

# *Om bärkraftiga skattesystem*

- Indirekt beskattning, juridiska  
utmaningar

Jesper Öberg  
*NSFR, Lysebu den 21 maj 2019*

---

## *Det var då... (Ds Fi 1967:10)*

- I likhet med allmänna skatteberedningen anser utredningen att en svensk mervärdeskatt skall omfatta samtliga led i produktions- och distributionskedjan och bygga på en i princip generell skatteplikt. Det är uppenbart, framhåller utredningen, att en skatt med denna utformning bäst tillgodoser neutralitetsaspekterna samtidigt som skatteunderlaget blir det största tänkbara, varigenom skatten får en hög avkastningsförmåga. En sådan utformning av skatten överensstämmer också med vad som gäller eller förordas för mervärdeskatter i utlandet. **Även om en generell mervärdeskatt, som omfattar samtliga led, har nackdelar i redovisnings-, uppbörds- och kontrollhänseende, bl. a. på grund av att antalet skattskyldiga blir stort, finner utredningen inte att några fördelar skulle vinnas genom en begränsning av mervärdeskatten till fabrikant- och grossistleden. Både principiella och praktiska skäl talar enligt utredningen mot att välja en sådan utformning av skatten.**

---

## *Några decennier senare...*

- Motverka gemenskapsinternt momsbedrägeri – det behövs kraftfullare åtgärder

*Särskild rapport 2015 nr 24 från Europeiska Revisionsrätten*

- ”Brådskande åtgärder för att motverka momsgapet”

*Från EU-kommissionens handlingsplan för mervärdesskatt – Mot ett gemensamt mervärdesskatteområde i EU – Dags för beslut, Com(2016)148 final*

- ”the utmost importance of robust legal rules which hamper VAT fraud”

*Från Europeiska rådets pressmeddelande ”Council conclusions on the VAT action plan and on VAT fraud*

---

## *En balansakt...*

- Har det som utmålades som kanske den största fördelen med mevärdesskatten – att skatten skulle tas ut i samtliga led i produktions- och distributionskedjan och hanteras av de skattskyldiga – kommit att bli den största utmaningen?
- Hur ska man i så fall uppnå en balans mellan en skatt som ska administreras och betalas in av en omfattande mängd skattskyldiga och som därför kräver så generella (få undantag) och förutsebara lagregler som möjligt, samtidigt som skattebasen säkerställs?

---

## *Några tidiga tecken i Sverige*

- 2007 - **omvänd mervärdesbeskattning** på byggtjänster (senare även på handel med utsläppsrätter och skrot) – har bl.a. krävt en stor mängd ställningstaganden från Skatteverket i gränsdragningsfrågor och därmed även öka
- Ett ”system inom systemet ” - viss återgång mot omsättningskatt?
- 2008 - ”**Momspaket**” med nya regler, bl.a. **omvärderingsregler** vid under- och överprisöverlåtelser
- Även regler om **betalningsskyldighet** för mervärdesskatt om belopp i en faktura eller liknande handling betecknats som mervärdesskatt, även om beloppet inte utgör mervärdesskatt
- 2010 – Nya regler om **omsättningsland** för tjänster, **återbetalning** till utländska företagare och **periodisk sammanställning**

## Några intressanta exempel ur rättspraxis

- RÅ 2004 ref. 26, Green Computer in Sweden AB – om beviskrav
- *Bolaget sålde under januari-maj 1996 varor (dataprodukter) för 4,6 miljoner kr till två finska företag. Varorna hämtades på plats. Bolaget redovisade ingen mervärdesskatt med anledning av försäljningarna. **Huvudfrågan i målet är om det i 3 kap. 30 a § första stycket ML uppställda kravet att varorna transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land är uppfyllt. Om så inte anses vara fallet tillkommer frågan om skattetillägg.***
- *Till grund för bestämmelsen i ML ligger artikel 28c.A i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Regleringen i ML och direktivet ger uttryck för att varorna faktiskt skall föras in i ett annat EG-land (jfr prop. 1994/95:57 s. 78). Är den förutsättningen inte uppfyllt är omsättningen inte undantagen från skatteplikt. **Eventuell god tro hos säljaren saknar betydelse** för dennes skyldighet att debitera mervärdesskatt.*
- *Regeringsrätten finner att det i målet inte framkommit att de aktuella varorna förts från Sverige till ett annat EG-land. Omsättningarna är därför inte undantagna från skatteplikt.*

## Några intressanta exempel ur rättspraxis

- Mål C-409/04, Teleos plc m.fl. – om beviskrav
- *Syftet att förebygga undandragande av skatt rättfärdigar förvisso att höga krav ibland ställs när det gäller tillhandahållarnas skyldigheter. **All fördelning av risken mellan tillhandahållaren och skattemyndigheten till följd av ett undandragande som begåtts av tredje man måste emellertid vara förenlig med proportionalitetsprincipen.** I stället för att förebygga undandragande av skatt är det inte heller säkert att ett system där hela ansvaret för erläggandet av mervärdesskatten läggs på tillhandahållaren, oberoende av om denne är inblandad eller ej i undandragandet, skyddar det harmoniserade mervärdesskattesystemet mot undandragande och missbruk från förvärvarens sida.*
- *De skattskyldiga /.../ skulle alltså befinna sig i **en situation som är mindre förmånlig än den situation som råder för de skattskyldiga som genomför en transaktion inom landet...***

## ***Några intressanta exempel ur rättspraxis***

- */.../ viktigt att säkerställa att situationen för de ekonomiska aktörerna inte är mindre förmånlig än den situation som gällde före avskaffandet av gränskontrollerna mellan medlemsstaterna, något som kommissionen på goda grunder också har påpekat. Ett sådant resultat skulle nämligen strida mot målsättningen med den inre marknaden som är att underlätta handeln mellan dessa medlemsstater.*
- *Även om det stämmer att systemet med handel inom gemenskapen har blivit mera sårbart för undandragande gäller icke desto mindre att **de villkor avseende bevisning som fastställts av medlemsstaterna inte får inkräkta på de grundläggande friheter som instiftats genom EG-fördraget, däribland den fria rörligheten för varor.***



## ***Några intressanta exempel ur rättspraxis***

- Mål C-255/02, Halifax plc m.fl. – om förfarandemissbruk
- *Det är väsentligt att härvid erinra om att de **åtgärder som medlemsstaterna kan vidta /.../ i syfte att uppnå en riktig uppbörd av skatten och förebygga skattebedrägeri, inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften. De får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att de äventyrar mervärdesskattens neutralitet, som är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom gemenskapslagstiftningen på området.***
- *Domstolen erinrar om att den omständigheten att förfarandemissbruk konstaterats inte behöver leda till en sanktionsåtgärd, vilket kräver tydligt och otvetydigt lagstöd. Däremot måste den medföra återbetalningsskyldighet, eftersom ett sådant konstaterande innebär att avdragen för ingående mervärdesskatt blivit helt eller delvis omotiverade.*
- ***/.../ transaktioner som ingår i ett missbruksförfarande skall omdefinieras för att upprätta de förhållanden som skulle ha förelegat om de transaktioner som ligger till grund för förfarandemissbruket inte hade förelegat.***

---

## ***EU:s strävanden att upprätthålla skattebasen***

- EU-kommissionens handlingsplan för mervärdesskatt – Mot ett gemensamt mervärdesskatteområde i EU – Dags för beslut, Com(2016)148 final
- **Åtgärder och tidsplan ”mot ett stabilt gemensamt EU-övergripande mervärdesskatteområde”**
  - *2016, Åtgärder för att förbättra samarbetet mellan skattemyndigheter och med tull- och brottsbekämpande myndigheter samt för att stärka skattemyndigheternas kapacitet*
  - *2016, Utvärderingsrapport av direktivet om ömsesidigt bistånd för indrivning av skatteskulder*
  - *2017, Förslag för att förbättra administrativt momssamarbete och Eurofisc*
  - *2017, Förslag om ett slutgiltigt mervärdesskattesystem för handel över gränserna (gemensamt EU-övergripande mervärdesskatteområde – första steget – Refit)*
- Handlingsplanen **välkomnades av Europeiska rådet (ECOFIN)**

---

## ***EU:s strävanden att upprätthålla skattebasen***

- Förslag till RÅDETS DIREKTIV om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller införandet av de detaljerade tekniska bestämmelserna för driften av **det slutgiltiga mervärdesskattesystemet för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna**, COM(2018) 329 final
- *Förslaget ska säkerställa att destinationsprincipen gäller, d.v.s. att beskattning ska ske i köparens medlemsstat, säljaren ska dock som huvudregel vara skattskyldig*
- *Om kunden däremot är en "certifierad beskattningsbar person" (CTP) så ska denne istället vara skattskyldig*
- *Kritiken från remissinstanser (t.ex. FAR) inriktar sig bl.a. på att säljaren måste ha kunskap om momsregler och rättspraxis som gäller i köparlandet (t.ex. tillämpliga skattesatser i samtliga 29 medlemsländer)*
- *Kommer ovillkorligen leda till omställningskostnader och administrativa merkostnader för de flesta företag som har EU-handel*
- *Även systemet med CTP riskerar att leda till ökad administration*

---

## ***Även motverkande av konkurrensnedvridning viktigt för att upprätthålla skattebasen***

- Den 1 januari 2015 infördes nya regler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster
- Innebar att sådana tjänster till icke beskattningsbara personer (främst privatpersoner) i ett annat EU-land än där säljaren är etablerad skulle beskattas i **förvärvarens** land.
- De tidigare reglerna innebar att beskattningen skulle ske i säljarens land när säljaren var etablerad inom EU
- Ansågs därmed som stor risk för att säljarens val av etableringsort påverkades av skillnaderna i mervärdesskattesatser inom EU och att detta ledde till **snedvridning av konkurrensen och minskade skatteintäkter för länder med högre skattesatser**
- De nya reglerna har inneburit nya juridiska utmaningar avseende t.ex. **presumptionsregler** för var en köpare ska anses vara etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas

---

## *Sammanfattande reflektioner*

- Att arbeta med mervärdesskatt är en daglig juridisk utmaning
- All skattelagstiftning har dock sina juridiska utmaningar...
- Mervärdesskatten är i grunden ett bra system
- Ökat fokus under senare år på att motverka bedrägerier, förfarandemissbruk och konkurrenssnedvridning
- Detta är angeläget, inte minst en viktig rättviseaspekt mellan konkurrerande företag
- Samtidigt angeläget att inte öka den administrativa bördan för de företag som ska hantera uppbörden av mervärdesskatten
- Alltså mycket viktigt att en balans uppnås i ansvaret för upprätthållandet av ett fungerande mervärdesskattesystem mellan de parter som verkar inom systemet.
- Dessa viktiga intressen måste *alltid* noggrant vägas mot varandra!

---

# *Tack!*

*Jesper Öberg, Partner, Jur Dr*  
*+46 (0)10 2129553*  
*jesper.oberg@pwc.com*

