

STEFAN OLSSON

## Nya avgöranden om indirekta skatter från EUD

*I artikeln beskrivs och kommenteras två avgöranden från EUD rörande indirekta skatter som kom i början av sommaren.*

### 1 BEVISVÄRDE AV FRAKTSEDLAR FÖR SKATTEFRIHET VID IMPORT?

Mål C-108/17 ”Enteco Baltic” UAB mot Munitinès departamentas prie Lietuvos Respublikos finansu ministerijos gällde bl.a. under vilka förutsättningar det var möjligt för en nationell skattemyndighet att neka skattefrihet vid utförsel av varor till andra medlemsländer när varorna inte hade levererats till angiven kund, vilket bevisvärde dokument avseende punktskatter och liknande hade i en sådan situation samt om förfoganderätten till egendomen hade övergått från den skattskyldige till någon annan.

Förutsättningarna i målet var följande: Enteco Baltic var ett litauiskt företag som handlade med bränslen. Bolaget importerade bränslen från Vitryssland, dvs. ett tredjeland, och sålde dessa vidare till företag i Polen, Slovakien och Ungern. Bolaget angav i importdeklarationerna mervärdesskattenummer för de utländska företag som köpte bränslena av bolaget. Bränslet såldes med villkor ”Ex works”, dvs. köparna förväntades hämta bränslena vid säljarens lager och bränslena var därmed avlämnade av säljaren till köparen. Det förekom att bolaget ibland sålde bränslena till andra företag än de som angetts i deklarationen, men detta meddelades enligt bolaget i sådana fall till de litauiska skattemyndigheterna. Efter att det rikts misstankar mot bolaget från polska, slovakiska och ungerska skattemyndigheter genomförde den litauiska tullen en skattekontroll, som enligt tullen utvisade att bränslena inte hade levererats till de företag som angavs i mervärdesskattedeklarationerna och att det inte var styrkt att bränslena hade förts ut ur Litauen eller att förfoganderätten till bränslena hade övergått till de företag som angavs i deklarationerna.

I den process som följde på tullens beslut att belasta bolaget med mervärdesskatt för de aktuella bränslena begärde den regionala förvaltningsdomstolen i Vilnius förhandsbesked från EUD. Frågorna som ställdes

gällde i huvudsak de villkor för skattefri utförsel av varor importerade från tredjeländer som uppställs i art. 143.1. d och art. 143.2 i mervärdesskatte-direktivet (2006/112/EG).

Art. 143.1. d

”Import av varor som försänts eller transporterats från ett tredje territorium eller ett tredjeland till en annan medlemsstat än den där försändelsen eller transporten avslutas, om leveransen av varorna, som görs av en importör som har utsetts till eller godtagits som betalningsskyldig i enlighet med artikel 201, är undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 138.”

Art. 143.2

”2. Det undantag som avses i punkt 1 d ska gälla i de fall då importen av varor följs av en varuleverans som undantagits från skatteplikt enligt artikel 138.1 och 138.2 c endast om importören vid importtillfället har lämnat minst följande uppgifter till importmedlemsstatens behöriga myndigheter:

- a) Sitt registreringsnummer för mervärdesskatt utfärdat i importmedlemsstaten eller det i importmedlemsstaten utfärdade registreringsnumret för mervärdesskatt för sin skatterepresentant som är ansvarig för betalningen av mervärdesskatt.
- b) Registreringsnumret för mervärdesskatt för den kund till vilken varorna levereras enligt artikel 138.1, vilket har utfärdats i en annan medlemsstat, eller importörens eget registreringsnummer för mervärdesskatt utfärdat i den medlemsstat där försändelsen eller transporten avslutas, när varorna överförs enligt artikel 138.2 c.
- c) Bevisning för att de importerade varorna är avsedda att transporteras eller försändas från importmedlemsstaten till en annan medlemsstat.

Medlemsstaterna får dock föreskriva att den bevisning som avses i led c ska lämnas till de behöriga myndigheterna endast på begäran.”

Den första frågan var helt enkelt om direktivets regler förhindrade de nationella skattemyndigheterna att neka skattefrihet vid import, om varorna sedermera kommit att levereras till en annan köpare än den ursprungliga, och myndigheterna också informerats om detta. Domstolen konstaterade att skattefrihet vid import endast kunde vara för handen, om importen följdes av ett gemenskapsinternt förvärv som uppfyllde relevanta krav.<sup>1</sup> I detta avseende uppställdes inte något krav på att uppge förvärvarens registreringsnummer. Domstolen menade att skattefrihet endast kunde nekas av de nationella myndigheterna om någon uppsåtligen medverkat till ett skatteundandragande eller om åsidosättande av formkraven kunde

<sup>1</sup> 47 p.

leda till bevisproblem ifråga om de materiella villkoren för skattefrihet var uppfyllda.<sup>2</sup>

Den andra frågan domstolen ställde var om tullrättsliga eller punktskatterättsliga dokument kunde ses som bevis på att varor som levererats från ett skatteupplag i importlandet till ett skatteupplag i ett annat medlemsland. Domstolen konstaterar att bevisbördan för att rätten att förfoga över varan övergått till förvärvaren och att varorna transporterats till en annan medlemsstat låg på leverantören.<sup>3</sup> Trots att bevisfrågor i det enskilda fallet får avgöras av den nationella domstolen lämnade EUD vissa riktlinjer. Den dokumentation som diskuterades i målet var e-AD-fraktsedlar, CMR-fraktsedlar samt e-ROR-bekräftelser.

e-AD-fraktsedlar är elektroniska administrativa dokument (elektroniska ledsagardokument) som används vid transport av punktskattepliktiga varor under skatteuppskov enligt punktskattedirektivet 2008/118/EG, vilka ersätter de fysiska ledsagardokument som föreskrevs i det äldre cirkulationsdirektivet 92/12/EEG.<sup>4</sup> e-AD-handlingen består både av en preliminär handling, som ges in av avsändaren till de nationella skattemyndigheterna i avsändarlandet senast sju dagar för det att varorna avsänds, och en bekräftelse av mottagandet av varorna som mottagaren inger till myndigheterna i destinationslandet.

e-ROR-bekräftelserna upprättades efter att varorna hade sänts iväg, och kunde därför inte vid tidpunkten för importen av varorna användas som bevis för skattefrihet, men däremot som bevis i efterhand för att ett gemenskapsinternt förvärv verkligen skett.<sup>5</sup>

CMR-fraktsedlarna upprättades före transporten och kunde därför utvisa att varorna skulle sändas till en annan medlemsstat.<sup>6</sup> Tvisten vid den nationella domstolen gällde dock bl.a. om skattemyndigheten kunde vägra skattefrihet, då fraktsedlarna inte var stämplade av mottagaren. EUD påpekar att endast denna omständighet inte var tillräcklig för att neka skattefrihet om det fanns annan bevisning för att varorna vid importen var avsedda att sändas till en annan medlemsstat och att transporten verkligen anlänt till denna medlemsstat.<sup>7</sup>

2 61 p.

3 67 p.

4 Art. 21, dir. 2008/118/EEG. Jfr 6 kap. lag (1994:1776) om skatt på energi, LSE.

5 77 p.

6 78 p.

7 79 p.

Den tredje och fjärde frågan prövades av EUD tillsammans, och gällde tolkningen av art. 143.1 d i mervärdesskattedirektivet. Utgjorde denna artikel ett hinder mot att de nationella skattemyndigheterna nekade skattefrihet för en import som följts av ett gemenskapsintern förvärv, om varorna inte överförts direkt till förvärvaren, utan transaktionen har utförts av transportföretag och skatteupplag på uppdrag av importören? Vidare behandlades frågan huruvida begreppet ”leverans av varor” i art. 14.1 i mervärdesskattedirektivet skulle tolkas på samma sätt som i art. 167?

EUD påminde här om att begreppet ”leverans av varor” inte syftade på civilrättsliga regler i medlemsstaterna, utan innefattade samtliga transaktioner avseende överföring av egendom från en part till en annan, där mottagaren fick befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till den.<sup>8</sup> Vidare förutsatte en gemenskapsintern leverans att det sker en överföring av rätten att så som ägare förfoga över egendomen från säljaren till förvärvaren.<sup>9</sup> Det mervärdesskatterättsliga leveransbegreppet skall ges en enhetlig definition i olika artiklar i mervärdesskattedirektivet.<sup>10</sup> Av större intresse i det aktuella målet är att det inte krävs att den som har förvärvat egendomen också innehar den eller att den fysiskt transporterats till eller mottagits av förvärvaren.<sup>11</sup> En överföring av varor endast för att inneha dem, utan att rätten att förfoga över dem överförs, innebar däremot ingen leverans.<sup>12</sup> Det ankom då på den nationella domstolen att undersöka om rätten att förfoga som ägare till egendomen hade överförts av Enteco Baltic till transportföretagen och skatteupplagen eller till förvärvarna.<sup>13</sup> Om rätten hade överförts till förvärvarna hade Eneteco Baltic rätt till skattefrihet.<sup>14</sup>

Återigen poängterar domstolen att det mervärdesskatterättsliga leveransbegreppet inte motsvarar nationell civilrätt, och i detta fall inte heller internationella leveransklausuler. Om varorna, som synes vara fallet i detta mål, har transporterats av en fraktförare på uppdrag av säljaren, har

---

8 86 p.

9 84 p.

10 85 p.

11 87 p. Domstolen hänvisar i detta avseende till det opublicerade målet C-123/14.

12 88 p. Domstolen hänvisade till C-435/03 *British American Tobacco*.

13 89 p.

14 91 p.

klausulen ”Ex works” inte iakttagits. Den förutsätter att varorna hämtas av förvärvaren vid säljarens lager.<sup>15</sup>

De femte och sjätte frågorna i målet gällde om art. 143.1 utgjorde ett hinder för administrativ praxis, som innebar att en importör i god tro kunde nekas skattefrihet, om förutsättningar för det följande gemenskaps-interna förvärvet inte var uppfyllt pga. ett skattebedrägeri från förvärvarens sida.<sup>16</sup> Domstolen uppmärksammade att det inte stred mot unions-rätten att kräva att en aktör i god tro även vidtog åtgärder för att säkerställa att transaktionen som denne utförde inte ledde till att aktören blev inblandad i ett skattebedrägeri.<sup>17</sup> Det ankom på den nationella domstolen att göra en helhetsbedömning av omständigheterna i målet.

Utgången är givetvis avhängig de tämligen specifika omständigheter som gällde i det nationella målet. Det är dock inte förvånande att den betydligt strängare övervakningen av punktskattepliktiga varor mellan medlemsländerna rimligen måste vara en god indikator på var varorna har befunnit sig och slutligen hamnat, även i mervärdesskatterättsligt avseende. Att skattskyldighet för punktskatter och mervärdesskatt inte nödvändigtvis inträder vid samma tidpunkt torde i detta avseende vara av underordnad betydelse.

Vidare förstärks domstolens tydliga praxis att nationella civilrättsliga regler inte är avgörande för mervärdesskatterättslig leverans. Det skall dock anmärkas att detta mål, i likhet med flertalet andra avgöranden från EUD där leveransbegreppet har diskuterats, inte i huvudsak har rört frågan om *när* en leverans har skett, vilket är vad som regleras genom köprättsliga klausuler. Frågan har istället varit *om* en leverans har skett.<sup>18</sup>

15 Se Olsson, Stefan, Punktskatter, Uppsala 2001, s. 230 och 249 samt RÅ 1994 not. 408.

16 Det fanns även en sjunde fråga, huruvida den nationella skattemyndigheten för att utröna om rätten att så som ägare förfoga över egendomen hade överförts till förvärvaren, var skyldig att samla in information som endast offentliga myndigheter hade tillgång till. Eftersom bevisbördan avseende gemenskapsinterna förvärv låg på leverantören för att en sådan överföring hade skett fanns ingen sådan skyldighet för skattemyndigheten i dessa fall. Någon rätt för leverantören att begära att skattemyndigheten samlade in sådan information fanns inte heller enligt förordning 904/2010 om informationsutbyte.

17 94 p.

18 Jfr Olsson, Stefan, SN 2013, s. 759.

## 2 SKATTEFRIHET FRÅN ENERGISKATT FÖR BRÄNSLEN SOM ANVÄNDS VID FRAMSTÄLLNING AV ENERGI-PRODUKTER?

Målet C-49/17 *Koppers Denmark ApS mot Skatteministeriet* gällde frågan om skattefrihet från energiskatt för bränslen som används vid framställning av energiprodukter, som inte användes som skattepliktiga motorbränslen eller för uppvärmning. Koppers var ett företag, som bl.a. framställde beck, kreosotolja, naftalin och lösningsmedel. Verksamheten bedrevs i två anläggningar, en för destillering av tjära och en för naftalinproduktion. Lösningsmedel framställdes som en biprodukt i naftalinanläggningen och användes som bränsle vid destillering av tjäran. Det användes även vid förbränning av destilleringsgas, vilket gav värme till båda anläggningarna. Samtliga produkter som tillverkades vid anläggningarna kunde användas som bränsle. Det var dock endast lösningsmedlet som användes som bränsle av företaget och därmed kunde vara föremål för energiskatt.

Koppers hade ursprungligen deklarerat förbrukningen av lösningsmedel som skattepliktig, men begärde senare återbetalning av skatten. Den danska skattemyndigheten nekade återbetalning på den grunden att lösningsmedlet inte hade använts för att framställa energiskattepliktiga produkter. I den följande skatteprocessen ställde Östra Landsret två frågor till EUD. Den första var om art. 21.3 i energiskattedirektivet (dir. 2003/96) skulle tolkas så, ”att förbrukning av egenproducerade energiprodukter för framställning av andra energiprodukter är undantagen från skatt i en situation som i det nationella målet, där de framställda produkterna inte används som motorbränslen eller som bränslen för uppvärmning?”<sup>19</sup>

Av art. 21.3 i energiskattedirektivet framgår att ”förbrukning av energiprodukter inom ett anläggningsområde som tillhör en verksamhet som framställer energiprodukter skall inte anses medföra skattskyldighet om förbrukningen utgörs av energiprodukter som framställts inom ett område som tillhör verksamheten.” Syftet med bestämmelsen är således att undvika en dubbelbeskattning av de framställda bränslen, som enligt den unionsrättsliga huvudregeln beskattas då de släpps för konsumtion.<sup>20</sup> Frågan var således om denna skattefrihet för det bränsle som åtgått vid produktionen gällde även i detta fall, då de framtagna produkterna inte användes som motorbränsle eller för uppvärmning.

<sup>19</sup> Den andra frågan besvarades inte i domen.

<sup>20</sup> Art. 7, dir. 2008/118/EG.

EUD inleder med att konstatera att enligt fast rättspraxis, när det inte är möjligt att genom en bokstavstolkning fastställa en bestämmelses exakta räckvidd, bestämmelsen skall tolkas utifrån dess ändamål och allmänna systematik.<sup>21</sup> Vid en första anblick framstår då samtliga produkter som Koppers tillverkade som energiprodukter enligt direktivet.<sup>22</sup> Det var dock den unionsrättslige lagstiftarens avsikt att energiprodukter endast skulle omfattas av de gemensamma bestämmelserna när de användes som motorbränslen eller för uppvärmning.<sup>23</sup> Produkter som används för andra ändamål är då undantagna från direktivets tillämpningsområde.

EUD konstaterade då att lösningsmedlet, som användes för produktion av varor som inte omfattades av energiskattedirektivet, inte kunde omfattas av undantaget i skatt i art. 21.3 i direktivet. Avgörandet är helt i linje med energiskattens uppbyggnad som en ettledsskatt. Skattefrihet för insatsvaror som används för framställning av energiprodukter behöver endast medges om de framställda produkterna används för skattepliktiga ändamål.<sup>24</sup>

*Stefan Olsson är professor i finansrätt vid Handelshögskolan, Karlstads universitet.*

---

21 P. 22.

22 P. 23.

23 P. 24.

24 Jfr 6 a kap. 1 § 6–7 pp. LSE.