosatt proportionalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen eller Bond Houses grundläggande rättigheter när de avlog Bond Houses överklagande. Bond House överklagade detta beslut till High Court of Justice. I begäran om förhandsavgörande har High Court uppgett att Bond House inte kände till det bedrägeri som Commissioners gjort gällande och att bolaget inte visat oaktsamhet vid drivandet av verksamheten.

C – Tolkningsfrågorna

15. Med hänsyn till att den tillämpliga nationella lagen, det vill säga Value Added Tax Act 1994 (lag om mervärdesskatt från år 1994), skall tolkas mot bakgrund av det gemensamma systemet för mervärdesskatt har High Court of Justice ställt ett antal tolkningsfrågor för att få klarhet i huruvida de aktuella transaktionerna omfattas av detta systems tillämpningsområde. Tvisten i förevarande fall gäller huruvida Bond House, Fulcrum och Optigen bedrev ekonomisk verksamhet när de ovetande medverkade i en "karusell". I sak önskar High Court of Justice få klarhet i huruvida transaktioner som de aktuella utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet och huruvida hänsyn skall tas till transaktionskedjan i sin helhet eller till de enskilda transaktionerna vid denna bedömning.

16. Skriftliga yttranden har inkommit från Optigen, Fulcrum, Bond House, Förenade kungarikets regering, Danmarks regering, rådet och kommissionen. Vid förhandlingen den 8 december 2004 yttrade sig Optigen, Fulcrum, Bond House, Förenade kungarikets regering, Republiken Tjeckiens regering, Danmarks regering och kommissionen muntligt. Rådet valde att inte yttra sig muntligt efter det att det stod klart att ingen av parterna hade för avsikt att ifrågasätta giltigheten av bestämmelserna i sjätte direktivet.

III – Min bedömning

17. Det råder ingen tvekan om att handel med CPU:s normalt sett utgör ekonomisk verksamhet. I följande analys kommer det därför att i huvudsak fokuseras på skälen till att Förenade kungariket anser att så inte är fallet under förevarande omständigheter. Till att börja med kommer jag att undersöka påståendet att transaktionernas art skall bedömas med hänsyn till karusellhandeln i dess helhet. Jag kommer därefter att diskutera uppfattningen att hänsyn måste tas till det bedrägliga syftet med transaktionerna. Vidare kommer jag att ta upp inverkan av rättspraxis i vilken det gjorts gällande att viss olaglig verksamhet inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Jag kommer också att ta upp frågan om rättssäkerhet, vilken Optigen, Fulcrum och Bond House har tillmätt stor betydelse i sina muntliga och skriftliga

yttranden. Avslutningsvis kommer jag att ta upp behovet av att ta itu med karusellbedrägerierna.

A – Uppfattningen att karusellen skall ses som en helhet

18. Optigen, Fulcrum, Bond House och kommissionen anser att transaktionerna utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet. Enligt dessa parter utgör inköp och försäljning av CPU:s i sig ekonomisk verksamhet. Den omständigheten att andra personer tog initiativ till en transaktionskedja i syfte att lura skattemyndigheterna påverkar inte arten av de transaktioner som Bond House, Optigen och Fulcrum medverkade i.

19. Danmarks och Republiken Tjeckiens regeringar stöder Förenade kungarikets uppfattning, enligt vilken transaktionerna inte utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i direktivet. Enligt Förenade kungariket omfattas inte transaktioner som ingår i karusellbedrägeri av sjätte direktivets tillämpningsområde, eftersom det inte är fråga om någon verklig ekonomisk verksamhet. Det egentliga syftet med transaktionerna är nämligen att tillskansa sig mervärdesskatt och inte att släppa varor på marknaden för konsumtion. Eftersom mervärdesskatt inte skall betalas på transaktionerna saknas underlag för återbetalning av mervärdesskatt. Detta argument kan tillämpas på samtliga transaktioner i transaktionskedjan, eftersom ingen av dessa skulle ha ägt rum om det inte hade varit för karusellbedrägeri.

20. Avgörande för Förenade kungarikets resonemang är uppfattningen att karusellhandeln skall ses som en helhet vid bedömningen av om de enskilda transaktionerna omfattas av mervärdesskatt. Jag delar inte Förenade kungarikets uppfattning.

21. Domstolen har vid upprepade tillfällen anfört att det tillämpningsområde som täcks av begreppet "ekonomisk verksamhet" i artikel 4.2 i sjätte direktivet är omfattande och att begreppet har en objektiv karaktär. (8) Undantag från tillämpningsområdet för mervärdesskatt skall anges uttryckligen och definieras exakt. (9) I målet Rompelman anförde domstolen att "[d]et gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställer ... att all ekonomisk verksamhet beskattas på ett fullständigt neutralt sätt, oberoende av verksamhetens mål eller resultat". (10) I dom av den 26 mars 1987 i målet kommissionen mot Nederländerna anförde domstolen att "verksamheten bedöms i sig, oberoende av syfte och resultat" (11) vid fastställandet av om det rör sig om ekonomisk verksamhet enligt det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

22. Förenade kungariket har, med hänvisning till domarna i målen Faaborg-Gelting Linien (12) och Stockholm Lindöpark (13), anfört att transaktionerna skall ses mot bakgrund av de omständigheter under vilka de äger rum vid bedömningen av om de omfattas av mervärdesskatt. Det går emellertid inte att av dessa domar dra slutsatsen att kedjan av leveranser skall beaktas i sin helhet vid bedömningen av om de ingående transaktionerna utgör ekonomisk verksamhet.

23. I målet Faaborg-Gelting Linien fick domstolen frågan huruvida restaurangverksamhet utgör leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster enligt sjätte direktivet. Enligt domstolen skall restaurangverksamhet anses utgöra tillhandahållande av tjänster eftersom restaurangverksamheten kännetecknas av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen. (14)

24. Målet Stockholm Lindöpark gällde frågan huruvida drift av en golfbana, vid bedömningen av om verksamheten undantas från mervärdesskatt, skall klassificeras som uthyrning av fast egendom eller tillhandahållande av tjänster som är kopplade till sport- eller idrottsutövning. Domstolen anförde att "drift av en golfbana i allmänhet inte bara [innebär] att mark passivt ställs till förfogande utan även att en rad kommersiella aktiviteter genomförs, såsom att den som tillhandahåller tjänsten ständigt övervakar, administrerar och underhåller anläggningen, ställer andra anläggningar till förfogande etcetera". (15) Endast under mycket speciella omständigheter kan själva uthyrningen av golfbanan därför anses vara den dominerande aspekten av den tjänst som tillhandahålls. (16)

25. Varken i målet Faaborg-Gelting Linien eller i målet Stockholm Lindöpark var det oklart huruvida den aktuella verksamheten var av ekonomisk natur. Båda målen rörde transaktioner som är skattepliktiga enligt sjätte direktivet. I stället för att dela upp den beskattningsbara transaktionen i sina beståndsdelar i syfte att beskatta dem var för sig använde domstolen sig emellertid av principen om "huvudsaklighetsbedömning", vilket generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer

noterade i sitt förslag till avgörande i målet Hotel Scandic Gåsabäck. (17)

26. De omständigheter som beaktades av domstolen i målet Faaborg-Gelting rörde dessutom ett knippe handlingar vilka ägde rum vid samma tillfälle i samband med att en skattskyldig person utförde en enda transaktion. I målet Stockholm Lindöpark tog domstolen hänsyn till ett knippe handlingar som tillsammans utgjorde en ekonomisk verksamhet.

27. Karusellbedrägeri består däremot av flera, på varandra följande, transaktioner vilka utförs av flera olika näringsidkare såsom en kedja av leveranser. Kännetecknande för det gemensamma systemet för mervärdesskatt är att mervärdesskatt skall erläggas på varje transaktion i en kedja av leveranser. (18) Detta innebär att varje enskild transaktion skall bedömas för sig. Följden är att en viss transaktions art inte påverkas av föregående eller efterföljande händelser i kedjan. (19)

28. Förenade kungariket har med rätta gjort gällande att mervärdesskatt skall tillämpas i enlighet med den verkliga ekonomiska situationen. Detta innebär emellertid inte att arten av en transaktion i en kedja av leveranser skall fastställas med hänsyn till kedjan i dess helhet. Domstolens rättspraxis i vilken det anges att hänsyn skall tas till den verkliga ekonomiska situationen och att den rättsliga formen inte är avgörande, visar tvärt emot att en objektiv bedömning skall göras av verksamheten i sig. (20)

29. Regeln om att en individuell bedömning skall göras av varje transaktion i sig, utan hänsyn till syftet med eller resultatet av densamma, har sin grund i kravet på att det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall vara neutralt och i rättssäkerhetsprincipen, vilken innebär att tillämpningen av gemenskapsrätten skall vara förutsebar för de enskilda. (21) Denna princip säkerställer att det vid tidpunkten för transaktionens utförande i princip är möjligt att fastställa huruvida transaktionen omfattas av tillämpningsområdet för sjätte direktivet.

B – Det bakomliggande syftet med transaktionerna

30. Förenade kungariket har vidare anfört att det är nödvändigt att beakta det bakomliggande syftet med transaktionerna, (22) vilket i förevarande fall är bedrägeri. Karusellen och de ingående transaktionerna hade inte ägt rum såsom en normal ekonomisk företeelse om det inte hade varit för detta syfte. Optigen har anfört att detta perspektiv är subjektivt eftersom det utgår från den försumliga näringsidkarens perspektiv, och ignorerar övriga näringsidkares avsikter. Enligt Förenade kungariket grundas denna uppfattning emellertid inte på en viss näringsidkares avsikter utan på den objektiva slutsatsen att varorna cirkulerade mellan olika näringsidkare såsom en del i en karusellhandel, vilken saknade ekonomiskt syfte.

31. Jag kan inte godta detta argument, om inte för annat så bara för att det bygger på en värdering av syftet med och resultatet av kedjan i dess helhet, i stället för av varje enskild transaktions beskaffenhet. Påståendet att transaktionerna i sista hand saknade ekonomiskt syfte grundas på ett antal omständigheter som går utöver de faktorer som är avgörande för bedömningen av om en transaktion i kedjan omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Jag har redan konstaterat att varje transaktion skall bedömas för sig, utan hänsyn till syftet med eller resultatet av densamma. Arten av en transaktion i en kedja påverkas inte av att varorna vid ett senare tillfälle återigen hamnar i samma näringsidkares händer. Även om det var syftet att tillskansa sig pengar som gav upphov till transaktionskedjan, utgör bedrägeri en verksamhet i sig, vilken inte är konstitutiv för CPU-handel och inte heller påverkar arten av enskilda transaktioner i kedjan.

32. Det är uppenbart att Förenade kungariket har fäst extra stor vikt vid den omständigheten att det bakomliggande syftet med karusellen är mervärdesskattebedrägeri.

33. I motsats till vad Förenade kungariket har uppgett följer det emellertid inte av domstolens ståndpunkt i målen Breitsohl (23) och INZO (24) att en verksamhet som utövas i bedrägligt syfte, eller vars resultat är sådant att det underlättar bedrägeri, kan förlora sin status av ekonomisk verksamhet.

34. Det rör sig om en helt annan fråga när en person som ansöker om avdrag för mervärdesskatt lämnar vilseledande uppgifter i fråga om sin egenskap av skattskyldig person. Målen Breitsohl och INZO gällde just denna fråga. Domstolen konstaterade att "en näringsidkare endast [kan] anses vara skattskyldig i slutlig bemärkelse om avsiktsförklaringen angående

planerad verksamhet har lämnats i god tro. I fall av bedrägeri eller undandragande, där en näringsidkare under föregivande av att vilja utveckla viss ekonomisk verksamhet i verkligheten söker lägga tillgångar som kan omfattas av avdragsrätten till de egna medlen, kan skatteförvaltningen retroaktivt kräva återbetalning av de belopp för vilka avdrag medgivits med hänvisning till att beslutet grundats på vilseledande uppgifter.” (25)

35. Enligt rättspraxis kan skattemyndigheten kräva att ”en näringsidkare styrker sin uppgift om att han avser att inleda ekonomisk verksamhet som kommer att ge upphov till skattepliktiga transaktioner, och vägra avdragsrätt om näringsidkaren inte kan styrka detta”. (26) Denna fråga är emellertid inte aktuell i förevarande mål. För det första har det inte visats att Fulcrum, Optigen eller Bond House ansökte om avdrag av mervärdesskatt på grundval av vilseledande uppgifter eller att de inte hade för avsikt att utveckla ekonomisk verksamhet. För det andra är det viktigt att göra åtskillnad mellan avsikten att bedriva ekonomisk verksamhet och syftet med den ekonomiska verksamheten. (27)

36. Förenade kungarikets uppfattning att särskild vikt skall fästas vid den omständigheten att det bakomliggande syftet med transaktionerna är bedrägeri är dessutom, för det fall att den skulle godtas, svår att förena med innehållet i artikel 4.1 i sjätte direktivet. I denna artikel hänvisas det nämligen till någon form av ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat. Ett godtagande av denna uppfattning skulle innebära att den objektiva karaktär som begreppet ”ekonomisk verksamhet” har åsidosattes och att en hel kedja av leveranser hamnade utanför sjätte direktivets tillämpningsområde så snart en näringsidkare i kedjan underlåter att redovisa mervärdesskatt till skattemyndigheterna, vilket vore orimligt. Resultat är extra förbryllande eftersom det innebär att näringsidkaren, till följd av att han inte redovisat mervärdesskatten, faktiskt inte heller skulle vara skyldig att betala någon sådan.

C – Olaglig verksamhet och tillämpningsområdet för mervärdesskatt

37. Förenade kungariket har anfört att en parallell kan dras mellan förevarande fall och de fall i vilka domstolen har fastställt att viss olaglig verksamhet inte utgör ekonomisk verksamhet och därmed inte omfattas av det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Jag anser inte att denna jämförelse är övertygande.

38. Enligt fast rättspraxis hindrar principen om skatteneutralitet att olagliga och lagliga transaktioner generellt behandlas olika. (28) Även olagliga transaktioner omfattas i princip av tillämpningsområdet för sjätte direktivet och är mervärdesskattepliktiga. (29) Undantag görs endast för verksamhet som helt faller utanför den lagliga ekonomiska sektorn till följd av dess beskaffenhet. (30) Leverans av narkotika omfattas till exempel inte av tillämpningsområdet för sjätte direktivet, (31) medan drivandet av olaglig roulett omfattas av tillämpningsområdet eftersom den sistnämnda verksamheten konkurrerar med laglig spelverksamhet. (32)

39. Till skillnad från narkotika och förfalskade pengar omfattas emellertid CPU:s inte, för att citera domstolen, ”definitionsmissigt av ett totalförbud mot införsel och saluföring i gemenskapen”. (33) Endast varor som inte kan omsättas på grund av deras inneboende beskaffenhet eller särdrag är undantagna från tillämpningsområdet för systemet för mervärdesskatt. (34) Så är inte fallet med CPU:s.

40. För det andra faller inte handeln med CPU:s helt utanför den lagliga ekonomiska sektorn till följd av att transaktionskedjan i slutändan visar sig vara cirkulär, vilket Förenade kungariket har gjort gällande. Av Commissioners egen beskrivning av vad som utgör karusellbedrägeri framgår att utmärkande för denna brottslighet är att de ansvariga använder sig av lagliga medel för att lättare kunna tillskansa sig pengar som betalats såsom mervärdesskatt.

D – Rättssäkerhetsprincipen

41. Om domstolen godtog den tolkning som förordats av Förenade kungariket skulle betydande osäkerhet uppstå i fråga om tillämpningen av sjätte direktivet. En sådan tolkning skulle nämligen innebära att den näringsidkare som vill vara säker på att han har rättigheter och skyldigheter enligt systemet för mervärdesskatt vid tidpunkten för transaktionen måste kunna förutsäga huruvida den vara som omfattas av transaktionen vid någon tidpunkt kan komma att hamna i händerna på en näringsidkare som redan har medverkat i kedjan. I detta fall skulle leverantören dessutom behöva

känna till ett eventuellt efterföljande "försvinnande" från näringsidkarens sida. (35) Samtidigt bör det beaktas att ett och samma varuparti kan innehålla såväl varor som används för bedrägeriet som andra varor. Om Förenade kungarikets argument godtog skulle enbart de sistnämnda varorna vara mervärdesskattepliktiga. Denna tolkning av begreppet "ekonomisk verksamhet" strider mot rättssäkerhetsprincipen, vilken är en allmän gemenskapsrättslig princip som medlemsstaterna är skyldiga att iaktta vid genomförandet av sjätte direktivet. (36) Precis som Optigen, Fulcrum och Bond House med rätta har gjort gällande kan Förenade kungarikets ståndpunkt dessutom ha en avskräckande inverkan på legal handel.

E – Metoder för att bekämpa karusellbedrägeri

42. Förenade kungariket tycks vilja bekämpa karusellbedrägeri, eller i vart fall lösa de problem som denna typ av bedrägeri förorsakar, genom att begränsa tillämpningsområdet för systemet för mervärdesskatt. Enligt min mening bör domstolen inte samtycka till detta tillvägagångssätt. Det skulle nämligen leda till att problemet flyttades från skattemyndigheterna till den privata sektorn, på bekostnad av legal handel och ett korrekt fungerande system för mervärdesskatt. Det skulle dessutom avskräcka medlemsstaterna från att vidta lämpliga åtgärder mot karusellbedrägeri. Det skall noteras att den omständigheten att en verksamhet omfattas av tillämpningsområdet för sjätte direktivet inte innebär att medlemsstaterna går miste om rätten att vidta åtgärder mot verksamheten. (37) I artikel 21 i sjätte direktivet ges medlemsstaterna nämligen möjlighet att införa solidariskt ansvar för betalningen av skatten. En skattskyldig person kan i enlighet med detta krävas på den mervärdesskatt som hans medkontrahent är skyldig om han kände till eller borde ha känt till medkontrahentens bedrägerier. (38) Flera medlemsstater har antagit bestämmelser av denna typ mot karusellbedrägeri.

IV – Förslag till avgörande

43. Med hänsyn till ovanstående föreslår jag att domstolen ger High Court of Justice följande svar:

Vid fastställandet av om en transaktion i en kedja av leveranser utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEC av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, skall en individuell bedömning göras av varje transaktion i sig. Transaktioner som ingår i en cirkulär kedja av leveranser i vilken en näringsidkare tillskansar sig pengar som han erhållit såsom mervärdesskatt i stället för att redovisa detta belopp till skattemyndigheterna upphör inte av denna anledning att utgöra ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet.

1 – Originalspråk: portugisiska.

2 – 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) (nedan kallat sjätte direktivet).

3 – 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) (nedan kallat första direktivet).

4 – Beslut av VAT and Duties Tribunal, Manchester (ordförande: Colin Bishopp), av den 29 april 2003 i mål Bond House Systems Limited mot C&E, punkterna 15 och 18 (fotnoter har lagts till).

5 – Enligt artikel 28cAa i sjätte direktivet skall leverans av varor till en näringsidkare i en annan medlemsstat undantas från mervärdesskatt. Enligt Förenade kungarikets Value Added Tax Act 1994 innebär detta att leveransen nollbeskattas (zero-rated).

6 – Av fotnoten ovan framgår att leverans av varor till en näringsidkare i en annan medlemsstat undantas från mervärdesskatt. Säljaren har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt artikel 17.2 d i sjätte direktivet i dess lydelse enligt artikel 28f.1 häri.

7 – Rapport från kommissionen till rådet och Europaparlamentet om administrativt samarbete i kampen mot momsbedrägerier, 16 april 2004, COM(2004) 260 slutlig.

8 – Dom av den 26 mars 1987 i mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna (REG 1987, s.

1471), punkt 8, och av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (REG 1985, s. 655, punkt 19; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83), av den 4 december 1990 i mål C-186/89, Van Tiem (REG 1990, s. I-4363), punkt 17, och av den 26 juni 2003 i mål C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factory (REG 2003, s. I-6729), punkt 42.

9 – Domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Nederländerna, punkt 19.

10 – Domen i det ovannämnda målet Rompelman, punkt 19, och dom av den 21 september 1988 i mål 50/87, kommissionen mot Frankrike (REG 1988, s. 4797), punkt 15; svensk specialutgåva, volym 9, s. 599.

11 – Domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Nederländerna, punkt 8.

12 – Dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien (REG 1996, s. I-2395).

13 – Dom av den 18 januari 2001 i mål C-150/99, Stockholm Lindöpark (REG 2001, s. I-493).

14 – Domen i det ovannämnda målet Faaborg-Gelting Linien, punkt 14. Domstolen konstaterade att utfallet blir ett annat "om verksamheten avser livsmedel 'för avhämtning' och inte är förenad med tjänster som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på därför avsedd plats".

15 – Domen i det ovannämnda målet Stockholm Lindöpark, punkt 26.

16 – Ibidem.

17 – Förslag till avgörande av den 23 november 2004 i mål C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck (REG 2005, s. I-0000), punkt 21, jämför med dom i mål C-275/01, Sinclair Collis (REG 2003, s. I-5965), punkterna 25–30.

18 – Se artikel 2 i rådets första direktiv.

19 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 juni 1999 i mål C-158/98, Coffeeshop Siberië (REG 1999, s. I-3971), punkt 22.

20 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 oktober 2004 i mål C-8/03, BBL (REG 2004, s. I-0000), punkt 36, av den 29 april 2004 i mål C-77/01, EDM (REG 2004, s. I-0000), punkt 48, samt i de ovannämnda målen Van Tiem, punkt 18, och Rompelman, punkt 23.

21 – Se, till exempel, dom av den 22 februari 1984 i mål 70/83 Kloppenburg (REG 1984, s. 1075, punkt 11; svensk specialutgåva, volym 7, s. 533), av den 15 december 1987 i mål 348/85, Danmark mot kommissionen (REG 1987, s. 5225), punkt 19, av den 1 oktober 1998 i mål C-209/96, Förenade kungariket mot kommissionen (REG 1998, s. I-5655), punkt 35, av den 22 november 2001 i mål C-301/97, Nederländerna mot rådet (REG 2001, s. I-8853), punkt 43, och av den 29 april 2004 i mål C-17/01, Sudholz (REG 2004, s. I-0000), punkt 34.

22 – Förenade kungariket har hänvisat till dom av den 20 juni 1996 i mål C-155/94, Wellcome Trust (REG 1996, s. I-3013), punkterna 31–36, och av den 20 juni 1991 i mål C-60/90, Polysar Investments (REG 1991, s. I-3111, punkt 12; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-227).

23 – Dom av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl (REG 2000, s. I-4321).

24 – Dom av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, INZO (REG 1996, s. I-857).

25 – Domen i det ovannämnda målet INZO, punkt 24. Se också domen i det ovannämnda målet Breitsohl, punkt 39, och dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfria m.fl. (REG 2000, s. I-1577).

26 – Generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i mål C-32/03, I/S Fini H (REG 2005, s. I-0000), punkt 21.

27 – En jämförelse av följande två situationer förtydligar möjligen denna ståndpunkt: Situation I: X anmäler att han har för avsikt att öppna restaurang och blir (preliminärt) en skattskyldig person. X köper stolar, bord och annan utrustning samt ansöker om avdrag för mervärdesskatt. X öppnar emellertid aldrig någon restaurang. Situation II: Y öppnar restaurang och använder den för att begå skattebrott. Y driver restaurangen och fakturerar mervärdesskatt av sina kunder, men underlåter därefter att redovisa all mervärdesskatt i avsikt att lura skattemyndigheterna och själv behålla en del av skatten. Omständigheterna i situation I är sådana att det kan ifrågasättas huruvida X är en skattskyldig person. Skattemyndigheterna kan kräva att X styrker sina avsikter och pröva om X verkligen hade för avsikt att utöva restaurangverksamhet (se till exempel domen i det ovannämnda målet INZO, dom av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal, REG 1998, s. I-1, och av den 8 juni 2000 i mål C-396/98, Schloßstraße, REG 2000, s. I-4279).

Omständigheterna i situation II är däremot inte sådana det kan ifrågasättas huruvida Y är en skattskyldig person. Y bedriver nämligen ekonomisk verksamhet, närmare bestämt restaurangverksamhet. Av artikel 4.1 i sjätte direktivet följer att syftet med eller resultatet av verksamheten inte påverkar Y:s egenskap av skattskyldig person.

28 – Se till exempel dom av den 11 juni 1998 i mål C-283/95, Fischer (REG 1998, s. I-3369), punkt 28.

29 – Dom av den 28 februari 1984 i mål 294/82, Senta Einberger (REG 1984, s. 1177; svensk specialutgåva, volym 7, s. 541), av den 2 augusti 1993 i mål C-111/92, Lange (REG 1993, s. I-4677), punkt 16, av den 5 juli 1988 i mål 289/86, Happy Family (REG 1988, s. 3655, punkt 20; svensk specialutgåva, volym 9, s. 515), av den 5 juli 1988 i mål 269/86, Mol (REG 1988, s. 3627), punkt 18, dom av den 28 maj 1998 i mål C-3/97, Goodwin och Unstead, (REG 1998, s. I-3257), punkt 9, och av den 29 juni 2000 i mål C-455/98, Salumets m.fl. (REG 2000, s. I-4993), punkt 19.

30 – Domarna i de ovannämnda målen Happy Family, punkt 20, och Mol, punkt 18.

31 – Domarna i de ovannämnda målen Senta Einberger och Happy Family, punkt 23.

32 – Domen i det ovannämnda målet Fischer, punkterna 19–23 och 28. Vad avser den rättsliga grunden för domstolens resonemang anmärkte generaladvokaten Jacobs i punkt 20 i förslaget till avgörande i mål Witzemann att ”den verkliga grunden för regeln är något oklar” och att ”det inte kan hävdas att det finns någon grundläggande rättsprincip som utgör hinder för att rättsstridiga transaktioner beskattas” (dom av den 6 december 1990 i mål C-343/89, Witzemann, REG 1990, s. I-4477; svensk specialutgåva, volym 10, s. 591). Domstolen anser i huvudsak att mervärdesskatt är tillämplig på verksamhet som förekommer på den normala ekonomiska sektorn, antingen på grund av att verksamheten är lagenlig eller på grund av att den konkurrerar med lagenlig verksamhet. Utanför det området är principen om skatteneutralitet inte tillämplig. Se även punkt 16 i generaladvokaten Fennellys förslag till avgörande i det ovannämnda målet C-158/98, Coffeeshop Siberië.

33 – Domen i det ovannämnda målet Senta Einberger, punkt 15. Se också domen i det ovannämnda målet Witzemann och punkt 20 i generaladvokaten Légers förslag till avgörande i det ovannämnda målet Goodwin och Unstead.

34 – Domarna i de ovannämnda målen Salumets m.fl., punkterna 19 och 21, och Fischer, punkt 20, och av den 2 augusti 1993 i mål C-111/92, Lange (REG 1993, s. I-4677), punkt 12.

35 – Förenade kungarikets resonemang skulle endast vara tillämpligt när båda dessa villkor är uppfyllda. Varken den omständigheten att kedjan av leveranser är cirkulär eller att en näringsidkare har försvunnit eller kommer att försvinna räcker i sig för att transaktionen skall anses falla utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Så kallat ”Missing trader fraud” (bedrägeri genom att näringsidkaren försvinner) kan förekomma i en rak kedja, och i ett sådant fall skulle transaktionerna i kedjan likväl omfattas av systemet för mervärdesskatt. Cirkulär handel kan uppstå som en normal ekonomisk företeelse på vissa varumarknader. Systemet för mervärdesskatt har utformats för att kunna hantera detta fenomen, och transaktionerna förblir mervärdesskattepliktiga oavsett om de berörda varorna hamnar hos konsumenterna i slutändan.

36 – För ett liknande resonemang se dom av den 29 april 2004 i de förenade målen C-487/01 och C-77/02, Gemeente Leusden och Holin (REG 2004, s. I-0000), punkterna 57, 58, 65 och 69. Se analogt dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP (REG 1995, s. I-983), punkt 24. Se också dom av den 3 december 1998 i mål C-381/97, Belgocodex (REG 1998, s. I-8153), punkt 26, domen i det ovannämnda målet Schloßstraße, punkt 44, av den 11 juli 2002 i mål C-62/00, Marks & Spencer (REG 2002, s. I-6325), punkt 44, av den 26 april 1988 i mål 316/86, Krücken (REG 1988, s. 2213), punkt 22. Domstolen har vid upprepade tillfällen anført att kravet på rättssäkerhet gäller särskilt i fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande eftersom de personer som berörs måste kunna få exakt vetskap om de rättigheter och skyldigheter som de har. Se exempelvis dom av den 15 december 1987 i mål 325/85, Irland mot kommissionen (REG 1987, s. 5041), punkt 18, av den 15 december 1987 i mål 326/85, Nederländerna mot kommissionen (REG 1987, s. 5091), punkt 24, domen i det ovannämnda målet C-17/01, Sudholz, punkt 34, och, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juli 1981 i mål 169/80, Gondrand Frères (REG 1981, s.

1931), punkt 17.

37 – Olaglig spelverksamhet till exempel utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet. Detta hindrar givetvis inte medlemsstaterna från att vidta åtgärder mot olaglig spelverksamhet. Domen i det ovannämnda målet Fischer. Se också särskilt punkt 24 i domen i det ovannämnda målet Lange.

38 – Det är i detta sammanhang som frågan huruvida näringsidkaren kände till, eller borde ha känt till, bedrägeriplanerna skall behandlas och inte, vilket Danmarks regering har gjort gällande, i samband med definitionen av "ekonomisk verksamhet".