



Fakulteten för ekonomi, kommunikation och IT

Marcus Holmlund  
Daniel Ljung

# UNDANTAG AV MERVÄRDESSKATT VID GEMENSKAPSINTERNA FÖRVÄRV

Dokumentationskrav, god tro och rättssäkerhet

EXCEPTIONS FROM VAT REGARDING  
COMMERCE WITHIN THE EUROPEAN UNION

Documentation requirements, good faith and legal security

Magisteruppsats i skatterätt  
Master thesis in tax law

Datum/Termin: 2008-05-23/VT-08

Handledare: Stefan Olsson

## Sammanfattning

Vid omsättning av varor ska svensk mervärdesskatt debiteras, vilket stipuleras i mervärdesskattelagen. Försäljning till andra EG-länder, s.k. gemenskapsinterna förvärv är undantagen svensk mervärdesskatt. Detta är reglerat i 3 kap. 30 a § ML. Vid ett gemenskapsinternt förvärv ska varorna transporteras ut ur Sverige och tillhandahållaren ska inte debitera köparen svensk mervärdesskatt för dessa. Vid s.k. avhämtningsköp, vilket innebär att köparen själv står för transporten från tillhandahållaren uppstår ett problem. För att undantagsregeln i 3 kap. 30 § ML ska bli tillämplig fordras att tillhandahållaren kan styrka att varorna har transporterats ut ur landet och att omsättningen således inte är att klassas som gjord i Sverige. Det är upp till tillhandahållaren att ta fram nödvändig dokumentation som gör det sannolikt att en korrekt gemenskapsintern försäljning har skett. Bevisningen har försvårats i och med avskaffandet av gränskontroller inom gemenskapen. Vid export kan tillhandahållaren erhålla ett tulldokument vilket inte är möjligt vid gemenskapsinterna transaktioner.

Det finns varken i lag eller i förarbeten några anvisningar på vad som utgör tillräcklig dokumentation. Vid otillräcklig dokumentation riskerar tillhandahållaren att få betala den uteblivna mervärdesskatten och kan dessutom åläggas skattetillägg. Det är Skatteverket som avgör om dokumentationen är tillräcklig och gör det sannolikt att de aktuella varorna har transporterats till en annan medlemsstat.

I vår uppsats utreder vi rättssäkerheten kring dessa dokumentationskrav. Framförallt är det förutsebarheten för den enskilde som vi undersöker. Vi har tittat på rättsfall från svenska regeringsrätten och EG-domstolen där detta har behandlats och vi har studerat de anvisningar som Skatteverket har gett på området. Vi har utrett dessa i ljuset av de rättsprinciper som är vedertagna för att kunna nå en slutsats. I uppsatsen behandlas även synen på god tro inom skatterätten.

Vi anser att rättssäkerheten för den enskilde vad gäller dokumentationskraven från Skatteverket har förbättrats genom tydligare information men att avsaknad av lagtext, förarbeten och rättsfall som tolkar dessa utgör en fara för densamma. Riskerna för tillhandahållaren gör sammantaget att denna handelsform kan hämmas. Vi ser lösningen i att lagstiftningen görs tydligare på detta område.

## Förord

Den här uppsatsen har gjorts möjlig tack vare en rad personer. Tack till Mats Höglund för tips och idéer om ämnesvalet. Tack till Maj-Britt Remstam på Ernst & Young i Stockholm som kom med intressanta infallsvinklar när vi upplevde att vi hade kört fast och tack till Börje Leidhammar som hjälpte oss att komma i kontakt med Maj-Britt. Tack till Björn Jennbacken som också hjälpte oss att hitta infallsvinklar och hjälpte till med litteraturval. Tack till tjänstemannen på Skatteverket i Karlstad som ställde upp på vår intervju och därmed gav både oss och läsaren god insikt i deras dagliga arbete. Tack till vår handledare Stefan Olsson och våra opponenter som hjälpt oss att ge uppsatsen ytterligare substans genom sina synpunkter. Sist men inte minst, tack till våra familjer och vänner som stöttat oss under alla dessa veckor och varit våra bollplank.

Karlstad i juni 2008

Daniel Ljung & Marcus Holmlund

# Innehållsförteckning

## Förkortningar

<b>1 Inledning</b> .....	<b>7</b>
1.1 Problembakgrund.....	7
1.2 Problemformulering.....	7
1.3 Syfte.....	7
1.4 Metod.....	8
1.4.1 Källkritik.....	8
1.5 Avgränsning.....	9
1.6 Disposition.....	9
<b>2 EG-rättens grunder</b> .....	<b>10</b>
2.1 Primärrätt och sekundärrätt.....	10
2.2 EG-konform tolkning.....	10
2.3 De fyra friheterna.....	11
2.4 Proportionalitetsprincipen.....	11
2.5 Neutralitetsprincipen.....	12
<b>3 Rättssäkerhet</b> .....	<b>13</b>
3.1 Formell och materiell rättssäkerhet.....	13
3.2 Legalitetsprincipen.....	13
3.3 Likhetsprincipen.....	14
3.4 Objektivitetsprincipen.....	15
3.5 Officialprincipen.....	15
<b>4 Mervärdesskatt</b> .....	<b>16</b>
4.1 Kort om mervärdesskatt.....	16
4.2 Gemensamt system för mervärdesskatt.....	16
4.3 Gemenskapsinterna förvärv.....	17
4.4 Omsättningsland.....	18
4.5 Försäljning av varor till annat EG-land.....	19
<b>5 God tro</b> .....	<b>21</b>
5.1 God tro inom civilrätten.....	21
5.2 God tro inom skatterätten.....	21
5.3 Rättsfall om god tro inom skatterätten.....	21
5.3.1 God tro vid rätt avdrag av ingående mervärdesskatt vid Karusellbedrägerier.....	21
5.3.1.1 C-439/04 Alex Kittel förenad med C-440/04 Recolta Recycling SPRL.....	21
5.3.2 God tro vid rätt till avdrag av ingående mervärdesskatt av inledande investeringar.....	22
5.3.2.1 268/83 Rompelman.....	22
5.3.2.2 C-110/94 Inzo.....	22
5.3.3 God tro vid undantag av punktskatt.....	23
5.3.3.1 RÅ 1999 not. 143.....	23
5.3.4 God tro vid rätt till avdrag av ingående mervärdesskatt vid export.....	23
5.3.4.1 RÅ 2004 ref. 65.....	23
5.3.5 Inför rättsfallsanalysen – God tro vid undantag av mervärdes- skatt vid gemenskapsinterna förvärv.....	23

<b>6 Rättsfallsanalys och Skatteverkets ståndpunkter .....</b>	<b>24</b>
6.1 Rättsfallsanalys .....	24
6.6.1 RÅ 2004 ref. 26 .....	24
4.6.2 C-409/04 Teleos m.fl. ....	25
4.6.3 C-184/05 Twoh International BV .....	26
6.2 Skatteverkets ståndpunkter.....	28
6.2.1 Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2008.....	28
6.2.2 Skatteverkets skrivelse ”God tro vid försäljning av varor till annat land samt krav på dokumentation”.....	28
6.2.3 Intervju.....	30
<b>7 Analys.....</b>	<b>32</b>
7.1 Vilka krav på dokumentation krävs för att en säljare av en vara till ett annat EG-land ska ha fullgjort sin plikt på kontroll? .....	32
7.2 Hur är synen på god tro vid falsk dokumentation? .....	32
7.3 Kan myndigheter hjälpa till vid brist på eller svårigheter att ta fram dokumentation? .....	33
7.4 Hur är rättssäkerheten för tillhandahållaren med tanke på förutsebarheten och likabehandling? .....	34
<b>8 Slutsats och egna åsikter .....</b>	<b>35</b>
8.1 Kan mervärdesskattelagen behöva modifieras eller ändras vad gäller avhämtningsköp?.....	35
8.2 Några avslutande kommentarer .....	36
<b>Referenslista .....</b>	<b>37</b>

## Bilaga

## Förkortningar

AvtL	Lag om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område (1915:218)
EG	Europeiska gemenskapen
EG-domstolen	Europeiska gemenskapernas domstol
EU	Europeiska unionen
GIF	Gemenskapsinterna förvärv
kap.	Kapitel
m.fl.	Med flera
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
RegR	Regeringsrätten
RF	Regeringsformen (1974:152)
RSV	Riksskatteverket
Rådet	Europeiska unionens råd
SKV	Skatteverket
st.	Stycke
VAT	Value added tax (mervärdesskatt på engelska)
VIES	VAT information exchange system

På vissa ställen i texten har vi först angett begreppsförklaringen för att direkt efteråt inom parantes ange förkortningen, exempelvis ”Tjänstemannen (Tjm)”. Detta för att göra texten mer lättläst.

# 1 Inledning

---

*I det inledande kapitlet presenteras uppsatsens problembakgrund följt av problemformulering och syfte. Vidare redovisas metod samt källkritik, avgränsning och uppsatsens disposition.*

---

## 1.1 Problembakgrund

Vid omsättning av skattepliktiga varor och tjänster inom Sverige ska mervärdesskatt betalas till staten. I 3 kap. 30 a § ML stipuleras att omsättning av varor som transporteras av säljaren eller köparen från Sverige till ett annat EG-land är undantagen mervärdesskatt. I detta fall ska försäljningen av varan ske utan utgående mervärdesskatt för säljaren och köparen, som måste vara registrerad i detta EG-land som skattskyldig till mervärdesskatt för omsättning av varor eller tjänster, blir skattskyldig för denna i destinationslandet. För detta krävs en gränsöverskridande transport som måste kunna styrkas genom dokumentation. Det är säljaren som är ytterst ansvarig för att denna dokumentation är tillräcklig för att undantagsregeln av utgående mervärdesskatt ska kunna tillämpas. I de fall köparen själv hämtar varan och transporterar den ut ur landet, ett s.k. avhämtningsköp, blir det svårare för säljaren att verkligen kontrollera att transporten faktiskt ägt rum och att varorna är förda ur landet.

I och med avskaffandet av gränskontroller finns det inga naturliga dokument, såsom ett tulldokument vid export till tredje land, som kan göra det sannolikt att transporten genomförts. Det finns varken angivet i lag eller förarbeten vilken sorts dokumentation som krävs av tillhandahållaren av en vara vid gemenskapsinterna förvärv och i undantagsregeln i 3 kap. 30 a § ML anges det inte ens att tillhandahållaren ens har denna skyldighet. Kraven på dokumentation ställs istället av SKV och förslag på handlingar som fullgör god dokumentation anges i Handledning för mervärdesskatt. Ändå verkar det råda stor osäkerhet både av sakkunniga såsom handlare exakt vad det är som gäller, vilket påverkar graden av rättssäkerhet för den skattskyldige.

## 1.2 Problemformulering

Ovanstående problembakgrund har lett fram till nedanstående frågeställningar:

- Vilka krav på dokumentation krävs för att en säljare av en vara till ett annat EG-land ska ha fullgjort sin plikt på kontroll?
- Hur är synen på god tro vid falsk dokumentation?
- Kan myndigheter hjälpa till vid brist på eller svårigheter att ta fram dokumentation?
- Hur är rättssäkerheten för tillhandahållaren med tanke på förutsebarheten och likabehandling?

## 1.3 Syfte

I uppsatsen ska vi utreda tillhandahållarens rättssäkerhet vid s.k. avhämtningsköp vid gemenskapsinterna förvärv och reda ut vilka beviskrav denna har för att inte bli skyldig att betala utgående mervärdesskatt och ett eventuellt skattetillägg om det visar sig att varorna faktiskt inte lämnar Sveriges territorium. Vi tittar också synen på god tro inom skatterätten. Genom vår forskning kommer vi att besvara våra frågor i problemformuleringen vilket

utmynnar i en de lege ferenda<sup>1</sup> diskussion i slutsatsen om dagens mervärdesskatteslagstiftning behöver modifieras eller ändras utifrån ett rättsäkerhetsperspektiv. Vidare syftar uppsatsen till att vara en praktisk vägledning för företagare som stöter på de problem vi tar upp i sin dagliga verksamhet.

## 1.4 Metod

Metod kan ses som vägen från en problemformulering via det insamlade materialet till ett påstående. Metoden förbinder problem, material och slutsats.<sup>2</sup> För att angripa våra forskningsfrågor har vi studerat rättsfall från EG-domstolen och RegR, rådets direktiv 2006/112/EG, de allmänna rättsprinciperna, svensk lagstiftning och proposition 1994/95:57. Vi har även beaktat doktrin och andra relevanta skrivelser på området. Doktrinen består av litteratur och vetenskapliga artiklar som berör ämnet.

För att få en närmare inblick i hur SKV arbetar med de aktuella frågorna som tas upp i denna uppsats och deras syn på rättssäkerheten på området har vi gjort en intervju med en tjänsteman på skattekontoret i Karlstad. En öppen intervju lämpar sig bäst bland annat när en uppsatsförfattare är intresserad av vad den enskilda individen säger.<sup>3</sup> Intervjun syftar till att komplettera SKV's skrivelse om god dokumentation och handledning för mervärdesskatt samt ge läsaren en inblick i hur en tjänsteman på SKV resonerar vid en bedömning av dokumentationskraven. För att inte missa viktiga detaljer och för att få intervjun att flyta på så bra som möjligt användes en diktafon och anteckningar fördes. Då vi hade begränsat med tid för intervjun skickades på begäran intervjufrågorna till tjänstemannen i förväg. Vi ansåg inte att detta på något vis skulle påverka de svar vi fick utan vi såg snarare att alla skulle vara väl förberedda och att vi därigenom kunde få mer uttömmande svar på våra frågor samt tid för följdfrågor. Vi har valt att presentera intervjun som ett fört samtal där vi har angett den fråga som ställts följt av svaret. Vi upplever att detta ger en bättre trovärdighet än om vi skulle infoga bitar av intervjun i en löpande text.

### 1.4.1 Källkritik

De rättsfall från EG-domstolen och RegR som vi har använt oss av för att kunna göra en analys är de som vanligen förekommer inom ämnet för denna uppsats. Dessa har varit självklara för vårt arbete eftersom dessa idag utgör praxis på området. Inför uppsatsarbetet fick vi tidigt klart för oss vilken litteratur vi behövde för att söka nödvändig information. I samråd med vår handledare, andra föreläsare och professionellt yrkesverksamma med intresse i ämnet fick vi hjälp att hitta de böcker, avhandlingar, artiklar och andra rättskällor som fordrades för att ge uppsatsen substans och vetenskapligt bidrag. Vi valde att använda oss av litteratur och artiklar skrivna av kända personer inom skatterätten som vi vid upprepade tillfällen har stött på i samband med tidigare kurser inom ämnet. Vi upplever att skatterätten i Sverige är ett snävt område med en tydlig krets av aktiva forskare. På så sätt har vi fått en uppfattning för vilkas arbeten som är trovärdiga och därför ville vi så långt som möjligt använda oss av deras material.

<sup>1</sup> Som lagen bör vara.

<sup>2</sup> Sandgren, C. Rättsvetenskap för uppsatsförfattare s. 35.

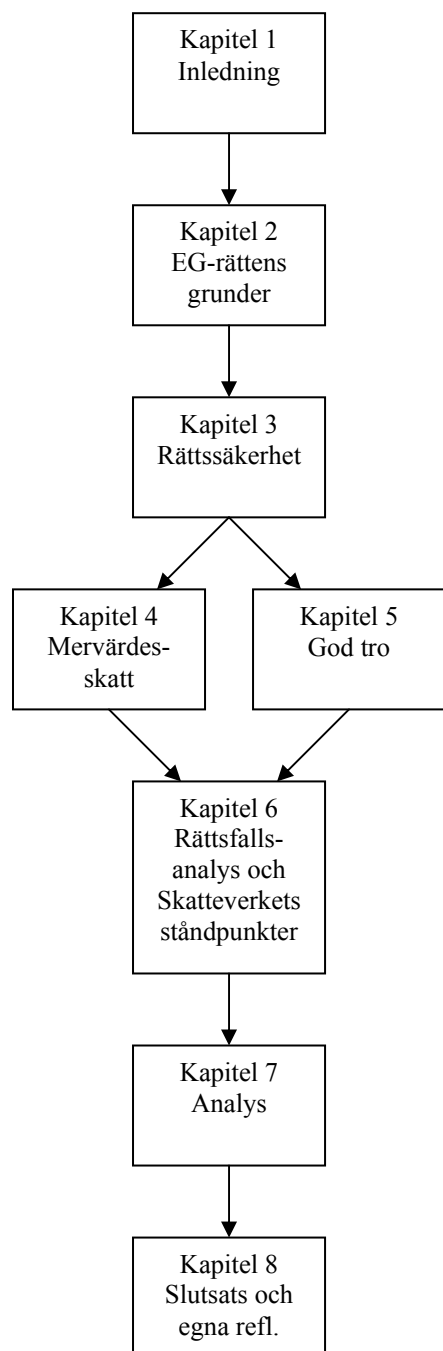
<sup>3</sup> Jacobsen, D I. Vad hur och varför? s. 160.



## 1.5 Avgränsning

Vi har i denna uppsats avgränsat vår undersökning till dokumentationskraven vid avhämtningsköp när det kommer till gemenskapsinterna förvärv. Därför kan det på vissa ställen förekomma att vi istället använder oss av begreppet gemenskapsintern försäljning. Vi har också just hållit oss till handel inom gemenskapen och inte gått in närmare på export till tredje land även om vi på vissa ställen för att göra det tydligt har tagit med vissa uppgifter om detta.

## 1.6 Disposition



Varje kapitel börjar med en kort inledning som sammanfattar innehållet.

Kapitel 4 och kapitel 5 ska ses som att de läses parallellt med varandra. Dessa kapitel är nödvändiga som grund för kapitel 6.

## 2 EG-rättens grunder

---

*I detta kapitel tar vi upp några av de viktigaste områdena inom EG-rätten såsom primärrätt och sekundärrätt. Vi redogör för hur nationell lagstiftning ska tolkas efter inträde i EG och den för EU karaktäristiska proportionalitetsprincipen, samt neutralitetsprincipen.*

---

### 2.1 Primärrätt och sekundärrätt

När Sverige blev medlem i EG blev svensk lagstiftning underordnad EG-rätten. EG-rätten blev en integrerad del av den nationella lagstiftningen och har företräde framför den nationella lagstiftningen. EG-rätten består huvudsakligen av primärrätten och sekundärrätten. Primärrätten består av de fördragen som EG antagit och framförallt de tre ursprungliga fördragen men även ändringar och tillägg som har tillkommit. Primärrätten som kan sägas vara EG:s grundlag och har därmed en överordnad ställning över sekundärrätten. Fördragen kan beskrivas som ett ramfördrag där sekundärrätten ska fylla ut fördragen. Sekundärrätten består i huvudsak av förordningar och direktiv. Förordningar har en allmän giltighet, den är bindande till alla delar och är direkt tillämplig i medlemsstaterna. Att förordningen är allmänt giltig innebär att den vänder sig till en obestämd allmänhet. Att den är bindande till alla delar medför att en medlemsstat inte kan göra avvikelser från förordningen eller påverka tillämpningen. Direkt tillämpning innebär att när en förordning har trätt i kraft ger den medborgarna i medlemsstaterna rättigheter och skyldigheter. Det krävs inget införlivande av förordningen i nationell lagstiftning. Det som särskiljer direktiven mot förordningar är att direktiven är bindande endast genom att de resultat som ska åstadkommas kommer att uppnås. Det är sedan upp till varje medlemsstat att bestämma det bästa sättet att målet med ett direktiv uppnås. Ett direktiv kan ha direkt effekt, med detta menas att en enskild kan åberopa det om direktivet är klart, precist och ovillkorligt. Trots att en medlemsstat inte har införlivat direktivet kan den ge upphov till skyldigheter och rättigheter för de enskilda genom att den åberopas i nationell domstol. Direktiv får endast direkt effekt när en enskild individ har rättighet mot staten, så kallad vertikal direkt effekt, till skillnad mot primärrätten och förordningar som ger upphov till både vertikal och horisontell direkt effekt.<sup>4</sup>

### 2.2 EG-konform tolkning

En EG-konform tolkning innebär att ett direktiv som implementerats i nationell lagstiftning ska tillämpas på samma sätt i EU:s alla medlemsstater. Tolkningen ska alltså ske så att syftet eller målet med direktivet uppnås. Detta gäller även frågor som rör EG-rätten men som inte har införlivats i nationell rätt, exempelvis ett EG-direktiv. EG-domstolen kräver att de nationella domstolarna gör en EG-konform tolkning, dock måste de nationella tolkningsprinciperna vara förenliga med en konform tolkning. Det är alltså upp till den nationella rättstillämparen att avgöra om en konform tolkning är förenlig med nationella tolkningsprinciper.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Ståhl, K., Persson Österman, R. EG-skatterätt, s. 21-22, 25-27, 35.

<sup>5</sup> Ibid, s. 37-38.

## 2.3 De fyra friheterna

EG-fördraget innehåller bestämmelser att hinder mellan medlemsstaterna för den fria rörligheten av varor, tjänster, personer och kapital ska avskaffas. En av EU:s största frågor är de interna systemen för beskattning av varor. EU:s mål är att skapa en gemensam marknad vilket kräver att handelshinder måste upphävas. I första hand har detta gällt skatter som vill skydda den egna marknaden men även skatter som inte är protektionistiska kan utgöra hinder mot den fria rörligheten av varor. Harmoniseringsarbetet inom EU har framförallt inriktats på de indirekta skatterna och tullarna. Ett väsentligt mål med harmoniseringen har varit att avskaffa alla skatteregler som hindrar rörligheten på den gemensamma marknaden inom EU.<sup>6</sup>

## 2.4 Proportionalitetsprincipen

Innan Sverige blev en medlemsstat i EU var inte proportionalitetsprincipen en av de mer framträdande rättsprinciperna men i och med inträdandet har Sverige varit tvungna att beakta EG-rätten. Proportionalitetsprincipens innebörd är relationen mellan mål och medel, intrånget ska stå i proportion till intresset.<sup>7</sup>

Proportionalitetsprincipen återfinns i 5:e artikeln 3 st i EG-fördraget:

”Gemenskapen skall inte vidta någon åtgärd som går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen i detta fördrag”.<sup>8</sup>

Inom EG-rätten är proportionalitetsprincipen en allmän rättsprincip som tillkommit EG-rätten genom bland annat medlemsstaternas rättsordningar. EG-domstolen har vid ett antal avgöranden preciserat principen och det finns likheter med den tyska proportionalitetsprincipen. Den tyska proportionalitetsprincipen är systematisk, den utförs stegvis efter tre kriterier. Det första kriteriet är lämplighet, intrånget måste vara lämpligt med hänsyn till ändamålet. Det andra är nödvändighet, när alla andra medel inte ger någon verkan kan man t.ex. utföra en revision där underrättelsen sker i samband med att revisionen verkställs. Det tredje och sista kriteriet är proportionalitet i strikt bemärkelse, medlen måste helga målen.<sup>9</sup>

Vid de mål där EG-domstolen har tillämpat principen har det framförallt rört sig om hinder för den fria rörligheten. På skatterättsområdet är det först på senare tid som principen har använts av EG-domstolen. Det har då framförallt berört sambandet mellan den fria rörligheten och skatterätten med avseende på medlemsstaternas försök att effektivisera skattekontrollen.<sup>10</sup>

Som beskrivits ovan är det sambandet mellan mål och medel som är kärnan. Genom att urskilja och definiera vad som är mål och medel kan relationen mellan dessa granskas och bedömas. Vid en bedömning av principen måste dock hänsyn tas till de omständigheter som

<sup>6</sup> Ståhl, K., Persson Österman, R. EG-skatterätt, s. 65, 68-69.

<sup>7</sup> Moëll, C. Proportionalitetsprincipen, s. 675-676.

<sup>8</sup> Rabe, G. Skattelagstiftning 07:2, s. 326.

<sup>9</sup> Moëll, C. Proportionalitetsprincipen, s. 676-678.

<sup>10</sup> Ibid.

är unika i varje enskilt fall, d.v.s. sakfrågan men även ärendets komplexitet, skattesubjektets och skatteobjektets karaktär och självklart skattebeloppets storlek.<sup>11</sup>

## 2.5 Neutralitetsprincipen

I Rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt går det att utläsa i inledningen att likartade varor i olika medlemsstater ska vara konkurrensneutrala, d.v.s. att varorna ska belastas med ett lika stort skatteuttag.<sup>12</sup> Vidare går det att läsa att en hög neutralitet uppnås bäst om skatten kan uttagas på ett så allmänt sätt som möjligt.<sup>13</sup> Detta innebär att neutralitetsprincipen har fått stor betydelse inom mervärdesskatteslagstiftningen i och med inträdandet i EU.<sup>14</sup> Tikka menar att EG-domstolen anser att sjätte mervärdesskattedirektivet ska tolkas i ljuset av neutralitetsprincipen.

I Sverige tillämpas neutralitetsprincipen som innebär att beskattningen inte ska styra vilket alternativ som är mest fördelaktigt för en enskild person, fysisk eller juridisk, när denne står inför ett handlingsalternativ. Detta är dock en sanning med modifikation. Det finns andra samhällsfrågor där makthavarna vill styra våra handlingsalternativ, exempelvis genom att höja mervärdesskatten på varor där målet är att konsumtionen ska minska.<sup>15</sup> Neutralitetsprincipen återfinns i rättsfall<sup>16</sup> och förarbeten, exempelvis Regeringens proposition 1994/95:57 där hänvisningar görs till EG-rätten.<sup>17</sup>

När företag står inför olika handlingsalternativ vid ett beslut om en investering ska genomföras ska inte beskattningen få styra vilket alternativ som är det mest förmånliga. Beskattningen ska vara neutral.<sup>18</sup> Inom mervärdesskatten kommer neutralitetsprincipen till uttryck vad gäller avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Som beskrivs nedan i mål 268/83 ska neutralitetsprincipen inträda redan vid en investering i inledningsskedet om avsikten med investeringen är att den ska leda till en framtida ekonomisk verksamhet<sup>19</sup>. Den är då i sig att klassa som en ekonomisk verksamhet och därför ska avdrag med ingående mervärdesskatt medges.<sup>20</sup> Det har ingen betydelse om det i ett senare skede visar sig att investeringen är olönsam och projektet därför läggs ner.<sup>21</sup> Detta för att inte beskattningen ska styra de handlingsalternativ som den beskattningsbara personen<sup>22</sup> har att välja mellan.

<sup>11</sup> Ibid, s. 678-680.

<sup>12</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG.

<sup>13</sup> Ibid.

<sup>14</sup> Tikka, S K. Om principer vid tolkningen av skattelag, s. 657.

<sup>15</sup> Rabe, G. Det svenska skattesystemet, s. 42.

<sup>16</sup> Mål 268/83, punkt 23.

<sup>17</sup> Regeringens proposition 1994/95:57 ”Mervärdesskatten och EG”, s. 1 ff.

<sup>18</sup> Rabe, G. Det svenska skattesystemet, s. 43.

<sup>19</sup> Se Rådets direktiv 2006/112/EG, artikel 9 för innebörd.

<sup>20</sup> Mål 268/83.

<sup>21</sup> C-110/94 Inzo.

<sup>22</sup> Se Rådets direktiv 2006/112/EG, artikel 9 för innebörd.

### 3 Rättssäkerhet

---

*I det här kapitlet redogörs för rättssäkerhetens formella och materiella delar och de principer som ligger till grund för den.*

---

#### 3.1 Formell och materiell rättssäkerhet

Rättssäkerheten kan delas in i två delar, nämligen en formell och en materiell del. Den formella delen medför att varje skattskyldig ska ha rätt att kunna överklaga ett domstolsbeslut eller ett beslut av skattemyndigheten. Den materiella delen innebär att bestämmelser som rör beskattningen är rättvisa, rimliga och förutsebara så att SKV ska kunna beskatta de skattskyldiga på ett korrekt sätt.<sup>23</sup> Enligt Höglund har rättssäkerhetsfrågorna fått uppmärksamhet genom ökat skattetryck och skattereglernas komplexitet och just inom skatterätten spelar de en betydande roll.<sup>24</sup>

#### 3.2 Legalitetsprincipen

En del av den offentliga rätten är finansrätten där skatterätten är en del. Den offentliga rätten är tvingande vilket innebär att alla som verkar inom det svenska samhället ska följa det som lagen säger.<sup>25</sup> Legalitetsprincipen är grunden till myndigheternas utövande mot de skattskyldiga och har stor relevans inom skatterätten. Den går att finna i 1 kap. 1 § 3st. RF<sup>26</sup>:

”Den offentliga makten utövas under lagarna”

Legalitetsprincipen måste byggas vidare för att kunna få sin nuvarande betydelse inom skatterätten. Domstolsväsendet ska ansvara för att vår grundlag efterlevs. Då är det av stor vikt att de bevakar att statens skatteanspråk på de skattskyldiga följer det som står skrivit i grundlagen. Då staten ska ta ut skatt av de skattskyldiga måste detta meddelas genom lag enligt 8 kap. 3 § RF. Vidare kan man läsa i 8 kap. 5 § RF att den kommunala beskattningen bestäms i lag. Det föreligger ett föreskriftskrav för staten att kunna beskatta enskilda personer både fysiska och juridiska.<sup>27</sup>

Föreskriftskravet kan även finnas i förbudet mot retroaktivitet. I 2 kap. 10 § 2st. RF står det att skatt inte får tas ut om det inte finns en föreskrift vid utlösandet av skattskyldigheten. Retroaktivitetsförbudet innebär att beskattning inte får ske om det inte finns en föreskrift som slår fast att en händelse kommer att leda till beskattning.<sup>28</sup>

Då det råder ett föreskriftskrav inom skatterätten lämnar detta väldigt lite utrymme för tolkning. Tolkning av föreskrifter är något som måste förekomma, dock rör det sig om tolkning av föreskriftens ordalydelse. SKV kan inte röra sig utanför sitt kompetensområde

---

<sup>23</sup> Höglund, M. Anstånd med betalning av skatt, s. 182.

<sup>24</sup> Ibid, s. 150-151.

<sup>25</sup> Hydén, H. Rättsregler, s. 34-35.

<sup>26</sup> Hultqvist, A. Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, s. 73.

<sup>27</sup> Ibid, s. 89, 96, 113.

<sup>28</sup> Ibid, s. 112.

genom att använda analogier eller annan tolkning i sin rättstillämpning eller täppa till luckor som uppstått i lagstiftningen. Det är endast på lagstiftningsnivå som brister kan åtgärdas.<sup>29</sup>

Riksdagen stiftar lagarna i Sverige.<sup>30</sup> Riksdagen kan i vissa hänseenden delegera sin normgivningskompetens till regeringen inom det så kallade lagområdet. Det finns inom lagområdet en obligatorisk del som inte kan delegeras.<sup>31</sup> Inom den obligatoriska delen finns skatterätten, detta kan utläsas i 8 kap. 7 § RF.<sup>32</sup>

Legalitetsprincipen ger ett skydd åt både skattskyldiga som enskild och hela gruppen. Genom föreskriftskravet kan inte de skattskyldiga bli beskattade om det inte finns angivet i lagen. Detta innebär att SKV och domstolsväsendet inte kan fatta ett beslut som sträcker sig utanför skattelagstiftningen.<sup>33</sup> Det ger de skattskyldiga en förutsägbarhet vad de antagna föreskrifterna ger upphov till.<sup>34</sup>

### 3.3 Likhetsprincipen

Likhetsprincipen i likhet med legalitetsprincipen är en konstitutionell och allmän princip som uttrycks i 1 kap. 9 § RF<sup>35</sup>:

”Domstolar samt förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör uppgifter den offentliga förvaltningen skall i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iakttaga saklighet och opartiskhet”

1 kap. 9 § RF består av två principer, likhetsprincipen och objektivitetsprincipen. Likhetsprincipen finns under ordalydelsen *allas likhet inför lagen* och objektivitetsprincipen i och med *saklighet och opartiskhet*. Bestämmelsen gäller uttryckligen domstolar och förvaltningsmyndigheter och inte regering och riksdag som innehar en frihet att kunna behandla olika personer och grupper olika. SKV måste i sin rättstillämpning och sina allmänna råd ta hänsyn till likhetsprincipen för att bedömningen inte ska bli olik beroende på vart i landet som beskattning sker.<sup>36</sup>

2004 skapades SKV, en enda stor myndighet istället för som tidigare där självständiga skattemyndigheter styrdes av RSV. Detta är ett försök av skattemyndigheten att komma till rätta med problematiken att olika skattemyndigheter kunde göra tolkningar som inte stämde överens.<sup>37</sup>

Likhetsprincipen står nära EG-rättens förbud om diskriminering, vilken svensk lagstiftning måste ta hänsyn till då EG-rätten är överordnad svensk rätt. Trots att regering och riksdag enligt svensk lagstiftning kan behandla personer och grupper olika hamnar det i kollision med EG-rätten och artikel 12 om diskrimineringsförbudet.<sup>38</sup>

<sup>29</sup> Höglund, M. Anstånd med betalning av skatt, s. 153-155.

<sup>30</sup> Hultqvist, A. Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, s. 89.

<sup>31</sup> Hydén, H. Rättsregler - En introduktion till juridiken, s. 96.

<sup>32</sup> Hultqvist, A. Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, s. 89.

<sup>33</sup> Tikka, S K. Om principer vid tolkningen av skattelag, s. 658-659.

<sup>34</sup> Höglund, M. Anstånd med betalning av skatt, s. 155.

<sup>35</sup> Pahlsson, R. Inledning till skatterätten, s. 60.

<sup>36</sup> Ibid.

<sup>37</sup> Pahlsson R. Om likhet inför skattelagen, s. 669-670.

<sup>38</sup> Pahlsson R. Inledning till skatterätten, s. 60.

### 3.4 Objektivitetsprincipen

Liksom likhetsprincipen återfinns objektivitetsprincipen i 1 kap. 9 § RF. Enligt objektivitetsprincipen ska ”saklighet och opartiskhet” beaktas vid beskattningen. Detta innebär att alla avgöranden ska vara väl motiverade och de skattskyldiga ska ha kommunikation med SKV och även att alla ärenden ska behandlas lika och handläggaren ska inte vara jävig.<sup>39</sup>

### 3.5 Officialprincipen

Förvaltningslagen reglerar förvaltningsmyndigheternas handläggning av ärenden och domstolarnas handläggning av förvaltningsärenden enligt 1 § FL.<sup>40</sup> Förvaltningslagen är en ramlag.<sup>41</sup> Med ramlag menas att lagen är skriven med ett allmänt och vagt språk. Lagen saknar konkreta handlingsregler och måste fyllas ut. Lagen tar sikte på att istället beskriva hur ett ärende formellt ska gå till väga.<sup>42</sup> Då förvaltningslagen inte beskriver i detalj hur beskattningsärenden ska handläggas finns taxeringslagen där det framgår mer detaljerat hur underlaget ska fastställas för uttag av skatt och avgift.<sup>43</sup>

SKV har enligt 3 kap. 1 § TL en skyldighet att utreda ett ärende tillräckligt. Detta utredningsansvar ska inte drivas hur långt som helst.<sup>44</sup> 3 kap. 2 § TL ger den skattskyldige rätten att få uttala sig innan ett beslut fastställs och även om något tillförs i den skattskyldiges ärende, om detta inte anses vara onödigt. Kommunikationsplikt för SKV föreligger så fort den skattskyldige kan tänkas inneha information som kan tillföras ärendet. Meningen är att ett ärende ska stämma överens med verkligheten.<sup>45</sup>

<sup>39</sup> Höglund, M. Anstånd med betalning av skatt, s. 157-158.

<sup>40</sup> Rabe, G. Skattelagstiftning 07:2, s. 895.

<sup>41</sup> Höglund, M. Anstånd med betalning av skatt, s. 158.

<sup>42</sup> Hydén, H. Rättsregler - En introduktion till juridiken, s. 19, 21.

<sup>43</sup> Almgren, K., Leidhammar, B. Skatteprocessen, s. 41.

<sup>44</sup> Höglund, M. Anstånd med betalning av skatt, s. 159.

<sup>45</sup> Almgren, K., Leidhammar, B. Skatteprocessen, s.18, 69.

## 4 Mervärdesskatt

*Detta kapitel omfattar mervärdesskatt, gemensamt system för mervärdesskatt och gemenskapsinterna förvärv. Därefter presenteras de rättsfall från RegR och EG-domstolen som utgör praxis på området. Vi har valt att inleda med domen från RegR för att ge avsnittet en kronologisk ordning som visar på utvecklingen. Avslutningsvis redogörs för Skatteverkets ståndpunkter av dessa rättsfall.*

### 4.1 Kort om mervärdesskatt

Mervärdesskatt är en konsumtionsskatt vilket innebär att en individ som väljer att konsumera delar av sin inkomst betalar skatt på konsumtionen. Till skillnad från inkomstskatt som både betalas och uppbärs av de skatteskyldiga är mervärdesskatten konstruerad så att näringsidkarna betalar in skatten och de skatteskyldiga får bära bördan av den, vilket ger mervärdesskatten en karaktär av att vara indirekt. Mervärdesskatten ska så långt som det är möjligt inte styra konsumentens val utan ska vara neutral.<sup>46</sup>

Mervärdesskatt fungerar på så vis att en vara från produktion genom olika mellanhänder som exempelvis grossister och återförsäljare betalar utgående mervärdesskatt och gör avdrag för ingående mervärdesskatt tills det att varan har nått konsumenten, som inte kan få avdrag för ingående mervärdesskatt. Skatten övervältras från näringsidkarna på konsumenten som betalar skatten.<sup>47</sup>

När Sverige blev medlem i EU 1 januari, 1995 infördes det sjätte mervärdesskattsdirektivet. Detta medförde att Sverige införde gemenskapsinterna förvärv i sin lagstiftning.<sup>48</sup>

### 4.2 Gemensamt system för mervärdesskatt (före detta sjätte mervärdesskattsdirektivet)

Rådets direktiv 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter antogs redan den 17 maj 1977. Syftet var att EG ville öka harmoniseringen och skapa konkurrensneutralitet mellan medlemsstaterna vid handel. Ett annat syfte för harmoniseringen var att EG:s budget är finansierat av medlemsstaternas mervärdesskatt.<sup>49</sup> Ett av de större stegen mot harmonisering i och med direktivet är att det finns ett minimikrav på skattesatsen, nämligen 15 %. Dock finns det ett undantag - om medlemsstaterna särskilt specificerade vissa varor kunde en lägre skattesats godtas. Den fick dock inte understiga 5 %.<sup>50</sup> Direktivet har vid flertalet tillfällen ändrats och kallas sedan införandet den 28 november 2006 för rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.<sup>51</sup>

<sup>46</sup> Alhager E., Kleerup J., Melz P., Öberg J. Mervärdesskatt i teori och praktik, s. 17-19.

<sup>47</sup> Ståhl, K., Persson Österman, R. EG-Skatterätt, s. 190.

<sup>48</sup> Alhager, E., Kleerup, J., Melz, P., Öberg, J. Mervärdesskatt i teori och praktik, s. 54, 56.

<sup>49</sup> Proposition 1994/95:57. Mervärdesskatten och EG, s. 92-93.

<sup>50</sup> Ståhl, K., Persson Österman, R. EG-Skatterätt, s. 192, 217.

<sup>51</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG.



När Sverige blev medlem i EU var beskattningsordningen en av de största förändringarna vid handel inom gemenskapen.<sup>52</sup> I rådets direktiv 2006/112 EG stipuleras följande:

”Med ett gemenskapsinternt förvärv av varor avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick.”<sup>53</sup>

### 4.3 Gemenskapsinterna förvärv

Reglerna om gemenskapsinterna förvärv återfinns i kapitel 2 a kap. ML. Reglerna är till för att beskattning av varor som transporteras och säljs mellan olika EU-länder ska kunna ske. När den inre marknaden inom EU skapades 1993 innebar detta en harmonisering av mervärdesskatten. I och med slopandet av gränskontroller vid handel mellan medlemsstater var ett enhetligt mervärdesskattesystem en viktig del i arbetet för en fri inre marknad inom EG.<sup>54</sup>

Ett gemenskapsinternt förvärv mellan EU:s medlemsstater stipuleras i 2 kap. 1 § 2 st. ML<sup>55</sup>:

”En överföring av en vara till ett annat EG-land skall likställas med en omsättning av varan om

- varan transporteras av en näringsidkare eller för dennes räkning från en yrkesmässig verksamhet som näringsidkaren bedriver inom EG,
- överföringen görs för denna verksamhet, och
- överföringen skall beskattas som gemenskapsinternt förvärv i det andra EG-landet.”<sup>56</sup>

För att ett gemenskapsinternt förvärv ska vara giltigt och försäljningen kan ske utan mervärdesskatt måste tre förutsättningar vara uppfyllda:

- Köparen ska vara registrerad för mervärdesskatt inom EU och visa för säljaren att denne innehar ett momsregistreringsnummer.
- Ett giltigt momsregistreringsnummer vid försäljningen.
- Varan måste ha transporteras till ett land inom EU.<sup>57</sup>

När ett gemenskapsinternt förvärv ska redovisas kommer köparen i sitt hemland redovisa utgående mervärdesskatt på köpet. Om köparen har full avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten ska den dras av med motsvarande summa som den utgående mervärdesskatten. En faktura från säljare som uppfyller de sedvanliga kraven ska utfärdas till köparen och fakturan ska även innehålla ett giltigt VAT-nummer.<sup>58</sup>

Genom konstruktionen av gemenskapsinterna förvärv var avsikten att medlemsstaternas skattesuveränitet skulle bibehållas samt att medlemsstaterna självständigt skulle kunna ta beslut om beskattning.<sup>59</sup>

<sup>52</sup> Proposition 1994/95:57. Mervärdesskatten och EG, s. 76.

<sup>53</sup> Direktiv 2006/112/EG. Om ett gemensamt system för mervärdesskatt, artikel 20.

<sup>54</sup> Proposition 1994/95:57. Mervärdesskatten och EG, s. 76, 82.

<sup>55</sup> Alhager, E., Kleerup J., Melz P., Öberg J. Mervärdesskatt i teori och praktik, s. 124.

<sup>56</sup> Rabe, G. Skattelagstiftning 07:2, s. 439.

<sup>57</sup> Skatteverket. Moms vid utrikeshandel. S.6. SKV 560, utgåva 2.

<sup>58</sup> Alhager, E., Kleerup, J., Melz, P., Öberg J. Mervärdesskatt i teori och praktik, s.124-125.

<sup>59</sup> Proposition 1994/95:57. Mervärdesskatten och EG, s. 77-78.

För att förklara hur ett gemenskapsinternt förvärv går till illustreras detta med ett exempel hämtat ur ”Mervärdesskatt i teori och praktik”:

”Vitvarutillverkaren A AG i Tyskland säljer ett parti med kylskåp för 200 000 SEK till grossisten B AB i Sverige. Kylskåpen transporteras till Sverige. Eftersom de ska säljas vidare av B AB blir det inte aktuellt med någon installation eller liknade. A AG:s försäljning är skattefri. B AB deklarerar utgående skatt på förvärvet med 50 000 kr (25 % på 200 000 kr). Eftersom B AB ska sälja kylskåpen vidare, vilket är en skattepliktig transaktion, drar B AB av samma belopp som ingående skatt. När B AB sedan säljer kylskåpen vidare, exempelvis för 300 000 kr, debiterar B AB utgående skatt på försäljningen (i exemplet 75 000 kr)”.<sup>60</sup>

#### 4.4 Omsättningsland

Mervärdesskatt ska betalas på varor som omsätts inom landets gränser och utförs i en yrkesmässig verksamhet. För att kunna definiera om en vara ska kunna anses vara omsatt i Sverige finns reglerna i kapitel 5 i mervärdesskattelagen.<sup>61</sup> I ML 5:2 1 p kan man läsa att en vara ska anses som omsatt inom landet om det enligt ett avtal mellan säljare och köpare framgår att varan ska transporteras till köparen. Varan ska då finnas i Sverige då transporten påbörjas antingen av säljaren, köparen eller av en tredje part som utför transporten. Dock finns här ett undantag. Trots att en vara finns i Sverige när transporten påbörjas ska den inte anses som omsatt om varan ska transporteras till ett annat EG-land av säljaren själv eller av en annan transportör och säljaren är registrerad för mervärdesskatt i det landet för omsättningen av den här typen.<sup>62</sup> Detta innebär att omsättningslandet inte är det land som beskattningen sker i, utan i beskattningslandet. EG-rätten talar om två olika beskattningsprinciper för beskattningslandet nämligen destinations- och ursprungsprincipen.<sup>63</sup>

*Destinationsprincipen* innebär att skatten inte kommer att tas ut genom avdrag eller återbetalning av varor som exporteras inom landet. Skatten tas istället ut i varans destinationsland enligt det landets regler. Genom destinationsprincipen kan skattekonkurrens undvikas av olika medlemsstaters varor. Varje medlemsstats självbestämmande inom EU upprätthålls samtidigt som företag likabehandlas. Dock finns det några nackdelar med principen. Den kräver bevarande gränskontroller och administrativt arbete från myndigheternas sida.<sup>64</sup> Principen gäller för de gemenskapsinterna förvärven vad gäller varor som sker mellan medlemsstaterna.<sup>65</sup>

*Ursprungsprincipen* innebär att beskattningen av en vara sker där produktionen finns och då ska inte någon ytterliggare skatt belastas vid export av varan. Ursprungsprincipens fördelar ligger i det mindre administrativa arbete eftersom varan inte ska beskattas vid export. Dock medför principen nackdelar. En vara som är producerad i ett högskatteland får konkurrensnackdelar med varor producerade i ett land med lägre skattesatser. Det uppstår således en neutralitetsbrist.<sup>66</sup> Ursprungsprincipen används oftast vid försäljning till privatpersoner.<sup>67</sup>

<sup>60</sup> Alhager, E., Kleerup, J., Melz, P., Öberg, J. Mervärdesskatt i teori och praktik, s. 54.

<sup>61</sup> Alhager, E., Kleerup, J., Melz, P., Öberg, J. Mervärdesskatt i teori och praktik, s. 121-122.

<sup>62</sup> Rabe, G. Skattelagstiftning 07:2, s. 452-453.

<sup>63</sup> Alhager, E., Kleerup, J., Melz, P., Öberg, J. Mervärdesskatt i teori och praktik, s. 121-122.

<sup>64</sup> Olsson, S. Punktskatter - Rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv, s. 78.

<sup>65</sup> Proposition 1994/95:57. Mervärdesskatten och EG, s. 77-78.

<sup>66</sup> Olsson, S. Punktskatter - Rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv, s. 78.

<sup>67</sup> Alhager, E., Kleerup, J., Melz, P., Öberg, J. Mervärdesskatt i teori och praktik, s. 122.

Vid handel mellan två medlemsstater är det förvärvet som utlöser beskattningen. Vilket då innebär att det är att det är förvärvaren som ska betala mervärdesskatten. Skulle dock situationen vara sådan att det är omsättningen som är den beskattningsgrundande händelsen är det säljaren som ska betala skatten.<sup>68</sup>

#### **4.5 Försäljning av varor till annat EG-land**

Då transporten påbörjas inom Sverige anses varan omsatt här. Skulle köparen vara registrerad till mervärdesskatt i mottagarlandet är försäljningen av varan undantagen mervärdesskatt i Sverige enligt ML 3:30 a 1st 1p. Köparen kommer då att beskattas i landet där köparen är registrerad, enligt destinationsprincipen. Beskattningen sker där köparen är registrerad för mervärdesskatt samtidigt kommer ingen beskattning ske i Sverige för att dubbelbeskattning ska kunna undvikas.<sup>69</sup>

Genom att köparen åberopar sitt VAT-nummer till säljaren kommer beskattningen ske där köparen är registrerad för mervärdesskatt. Den avgörande faktorn för vart beskattningen ska ske är således VAT-numret. Inom EU görs kontroller av att mervärdesskatten redovisas under rätt åberopade VAT-nummer.<sup>70</sup> Alla som är registrerade för mervärdesskatt är skyldiga redovisa den. De skatteskyldiga tilldelas vid registreringen för mervärdesskatt ett momsregistreringsnummer. Internationellt kallas det för VAT-nummer. Ett momsregistreringsnummer och VAT-nummer är samma sak. Momsregistreringsnumrets är konstruerat utifrån ett personnummer eller ett organisationsnummer och inleds med SE som är den svenska landskoden och avslutas med 01.<sup>71</sup>

Enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet är varje skatteskyldig tvungen att ha nog detaljerade uppgifter i räkenskaperna så att en kontroll av mervärdesskatten kan utföras av skattemyndigheten.<sup>72</sup> Det är SKV's uppfattning att vid försäljning av varor till andra medlemsstater ska dokumentationen för en försäljning undantagen från mervärdesskatt finnas i bokföringen. SKV behöver inte vid avsaknad av dokumentation utreda huruvida varorna har transporterats till en annan medlemsstat.<sup>73</sup>

Vid ett gemenskapsinternt förvärv av varor ska en periodisk kvartalsrapport upprättas, även kallad kvartalsredovisning. Kvartalsredovisningen ska lämnas för varje kalenderkvartal senast den 5:e andra månaden efter kvartalets utgång. Den ska innehålla uppgifter om köparens åberopade VAT-nummer och varuvärdet för varje enskild köpare. Uppgifterna i kvartalsrapporten används senare av andra medlemsstater så att köparnas redovisning av mervärdesskatt kan kontrolleras.<sup>74</sup>

<sup>68</sup> Proposition 1994/95:57. Mervärdesskatten och EG, s. 78.

<sup>69</sup> Alhager, E., Kleerup, J., Melz, P., Öberg, J. Mervärdesskatt i teori och praktik, s. 123, 125.

<sup>70</sup> Alhager, E., Kleerup, J., Melz, P., Öberg, J. Mervärdesskatt i teori och praktik, s. 125.

<sup>71</sup>

<http://www.skatteverket.se/skatter/mervardesskattmoms/eghandel/momsvat.4.deeebd105a602bfe38000256.html>, besökt 2008-05-21, kl. 23:56.

<sup>72</sup> Direktiv 2006/112/EG. Om ett gemensamt system för mervärdesskatt, artikel 242.

<sup>73</sup> Skatteverket. Moms vid utrikeshandel, s. 6.

<sup>74</sup> Ibid, s.12-13.

VIES-systemet är ett system för kontroll av VAT-numret. Den innehåller information som används av medlemsstaterna för att kunna kontrollera framförallt giltigheten av VAT-numret. Det är en elektronisk databas där medlemsstaternas skattemyndigheter administrerar informationen som finns i databasen.<sup>75</sup>

---

<sup>75</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/lang.do?fromWhichPage=faqvies&selectedLanguage=SV](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/lang.do?fromWhichPage=faqvies&selectedLanguage=SV), besökt 2008-05-22, kl. 23:59.

## 5 God tro

---

*I det här kapitlet redogörs för synen på god tro inom skatterätten. Vi presenterar en rad rättsfall från RegR och EG-domstolen som belyser god tro på olika områden inom skatterätten. Sist i kapitlet redogörs kort för de domar som avser god tro vid gemenskapsinterna förvärv. Dessa domar kommer senare att presenteras mer detaljerat i kapitel 6.*

---

### 5.1 God tro inom civilrätten

God tro är ett uttryck som återfinns framförallt inom civilrätten och 3 kap. 32 § AvtL. Med god tro avses att en part som i en tvist varken insett eller bort inse att det förelåg ett visst förhållande när denne ingick ett avtal, t.ex. vid köp av en vara. För att bedöma om god tro föreligger görs en objektiv bedömning av de förhållanden som förelåg vid avtalets ingång. Motsatsen till god tro är ond tro. Ond tro innebär att en part borde ha insett att det t.ex. fanns ett förhållande som inte främjade dennes avsikt vid avtalets ingående.<sup>76</sup>

### 5.2 God tro inom skatterätten

God tro förekommer även inom skatterätten om än sparsamt. Det har av RegR hävdats att god tro inte kan åberopas i mervärdesskatteshänseende, bl.a. i RÅ 2004 ref. 26 gällande dokumentationskrav vid gemenskapsinterna förvärv och RÅ 2004 ref. 65 rörande rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Genom en rad domar av EG-domstolen ska numera god tro beaktas på olika områden inom skatterätten.

Nedan redogörs för några av dessa rättsfall.

### 5.3 Rättsfall om god tro inom skatterätten

#### 5.3.1 God tro vid till rätt avdrag av ingående mervärdesskatt vid karusellbedrägerier

##### 5.3.1.1 C-439/04 Alex Kittel förenad med C-440/04 Recolta Recycling SPRL

Alex Kittel var konkursförvaltare för Ang Computime Belgium (Comp) som köpte och sålde vidare datakomponenter. Comp deltog med uppsåt i en momsbedrägerikarusell och skattemyndigheten krävde återbetalning av ingående mervärdesskatt samt påförde bolaget skattetillägg som utgjorde mycket stora summor. Recolta Recycling SPRL (Recolta) köpte lyxbilar av en säljare som de senare sålde vidare till en köpare på export. Säljaren och köparen hade inrättat en mekanism för skattebedrägeri av karuselltyp vilket Recolta inte var medveten om. Enligt belgisk lagstiftning innebär ett avtal där syftet från en parts sida är bedrägeri att avtalet utgör en nullitet, detta trots den andra parten är vid god tro. Att Recolta var vid god tro i detta fall spelade alltså ingen roll enligt belgisk lagstiftning och skattemyndigheten krävde

---

<sup>76</sup> Adlercreutz, A. Avtal - Lärobok i allmän avtalsrätt, s. 18.

återbetalning av den ingående mervärdesskatten för deras inköp samt påförde bolaget ett skattetillägg. Även i det här fallet rörde det sig om mycket stora summor. Efter överklaganden begärdes förhandsbesked från EG-domstolen där det frågades om artikel 17<sup>77</sup> i sjätte mervärdesskattesdirektivet innebär ett hinder för den belgiska lagstiftningen vad gäller att god tro inte beaktas då det uppdragas att den andra parten i ett avtal dem emellan har handlat i bedrägligt syfte. Detta i ljuset av skatteneutraliteten. Alex Kittel hävdade att Comp genom artikel 17 hade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt trots det bedrägliga beteendet. Av domen i målet kan utläsas att vad som händer innan och efter att köparen är del av en transaktionskedja inte har betydelse för avdragsrätten av ingående mervärdesskatt. Köparen är dock skyldig att försäkra sig om att denne inte deltar i en kedja av bedrägliga transaktioner. Vid kännedom om detta blir köparen medgärningsman även om denne själv inte utför något bedrägeri. Gemenskapsrätten får inte åberopas i bedrägligt syfte. Skattemyndigheten har rätt att återta utbetalningar av ingående mervärdesskatt retroaktivt om det kan visas att bedrägerier har förekommit. Domen innebär att artikel 17 i sjätte mervärdesskattesdirektivet utgör ett hinder för nationell lagstiftning att vägra avdragsrätt då ett avtal innebär en nullitet eftersom den andra parten agerar i bedrägligt syfte trots att köparen är vid god tro. Det är dock upp till den nationella domstolen att avgöra om köparen verkligen är vid god tro. Med tanke på bakgrundsinformationen innebär detta att Comp har varit vid ond tro och Recolta har varit vid god tro. Alex Kittel ska således betala tillbaka den ingående mervärdesskatten samt betala skattetillägg. Recolta ska genom att anses ha varit vid god tro frias från anklagelserna.

### **5.3.2 God tro vid rätt till avdrag av ingående mervärdesskatt av inledande investeringar**

#### **5.3.2.1 268/83 Rompelman**

Makarna Rompelman hade förvärvat en fordringsrätt och tomträtt för att uppföra två byggnader som skulle hyras ut. Detta sågs som en investering för framtida ekonomisk verksamhet som därför var att klassas som en ekonomisk verksamhet med avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i sig. Eftersom Rompelman på objektiva grunder (god tro) avsåg att upprätta byggnaderna och hyra ut dessa hade de rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i investeringsfasen. Detta i enlighet med neutralitetsprincipen.

#### **5.3.2.2 C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling**

Ett lönsamhetsprojekt uppfördes för att utvinna drickbart vatten av saltvatten. Efter några år visade det sig dock att projektet inte skulle bli lönsamt och Intercommunale voor zeewaterontziltling (Inzo) likviderades. Frågorna i målet var om Inzo hade rätt till de avdrag som de tidigare begärt och fått igenom avseende ingående mervärdesskatt för investeringar till projektet. Projektet ansågs vara en ekonomisk verksamhet trots att den egentliga verksamheten inte hade påbörjats. Detta i ljuset av neutralitetsprincipen och att företaget på objektiva grunder haft för avsikt att verkligen påbörja verksamheten (god tro). Avdragen var därför helt i sin ordning.

<sup>77</sup> Se artikel 167 och 168 a i bilaga.

### **5.3.3 God tro vid undantag av punktskatt**

#### **5.3.3.1 RÅ 1999 not. 143**

Bryggeri Falken AB (sedermera Falcon Bryggerier AB) sålde alkoholhaltiga drycker till kunder i Sverige som i sin tur förde ut varorna ur landet. Falken menade att detta var att se som export i och med den direkta utförseln och ingen dryckesskatt skulle utgå. RegR konstaterade dock att de transaktioner Falken genomfört definitivt var att klassa som omsättning inom landet och dryckesskatt ska därför debiteras. I det här uttrycks inte att Falken skulle ha hävdats god tro men Falkens argumentation för att dryckesskatten inte ska utgå i kombination att den inte debiterades vid försäljningen kan indirekt tolkas som att de hävdats god tro.

### **5.3.4 God tro vid rätt till avdrag av ingående mervärdesskatt vid export**

#### **5.3.4.1 RÅ 2004 ref. 65**

MTU Telecom AB köpte mobiltelefoner av TBH Kanalen AB som levererades direkt till sitt norska moderbolag. TBH's lager visade sig vara beläget i Danmark och varorna levererades direkt till MTU i Norge. Mobilerna ansågs inte vara omsatta i Sverige. Affärens upplägg syftade till att lösa TBH's likviditetsproblem genom att de skulle få debitera utgående mervärdesskatt, vilket MTU i Norge hade kännedom om. MTU Telecom AB ansågs inte ha fullgjort sin undersökningsplikt av köparen eftersom en enkel kontroll skulle ha visat att TBH inte hade något lager i Sverige vid tiden för köpen. TBH var därför inte berättigade till att debitera utgående mervärdesskatt vid försäljningen och MTU Sverige har därför lämnat oriktig uppgift då de begärt avdrag för ingående mervärdesskatt samt tilldelats skattetillägg. God tro kunde inte hävdas då MTU haft kännedom om affärens syfte avseende likviditetsproblem för TBH samt inte fullgjort sin undersökningsplikt om vart varorna levererats från i samband med exporten. RegR fastslog vid överklagan att oriktig uppgift hade lämnats och fullt skattetillägg påfördes MTU i Sverige.

### **5.3.5 Inför rättsfallsanalysen - God tro vid undantag av mervärdesskatt vid gemenskapsinterna förvärv.**

De rättsfall vi har presenterat visar att god tro, trots att detta är ett civilrättsligt begrepp, även förekommer inom skatterätten på olika områden och då främst vad gäller rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i och med att neutralitetsprincipen ska beaktas. Som berörts innan och som vidare kommer att utvecklas har RegR hävdats att god tro inte kan åberopas i mervärdesskatteshänseende. Detta har ändrats genom dom i EG-domstolen vid bedömning av god tro vid undantag av mervärdesskatt vid gemenskapsinterna förvärv.

Rättsfall som berör god tro tillsammans med undantag av mervärdesskatt vid gemenskapsinterna förvärv kommer att presenteras mer utförligt i kommande kapitel. Som vi har visat i dispositionen i inledningskapitlet har en inblick i mervärdesskatt och god tro varit nödvändig för att förstå rättsfallens fulla innebörd för den här uppsatsen.

## 6 Rättsfallsanalys och Skatteverkets ståndpunkter

*I det här kapitlet presenterar vi och analyserar de rättsfall som faller inom området gemenskapsinterna förvärv tillsammans med god tro. Därefter visar vi Skatteverkets ståndpunkter i enlighet med dessa rättsfall genom deras handledning om mervärdesskatt, styrsignal samt den för uppsatsen utförda intervjun.*

### 6.1 Rättsfallsanalys

#### 6.1.1 RÅ 2004 ref. 26

Green Computer in Sweden AB (GC) med verksamhet i Sverige sålde under perioden januari-maj 1996 varor för 4 621 181 kr till två företag i Finland. Försäljningen bokfördes som försäljning till annat EU-land och de finska företagens VAT-nummer angavs på fakturorna. På fakturorna angavs leveransvillkoret ”fritt vårt lager” vilket innebär att köparna hämtade varorna hos GC, ett s.k. avhämtningsköp. Vid avhämtningsköp är huvudregeln att omsättningen har skett inom landet och mervärdesskatt ska debiteras på utgående fakturor. För att undgå huvudregeln måste säljaren visa att förutsättningar för undantaget finns. Dessa förutsättningar innebär att köparen har återoplat sitt VAT-nummer, som ska finnas angivet på fakturan, samt att säljaren kan visa att en gränsöverskridande transport har skett enligt reglerna för gemenskapsinterna förvärv. Skattemyndigheten beslutade genom omprövning att påföra GC ytterligare utgående mervärdesskatt för perioden på 924 220 kr samt att påföra skattetillägg för höjningarna med 20 procent. De sålda varorna lämnade aldrig landet utan såldes vidare av de finska företagen i Sverige. GC ansågs inte ha kontrollerat att någon gränsöverskridande transport hade skett, dokumentation om hur transporten gått till hade överhuvudtaget inte förekommit. De saknade enligt SKV dokumentation om hur en eventuell transport till Finland hade gått till. Därför var varorna att klassas som omsatta inom landet och undantag från utgående mervärdesskatt var inte tillämpligt. GC överklagade Skattemyndighetens beslut till länsrätten som avlog överklagandet i sin helhet. Kammarrätten biföll dock nästa överklagande och upphävde länsrättens dom. GC anförde till stöd för sin talan att ett skriftligt intyg från köparna om att varorna verkligen hade transporterats ut ur landet inte hade inneburit någon större garanti med tanke på de bedrägerier de utsatts för. GC hade i sina kontakter med köparna blivit övertygade att varorna skulle transporteras till Finland. Kammarrätten fastslog att det varken i lag eller i förarbeten uppställs krav på att säljaren ska förvissa sig om att sålda varor faktiskt har lämnat landet för att undantagsregeln i 3 kap. 30 a § ML ska vara tillämplig. Kammarrätten fastslog att GC genom sin kontroll av köparens VAT-nummer och deras övertygelse att varorna skulle lämna landet därför hade gjort vad lagen kräver. Skattemyndigheten överklagade beslutet till RegR som delvis upphävde kammarrättens dom. Enligt RegR ska varor faktiskt ha lämnat landet för att undantagsregeln ska vara tillämplig. Då varorna bevisligen inte har gjort det ska utgående mervärdesskatt debiteras och god tro kan inte hävdas i detta sammanhang. RegR valde dock att fastslå kammarrättens dom avseende skattetillägg.



### 6.1.2 C-409/04 The Queen på begäran av Teleos plc m.fl. mot Commissioners of Customs & Excise (Storbritannien)

År 2002 sålde Teleos m.fl. mobiltelefoner till det spanska bolaget Total Telecom España SA/Ercosys Mobil AS (TTE). Varorna såldes med leveransvillkoret ”Ex works” (fritt säljarens lager) vilket innebar att Teleos m.fl. hade att ställa varorna till TTE:s förfogande och TTE stod transporten till destinationslandet. Teleos m.fl. erhöll en CMR-fraktsedel<sup>78</sup>, vid varje transaktion med TTE, i original med beskrivning av varorna och meddelad leveransadress. Namn på aktuell chaufför och registreringsnumret på det fordon som skulle användas vid transporten var antecknade och fraktsedeln var undertecknad av TTE. Dessa handlingar godtogs först av Commissioners of Customs & Excise (CC&E), den behöriga myndigheten i Förenade kungariket i fråga om påförande och uppbörd av mervärdesskatt, som styrkt att varorna lämnat territoriet. Dessa fraktsedlar visade sig senare i vissa fall vara falska. Destinationsort var felaktig och namngivna transportörer och fordon existerade inte eller utförde inte transport av aktuella varor. CC&E ansåg därför att varorna var omsatta inom landet och krävde därför att mervärdesskatt för dessa varor skulle erläggas av Teleos m.fl. Teleos m.fl. ansågs dock inte vara delaktiga i något skatteundandragande. De ansågs inte ha haft någon som helst anledning att betvivla uppgifterna i CMR-fraktsedlarna eller dessas äkthet av den hänskjutande domstolen utan ansågs ha gjort seriösa och fördjupande efterforskningar. Teleos m.fl. överklagade CC&E:s krav på betalning av mervärdesskatt och hävdade att det inte fanns stöd för detta i det sjätte mervärdesskattedirektivet. High Court of Justice (England & Wales), Queen’s bench division (Administrative Court) begärde därför av EG-domstolen, i fyra frågor, tolkning av tillämpliga artiklar i det sjätte mervärdesskattedirektivet.

Första frågan var om termen ”skickats” i artikel 28a 3<sup>79</sup> innebär att det räcker med att ägandet och således rätten att förfoga över varan har överlåtits på förvärvaren. Parterna i målet var överens om att varorna hade bytt ägare men tvistade om ifall de skulle anses vara skickade. Teleos m.fl. hävdade att leverans ska anses ha skett då varorna ställts till förvärvarens förfogande och när bevis finns för parternas avsikt att varorna ska transporteras till annan medlemsstat även om varorna ännu inte fysiskt har lämnat den medlemsstat där leveransen tagit sin början. Betoningen ligger därmed på det inledande skedet utan hänsyn till en fullbordad fysisk transport av varorna ut ur medlemsstaten där leveransen påbörjats.

Den andra frågan gällde undantag av skatteplikt på leverans av varor, en tolkning av artikel 28c A a<sup>80</sup>. Frågan handlade i likhet med den första frågan om det räckte med att varan ställts till förvärvarens förfogande eller om det krävdes alltifrån de olika scenarierna att förvärvaren hämtat varan till att varan fysiskt transporterats hela vägen till destinationsorten för att artikeln skulle vara tillämplig. Dessa två inledande frågor kom att prövas samtidigt.

I den tredje frågan var avsikten att klargöra om en behörig myndighet, när tillhandahållaren är vid god tro, först kan acceptera vissa handlingar som fullgoda bevis och senare ålägga tillhandahållaren att erlägga mervärdesskatt då handlingarna visar sig vara falska och tillhandahållaren inte misstänks vara en delaktig part i ett skatteundandragande. Teleos m.fl. hävdade att det faktum att skattemyndigheterna lägger hela bevisbördan och ansvaret att erlägga mervärdesskatt på tillhandahållaren, när det visar sig att förvärvaren undandragit skatt

<sup>78</sup> En leveransavi som upprättats på grundval av konventionen om fraktavtal vid internationell godsbefordran på väg. (Undertecknad i Genève den 19 maj 1956).

<sup>79</sup> Se bilaga för den fullständiga artikeln.

<sup>80</sup> Se bilaga för den fullständiga artikeln.

är oförenligt med principerna om rättssäkerhet, proportionalitet och skatteneutralitet. Åtgärderna inverkar dessutom på den inre marknads funktion samt hindrar den fria rörligheten för varor.

Fjärde frågan var om svaret på fråga 3 påverkas av att förvärvaren till skattemyndigheten i destinationslandet deklarerat sina förvärv såsom gemenskapsinterna förvärv.

#### EG-domstolens domar på de fyra frågorna

EG-domstolen har i punkt 42 i domen meddelat att termen ”skickats” i den första och den andra frågan ska tolkas så att förvärv inom gemenskapen och leverans som innebär undantagande av skatteplikt blir tillämpligt då rätten att som ägare att förfoga över varan har överförts på förvärvaren och att denna vara har transporterats till annan medlemsstat och därmed fysiskt lämnat landet där leveransen tog sin början.

Den tredje frågan är den mest omfattade frågan i målet och besvaras i punkt 68. EG-domstolen meddelar att frågan ska besvaras med att artikel 28c A a ska tolkas så, att det utgör hinder för en behörig myndighet i medlemsstaten där leverans påbörjas att ålägga en tillhandahållare att erlagga mervärdesskatt då denna varit i god tro och bevishandlingar tidigare har godtagits av myndigheten som först i efterhand då handlingarna visat sig vara falska ändrat sitt tidigare beslut, när det visat sig att den nämnda tillhandahållaren inte tagit del i något skatteundandragande.

Dessförinnan har EG-domstolen påpekat att medlemsländerna ska fastställa villkoren för tillämpning av undantagandet från skatteplikt för en leverans inom gemenskapen men att dessa ska iaktta de allmänna rättsprinciperna, däribland rättssäkerhets- och proportionalitetsprinciperna när de utövar sina befogenheter. Uppbörd i efterhand av mervärdesskatt får inte äventyra skatteneutraliteten och proportionalitetsprincipen ska iakttas. Att stifta lag samt enligt denna i ett inledande skede godta vissa handlingar för bevis och senare pålägga mervärdesskatt strider mot rättssäkerheten. Villkor uppställda av medlemsstaterna får inte heller inkräkta på den fria rörligheten av varor. I punkt 67 meddelas att om förvärvaren inte har uppfyllt sin del av avtalet borde det vara denna som ska erlagga mervärdesskatt i medlemsstaten förutsatt att tillhandahållaren väl uppfyllt sina skyldigheter avseende bevisningen. Ett visst ansvar måste alltså läggas på förvärvaren.

Den fjärde frågan besvaras i punkt 72. Där meddelas att det kan utgöra ett kompletterande bevis att varorna faktiskt lämnat ursprungslandet om förvärvaren till skattemyndigheten i destinationsmedlemsstaten deklarerar sitt förvärv inom gemenskapen. Det utgör dock inte ett avgörande bevis som krävs för undantagandet från skatteplikt.

### **6.1.3 C-184/05 Twoh International BV mot Staatssecretaris van Financiën**

Under år 1996 levererade holländska Twoh International BV (Twoh) datorkomponenter till ett italienskt företag enligt handelsklausulen ”ex works”. Twoh ställde varorna till köparens förfogande i en lagerlokal i Holland och köparna skulle stå för transporten till Italien.

Twoh fakturerade utan mervärdesskatt då de ansåg att det rörde sig om ett gemenskapsinternt förvärv. Enligt Staatssecretaris van Financiëns förordning om beskattning av leveranser inom gemenskapen artikel 4.3 räcker det inte med en fraktsedel eller leverantörens eget underlag om transporten för att visa att det gäller en leverans inom gemenskapen. Förutom en faktura

ställd till köparen innehållande dennes registreringsnummer för mervärdesskatt ska köparen eller den som tar emot varorna för köparens räkning ha lämnat en undertecknad skriftlig förklaring. Denna ska innehålla registreringsnumret på transportfordonet, numret på fakturan där de levererade varorna finns specificerade, redogörelse för vart varorna ska levereras av avhämtaren samt en försäkran om att köparen på begäran är beredd att lämna närmare information angående destinationen för varorna till skattemyndigheten. Twoh fick ingen sådan deklARATION av sin italienska köpare som är ett krav enligt holländsk skattelagstiftning för att leveranser inom gemenskapen ska kunna tillämpa nollskattesats för mervärdesskatt. Twoh debiterade trots detta ingen mervärdesskatt då de ansåg att det rörde sig om ett gemenskapsinternt förvärv. Eftersom det inte hade visats att varorna hade transporterats eller skickats till en annan medlemsstat ansåg den holländska skattemyndigheten att det varit felaktigt att inte debitera mervärdesskatt vid försäljningen och i ett omprövningsbeslut meddelades Twoh att de därför skulle betala 1 466 629 NLG i mervärdesskatt för beskattningsåret, ökat med 100 procent av samma belopp. Twoh begärde omprövning av detta beslut och yrkade uttryckligen att den holländska skattemyndigheten skulle inhämta de uppgifter som behövdes för att visa att leverans inom gemenskapen hade skett för den italienska behöriga myndigheten. Detta i enlighet med vad som föreskrivs i förordningen om administrativt samarbete och direktivet om ömsesidigt bistånd. Den holländska skattemyndigheten biföll inte yrkandet och stod fast vid sitt omprövningsbeslut. Twoh överklagade detta till nästa instans som efter bevisning upphävde beslutet i fråga av vissa leveranser och sänkte beloppet för mervärdesskatt som skulle betalas. Domstolen fann att den holländska skattemyndigheten inte behövde begära att den italienska domstolen skulle göra en utredning för att kontrollera om varorna verkligen hade transporterats dit. Twoh överklagade till den holländska högsta domstolen som begärde förhandsbesked från EG-domstolen för att klargöra om skattemyndigheten i den medlemsstat där leverans påbörjats är skyldiga att begära information från myndigheterna i det utpekade destinationslandet för att genom den informationen kunna fastställa om varorna verkligen har varit föremål för leverans inom gemenskapen. EG-domstolen konstaterade att direktivet om ömsesidigt bistånd och förordningen om administrativt arbete inte har antagits i syfte att inrätta ett system för informationsutbyte mellan medlemsstaternas skattemyndigheter för att kunna visa att leveranser inom gemenskapen har skett då en skattskyldig person inte själv kan lägga fram den bevisning som krävs. Artikel 2.1 i direktivet om ömsesidigt bistånd föreskriver att myndigheter inte har någon skyldighet att lämna ut information till myndigheter i den medlemsstat som begär den om denna inte har uttömt sina egna normala informationskällor. Artikel 7.1 föreskriver också att antalet och arten av de förfrågningar som görs inte får innebära en oproportionerlig administrativ börda för myndigheten inom en viss tid. Ändamålen med direktivet om ömsesidigt bistånd och förordningen om administrativt samarbete har varit att reglera samarbetet mellan skattemyndigheterna i medlemsstaterna och den enskilde har bara rätt att få en bekräftelse på giltigheten av registreringsnumret för mervärdesskatt för den person de anger.

## 6.2 Skatteverkets ståndpunkter

### 6.2.1 Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2008<sup>81</sup>

De aktuella dokumentationskrav som SKV har för att det ska anses sannolikt att en vara har transporterats till en annan medlemsstat och därmed inte ska beläggas med svensk mervärdesskatt av säljaren vid avhämtningsköp hittas i den senaste upplagan av handledning för mervärdesskatt, ”Handledning för mervärdesskatt 2008” i avsnitt 10.9.

Skillnad mellan Handledning för mervärdesskatt 2007 och 2008 är rubriken för avsnitt 10.9 som har ändrats från ”Avdragsrätt och rätt till återbetalning av ingående skatt” till ”Dokumentation vid försäljning av varor till annat land samt god tro”.

I handledningen görs gällande att det är säljaren som har bevisbördan för att förutsättningarna för undantag från skatteplikt eller export är uppfyllda. Detta kommer av domen i målet Twoh International BV (se 4.6.3). För att göra det sannolikt att en vara har transporterats till en annan medlemsstat eller exporterats ska dokumentationen innehålla uppgifter som visar på detta. När köparen själv ansvarar för transporten ska säljaren se till att han får tillräckligt med dokumentation av köparen som kan utgöra ett tillräckligt underlag för att styrka att varorna har transporterats ut ur landet. Dokumentationen bedöms i varje enskilt fall utifrån vad som rimligen kan krävas av säljaren i normala affärsförhållanden. Det ska finnas en faktura och utöver denna kan detaljerade uppgifter om vilka de avsedda varorna är, värdet på dessa, leveransadressen och uppgifter om transportsättet såsom hur, när, var och färdväg vara av vikt. Vid export anses tullhandlingar som visar att varan har förts in i ett land utanför EG av köparen vara tillräcklig. Vid gemenskapsinterna förvärv kan ett intyg från köparen om när varan ska transporteras från Sverige, vart den ska transporteras och på vilket sätt, exempelvis genom bilregisteringsnumret på transportfordonet eller ett flightnummer, utgöra en del av underlaget. En faktura och ett intyg av detta slag utgör normalt inte tillräckligt underlag för undantagande från mervärdesskatt utan köparen bör dessutom komplettera detta med handlingar som höjer bevisvärdet. Dessa kan vara kopior på kvitton och biljetter som använts vid transporten och handlingar som styrker att varorna faktiskt har kommit fram till leveransadressen.

Om en säljare har dessa intyg och komplement och är vid god tro samt i övrigt har gjort det vad som rimligen krävs i det enskilda fallet ska transaktionen undantas från mervärdesskatt. Detta gäller även om det i efterhand konstateras att dokumenten visar sig vara falska.

### 6.2.2 Skatteverkets skrivelse ”God tro vid försäljning av varor till annat land samt krav på dokumentation”<sup>82</sup>

#### God tro

SKV har den 2007-12-05 tagit ställning till en rad domslut i sin skrivelse ”God tro vid försäljning av varor till annat land samt krav på dokumentation”. Utifrån denna skrivelse ska en skatteskyldig kunna få kännedom om SKV’s syn på vad som kan kallas god tro vid denna

<sup>81</sup> Skatteverket. Handledning för mervärdesskatt 2008, del 1, s. 278-284.

<sup>82</sup><http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/2007/2007/stallntag20071205.4.19b9f599116a9e8ef368000760.html>, besökt 2008-04-28, kl. 13.43.

form av handel och vilka dokument som säljaren ska kunna visa upp för att kunna hävda god tro då köparen gjort sig skyldig till bedrägligt beteende. SKV konstaterar i sitt ställningstagande att RegR, i RÅ 2004 ref. 26, har fastställt att god tro saknar betydelse vid tillämpning av undantaget från skatteplikt för försäljning av varor till ett annat EG-land om transporten av dem faktiskt inte har skett. I målet C-409/04, Teleos m.fl., gjorde dock EG-domstolen en annan bedömning och menade att en säljares goda tro ska beaktas vid en bedömning av om en försäljning av varor till en annan medlemsstat ska vara undantagen från skatteplikt. I sitt ställningstagande gör därför SKV bedömningen att RegR's dom inte längre ska tillämpas vad gäller den del som avser god tro utifrån EG-domstolens dom i Teleos m.fl. Samma tolkning av god tro ska också göra vid export, d.v.s. försäljning av varor till länder utanför EG. Säljaren ska inte kunna tillföras mervärdesskatt i efterhand då denna kan göra det sannolikt att den var vid god tro och dokumentationen gör det sannolikt att transporten har skett till ett annat land.

### Dokumentationskrav

Handlingar som styrker leverans av en vara till ett annat land är inte reglerat vare sig i ML eller i mervärdesskatteförordningen. SKV anger i ”*Handledning för mervärdesskatt 2007*” vilken dokumentation som krävs för att transport av en vara till en annan medlemsstat ska anses som sannolik. Vid s.k. avhämtningsköp, där köparen ska stå för transporten, kan dokumentationen bestå av ett intyg från köparen. Av intyget ska framgå när varan ska transporteras från Sverige och vart transporten ska ske. Det ska också framgå hur transporten ska gå till, t.ex. genom att ett flightnummer eller bilregistreringsnummer anges. Av handledningen framgår vidare att bevisvärdet av intyg och transporthandlingar ska bedömas i varje enskilt fall och utifrån övriga omständigheter. Därför rekommenderas säljaren att debitera mervärdesskatt vid försäljningen om denne är tveksam till köparens uppgifter och kreditera den i efterhand och redovisa försäljningen som en gemenskapsintern leverans om köparen i dokumentation kan styrka leveransen till annan medlemsstat. Den dokumentation som SKV kräver för att det ska anses vara sannolikt att varorna har transporterats ut ur EG anges från och med sidan 267 i handledningen. Att transporten har skett ska strykas genom dokumentation i bokföringen, t.ex. transporthandlingar eller blad 3 av enhetsdokumentet (ED 3) stämplat av tullmyndighet på den plats där varorna lämnat gemenskapens tullområde. Betalningshandlingar från utlandet ger bara en indikation på att export har skett och räcker inte som bevis för att transport verkligen har skett. I svensk process är bevisningen fri och alla omständigheter kan åberopas som bevis. Om ett och samma dokument inte utgör tillräckliga bevis kan många olika dokument tillsammans nå upp till den grad av bevisning som krävs för att styrka ett undantag eller export. SKV har tidigare godkänt intyg från köparen som anger när varan ska transporteras från Sverige och på vilket sätt, t.ex. genom att ett flightnummer eller bilregistreringsnummer anges, kopior på olika biljetter och kvitton som används vid transporten eller handlingar som styrker att varan har anlänt till leveransadressen. Har säljaren tagit fram denna dokumentation kan denne anses vara i god tro även om det i efterhand visar sig att intygen och kvittona inte stämmer överens med verkligheten och att transport faktiskt inte förekommit.

### 6.2.3 Intervju<sup>83</sup>

#### **Exakt vilka papper behöver tillhandahållaren visa upp och vilka är beviskraven?**

Det finns inga exakta papper som SKV kan säga att de gäller i ”alla” lägen. Det är fri bevisprövning som gäller så det kan vara olika papper från fall till fall. Det beror också på hur handlingarna är mot varandra. En handling kan tala för och en annan emot och då måste något mer till för att kunna uppnå en tillräckig grad av bevisning för att kunna göra det sannolikt att varan har transporterats ut ur Sverige. SKV ger del av sin syn på vilken dokumentation som krävs i denna styrsignal men någon uppgift om exakt vilka papper som gäller i alla lägen finns inte utan det beror på varje enskilt fall. Det kan vara transporthandlingar, tulldokument, intyg tillsammans med färjebiljetter etc. Bevisstegen för att uppfylla beviskraven är att man ska göra det sannolikt. Om en handling är otydlig, exempelvis att ett intyg är lite skrupligt, får man stärka upp det med någonting annat för att öka trovärdigheten. Ett intyg i sig räcker oftast inte utan man måste även visa andra handlingar såsom biljetter.

#### **Vad har tidigare godtagits och vad godtas inte som bevis?**

Bevisningen har inte direkt ändrats. Numera finns det ett visst mått av god tro med i bilden. SKV kan inte i första läget godta ett visst antal uppgifter som gjort transporten sannolik i första läget och senare ändra sig om det visar sig att säljaren har blivit lurad och detta har legat utanför säljarens kontroll. Detta är nytt för SKV, tidigare har inte god tro godtagits, men det har ändrats. SKV har numera förtydligat kraven i styrsignalen.

#### **Har någon tillhandahållare vars bevis inte räckt till för att försäljning utan mervärdesskatt ska vara tillämpligt blivit erlagd med skattetillägg? (Bortsett från RÅ 2004 ref. 26)**

Ja, det har hänt. Det är även här en bedömning i varje enskilt fall. Det är en oriktig uppgift att inte redovisa mervärdesskatt när detta rätteligen ska göras. Beviskraven för detta är att det ska vara mycket sannolikt och det ska SKV bevisa.

#### **Hur jobbar SKV med dessa frågor? Vad triggar igång undersökningen av en tillhandahållare? Jobbar ni enligt en ”mall” eller blir det annorlunda för varje enskilt fall?**

SKV har utsködningsystem som ställer vissa frågor mot uppgifter som kommer in, vilket gör att SKV får upp ögonen för vissa lämnade uppgifter. I andra fall kan det röra sig om uppgifter som kommer av en revision eller någon annan sorts granskning av annan eller utomstående som gör att SKV får upp ögonen för den skattskyldige. Det är olika indikationer som gör att det kan bli en träff i systemet. Inte nödvändigtvis ett för lågt belopp, utan att det är första gången en uppgift deklarerats eller att det saknas uppgifter m.m.

<sup>83</sup> Se avsnitt 1.4 för utförandet av intervjun.

**Vad anser du om rättssäkerheten vad gäller förutsebarheten och likabehandling för den enskilde i denna situation?**

Den har blivit bättre i och med den nya styrsignalen. Det har klargjorts ytterligare vilken form av dokumentation som krävs för att det ska anses vara sannolikt att transaktionen ska vara undantagen svensk mervärdesskatt. God tro resonemanget har också förbättrats, just det att man inte bara kan lägga allt ansvar på säljaren. Säljaren har skyldigheter upp till en viss gräns men kan inte ställas till svar om han har blivit förd bakom ljuset. Eftersom det råder fri bevisprövning blir behandlingen annorlunda från fall till fall men förutsatt att två säljare har samma förutsättningar och dokumentation så behandlas de lika. Dock ser det väldigt olika ut beroende på att en viss säljare kan lägga fram ett intyg med färjebiljetter som styrker den gemenskapsinterna försäljningen medan en annan kan ha en faktura från en fristående speditör. Det kan vara väldigt många olika handlingar som läggs upp som bevis och ur den aspekten kan ett säljande företag ha otillräckligt med bevis medan ett annat företag kan styrka transporten men det ska inte ses om att det strider mot likabehandlingsprincipen utan båda har samma förutsättningar från början.

**Det finns ju ingen lagtext som säger vilken dokumentation som krävs utan det som finns är styrsignalen och rättsfall. Blir inte det sämre förutsebarhet för gemene man?**

Jo, men så är det med alla regler. SKV kan inte göra annat än att så bra som möjligt publicera sin uppfattning och sen måste de skattskyldiga göra sin del och sätta sig in i vad som gäller på det område man är verksam inom. SKV har uttryckt vad som anser räcker och sen måste säljaren ta reda på information som den saknar, exempelvis genom att kontrollera detta med SKV. Det har ingenting med förutsebarheten att göra.

**Vid ett avhämtningsköp där det visar sig att transport inte har skett och där säljaren inte kan påvisa den dokumentation som SKV kräver enligt sin handledning för mervärdesskatt, borde det inte vara köparen som ska stå ansvaret och betala skatten till Sverige istället för säljaren?**

Man kan tycka att det ska vara ett delat ansvar men säljaren är den som företar transaktionen och som är skattskyldig om transaktionen hade skett inom landet och inte skulle vara undantagen mervärdesskatt. Har säljaren då inte tagit reda på den dokumentationen som krävs i bokföringen för att visa på att varorna har lämnat landet kan han inte anses ha gjort vad han är skyldig till och det skulle i så fall läggas en väldigt stor belastning på köparen, vilket inte skulle vara rätt. Har säljaren dock dokumentation och har blivit vilseledd av köparen är det rätt resonerat att det borde vara ett solidariskt betalningsansvar. Det finns inte i mervärdesskattelagen idag men det är någonting som man skulle kunna titta närmare på men att lägga allt ansvar på köparen för att säljaren saknar dokumentation är att dra det för långt. Vissa krav måste kunna ställas på säljaren.

## 7 Analys

---

*I analysen ska vi med hjälp av insamlat och studerat material i form av rättsfall, doktrin, och ställningstagande av SKV besvara våra inledande forskningsfrågor i uppsatsen. Dessa analyser kommer sedan att ligga till grund för vår slutsats.*

---

### **7.1 Vilka krav på dokumentation krävs för att en säljare av en vara till ett annat EG-land ska ha fullgjort sin plikt på kontroll?**

I RÅ 2004 ref. 26 fastslog först kammarrätten att det inte finns angivet i mervärdesskattelagen eller förarbeten att tillhandahållaren av en vara vid en gemenskapsintern försäljning ska förvissa sig om att varorna faktiskt har lämnat landet för att regeln om undantag i 3 kap. 30 a § ML ska vara tillämplig. RegR ändrade dock denna dom vilket i sin tur har lett till att tillhandahållaren måste visa att varorna sannolikt har lämnat landet. Exakt vilken form av bevisning som tillhandahållaren ska visa på framgår inte av lagtext. SKV har en styrsignal, ”God tro vid försäljning av varor till annat land samt krav på dokumentation”, som framgår av ”Handledning för mervärdesskatt”. I den meddelar SKV den dokumentation som krävs av tillhandahållaren för att det ska göras sannolikt att ett korrekt genomfört avhämtningsköp har ägt rum. Dokumentationen kan variera i enskilda fall eftersom det råder fri bevisföring i Sverige och tillhandahållaren kan därför åberopa olika sorters handlingar för att styrka transporten ut ur landet. SKV ger en rad förslag på handlingar. Först och främst ska tillhandahållaren i sin bokföring ha en faktura utställd på köparen där denne åberopar sitt VAT-nummer. Detta VAT-nummer ska ha kontrollerats att det är giltigt av tillhandahållaren. Detta utgör dock i sig inte en fullgod bevisning för att transporten har ägt rum och flyttats till sin angivna destinationsort. SKV anger att ett intyg från köparen kan visa på att det är sannolikt att varorna har transporterats ut ur landet. Varorna som ska transporteras ska specificeras, det ska anges vilken destinationsorten är och flightnummer eller bilregistreringsnummer på det aktuella transportfordonet samt angivelse om vem som hämtar varorna. För att göra transporten mer sannolik kan även andra handlingar som visar på transport och varans ankomst kompletteras i efterhand, såsom kopior på olika biljetter.

### **7.2 Hur är synen på god tro vid falsk dokumentation?**

I RÅ 2004 ref. 26 konstaterade RegR att god tro inte är tillämpligt vid gemenskapsinterna förvärv. Green Computer in Sweden AB menade att de varit vid god tro efter att de hade blivit utsatta för bedrägligt beteende, då avhämtade varor inte fördes ut ur Sverige utan såldes vidare. De hävdade att de vid tiden för avhämtning inte hade någon anledning att tro att varorna inte skulle transporteras till angiven destinationsort. Green Computer in Sweden AB saknade dock dokumentation överhuvudtaget och ansågs därför inte ha fullgjort sin plikt på kontroll. Green Computer in Sweden AB menade att en sådan dokumentation hade saknat värde. Köparna visade sig ha begått skattebedrägerier tidigare och ett intyg från dem hade därför ändå inte varit att lita på. RegR ansåg att varorna faktiskt ska ha lämnat landet för att undantagsregeln vid gemenskapsinterna förvärv ska vara tillämplig och att god tro således inte har betydelse. I och med EG-domstolens dom i målet Teleos m.fl. har synen på god tro ändrats och därför anser SKV att denna del av domen i RÅ 2004 ref. 26 inte längre är tillämplig. Teleos m.fl. hade i det nämnda fallet fått falska uppgifter av köparen om destinationsort, transportfordon, bilregistreringsnummer och förare. Det konstaterades dock



att Teleos m.fl. hade gjort all den kontroll och tagit in all den dokumentation som de kunnat för att kunna göra det sannolikt att transporten faktiskt skett. Eftersom de inte ansågs ha deltagit i något skattebedrägeri tog domstolen hänsyn till deras goda tro när det visade sig att dessa handlingar var falska och det ses idag som praxis. Har tillhandahållaren inhämtat all dokumentation som är affärsmässigt motiverat och gjort kontroll av köparens VAT-nummer, som därefter godtagits som sannolikt av SKV kan inte SKV ändra sitt beslut vid ett senare tillfälle om det visar sig att dokumentationen är falsk.

### **7.3 Kan myndigheter hjälpa till vid brist på eller svårigheter att ta fram dokumentation?**

Vid situationer där en tillhandahållare har svårigheter att skaffa fram den dokumentation som är nödvändig för att undantagsregeln i mervärdesskattelagen ska vara tillämplig har vi ställt oss frågan om medlemsstaternas myndigheter kan hjälpa till att ordna fram de uppgifter som är nödvändiga. På så sätt menar vi att problemen med bristfällig dokumentation aldrig skulle innebära några problem vid gemenskapsinterna förvärv.

I domen Twoh har EG-domstolen kommit fram till att medlemsstaternas myndigheter inte har denna skyldighet. I fallet hade Twoh sålt datorkomponenter till en italiensk köpare och fakturerat utan mervärdesskatt. Enligt holländsk lagstiftning ska det finnas en faktura ställd till köparen innehållande dennes registreringsnummer för mervärdesskatt och köparen eller den som tar emot varorna för köparens räkning ha lämnat en undertecknad skriftlig förklaring. Denna ska innehålla registreringsnumret på transportfordonet, numret på fakturan där de levererade varorna finns specificerade, redogörelse för vart varorna ska levereras av avhämtaren samt en försäkran om att köparen på begäran är beredd att lämna närmare information angående destinationen för varorna till skattemyndigheten. Då en sådan skriftlig förklaring saknade ålades Twoh att betala in den uteblivna mervärdesskatten samt ett skattetillägg. Twoh menade att den holländska skattemyndigheten skulle begära in nödvändiga uppgifter från den italienska staten för att på så sätt lösa problemet enligt förordningen om administrativt samarbete och direktivet om ömsesidigt bistånd. Fallet gick hela vägen upp till EG-domstolen som konstaterade att myndigheter inte har någon skyldighet att lämna ut information till den medlemsstat som begär den enligt artikel 2.1 i direktivet om ömsesidigt bistånd om denna inte har uttömt sina egna normala informationskällor. Enligt artikel 7.1 får inte heller antalet och arten av de förfrågningar som görs innebära en oproportionerlig administrativ börda för myndigheten inom en viss tid. Domen i målet säger alltså att myndigheter kan hjälpa till vid sådana här situationer men att de inte har någon skyldighet att göra det. Enligt SKV's styrsignal ska tillhandahållaren styrka en gemenskapsintern försäljning genom god dokumentation. Saknas denna har tillhandahållaren inte fullgjort sin plikt och ska således debiteras utgående svensk mervärdesskatt. SKV hjälper alltså inte till med att kontakta den utpekade medlemsstatens myndigheter av denna anledning. Skulle dokumentationen visa sig vara bristfällig på grund av att den visar sig vara falsk innebär domen Teleos m.fl. att tillhandahållaren kan hävda god tro.

## **7.4 Hur är rättssäkerheten för tillhandahållaren med tanke på förutsebarheten och likabehandling?**

I SKV's handledning för mervärdesskatt anges att bedömningen av den dokumentation som tillhandahållaren ska visa för att göra det sannolikt att en gemenskapsintern försäljning har skett ska ske i varje enskilt fall. Legalitetsprincipen är grunden till myndigheternas utövande mot de skattskyldiga. Det finns varken i lag eller förarbeten någon tydlig riktlinje vilka dokumentationskrav som gäller för att undantagsregeln i 3 kap. 30 a § ML ska vara tillämplig. SKV och domstolsväsendet kan inte fatta ett beslut som sträcker sig utanför skattelagstiftningen. Det skapar en förutsägbarhet för de skattskyldiga om vad föreskrifterna ger upphov till.

Avsaknaden av ett kodifierat styrkande, d.v.s. dokumentationskrav, i lagstiftningen gör att det inte blir förutsebart för den skattskyldige vad det är som gäller på samma sätt som en skriven lagregel. Tjänstemannen vi intervjuade på SKV anser att förutsebarheten har blivit bättre i och med de nya tydligare dokumentationskraven i *"Handledning för mervärdesskatt"*. Tjänstemannen tryckte dock, liksom det står angivet i handledningen, att det råder fri bevisprövning i Sverige och att den dokumentation som tillhandahållaren visar på kan skilja sig i olika fall och att bedömningen därför måste göras i varje enskilt fall. En handling kan tala emot en annan handling och vissa handlingar såsom en faktura med köparens VAT-nummer eller en färjebiljett utgör inte i sig ett fullgott bevis på att transporten verkligen har skett utan många handlingar kan behöva komplettera varandra för att göra det gemenskapsinterna förvärvet sannolikt. Att bevisningen prövas i varje enskilt fall gör att den skattskyldige aldrig kan vara säker på att de handlingar som läggs fram kommer att godtas av SKV. Förutsebarheten är därför knapphändig och inverkar på den skattskyldiges rättssäkerhet. Likabehandling sker enligt tjänstemannen på SKV om det finns två tillhandahållare av varor som är i exakt samma situation. I det fallet skulle en likartad dokumentation behandlas lika hos SKV, men det är oftast så att situationerna skiljer sig åt.

I RÅ 2004 ref. 26 hävdade de talande, Green Computer in Sweden AB, att handelsalternativet med avhämtningsköp vid gemenskapsinterna förvärv hämmas av dokumentationskravet och att tillhandahållaren ensamt belastas vid otillräcklig dokumentation. Bristen på tydligare dokumentationskrav påverkar uppenbarligen förutsebarheten för svenska företag. I domen Twoh kan man utläsa att den holländska skattelagstiftningen innehåller ett tydligt krav på en viss dokumentation till skillnad från den svenska skattelagstiftningen. Kraven på dokumentation har implementerats bättre i den holländska skattelagstiftningen vilket kan vara en vägvisare för Sverige på området.

## 8 Slutsats och egna åsikter

---

*I detta kapitel vill vi bidra med våra åsikter och föra en diskussion om rättsläget vid beviskraven för god dokumentation vid gemenskapsinterna förvärv idag. Vi har sett i analysen att det råder tveksamheter om rättssäkerheten för den enskilde på detta område, något som egentligen är ett krav enligt Regeringsformen. Vi hoppas att vårt bidrag till denna diskussion ska ge nya infallsvinklar på detta problemområde.*

---

### 8.1 Kan mervärdesskattelagen behöva modifieras eller ändras vad gäller avhämtningsköp?

I analysen har vi kommit fram till att rättssäkerheten för den enskilde vad gäller förutsebarheten vid dokumentationskraven är knapphändig. Av den analysen konstaterar vi att lagtexten är otillräcklig som den ser ut idag. Lagtexten är inte förutsebar eftersom det inte nämns att den skattskyldige ska styrka att varor vid gemenskapsinterna förvärv har lämnat landet utan bara det att varorna ska ha lämnat landet. Det är svårt att lagstifta exakt vilken dokumentation som krävs vid gemenskapsinterna förvärv för att undantagsregeln ska vara tillämplig. Detta skulle försvåra ett scenario där nya handlingar kan utgöra sådan dokumentation om sannolik utförelse. Lagtexten skulle i så fall få ett motverkande syfte. Ett förslag vore att implementera i ML att för att kunna åberopa undantagsregeln i 3 kap. 30 a § ska varorna inte bara ha lämnat landet utan också att tillhandahållaren vid sådan transaktion där regeln blir tillämplig ska kunna styrka att transporten ut ur landet verkligen har skett. I förarbetena till denna tänkbara lagparagraf bör en rad exempel ges på dokumentation som kan ge en garanti till tillhandahållaren att denne har fullgjort sin plikt på kontroll. Det blir sedan upp till RegR att pröva olika fall för att skapa en praxis på området och på det sättet göra förutsebarheten och därmed rättssäkerheten för den enskilde så optimal som möjligt vid gemenskapsinterna förvärv. I C-184/05 kan man läsa att den holländska skattelagstiftningen stipulerar att köparen ska lämna en undertecknad skriftlig förklaring innehållande en rad bestämda uppgifter till tillhandahållaren. Den holländska lagstiftningen har bättre lyckats implementera dokumentationskraven och vi anser att detta är något som Sverige ska följa efter.

Vi tycker liksom tjänstemannen på SKV att förutsebarheten har blivit bättre i och med den mer detaljerade information som numera ges i ”Handledning för mervärdesskatt 2008”. Dock menar vi att bättre inte är tillräckligt bra på ett område där skattekonsekvenserna kan bli förödande för företaget som tillhandahåller varorna eftersom det dels kan åläggas att betala in den uteblivna mervärdesskatten som rätteligen ska tillfalla staten samt riskera att påföras skattetillägg. Att RegR i och med EG-domstolens dom i C-409/04 numera ska beakta god tro underlättar givetvis situationen för tillhandahållaren men vi ser att problemet uppkommer i steget före. I och med att kravet på god dokumentation i dagsläget bedöms i varje enskilt fall hos SKV, vilket enligt oss inte ger den förutsebarhet som är nödvändig för rättssäkerheten för den enskilde, blir det svårt att hävda god tro. För att man som tillhandahållare överhuvudtaget ska kunna hävda god tro innebär ju också att man från början tror sig ha mottagit den dokumentation som gör undantagsregeln tillämplig av köparen.

Alternativet för företaget är att alltid debitera svensk mervärdesskatt på fakturan och senare kreditera den då tillräckligt god dokumentation har inhämtats. Vi ställer oss här frågan vad som ska anses vara god dokumentation i sådana fall. För oss skulle denna dokumentation inte

göra det mer sannolikt att transport till destinationslandet faktiskt har skett än den dokumentation som kan inhämtas för att åberopa undantagsregeln. De talande i RÅ 2004 ref. 26 menade att dagens utformning av skattelagstiftningen kan försvåra handelsalternativet med avhämtningsköp vid gemenskapsinterna förvärv, vilket inte ligger i linje med målen för EU:s inre marknad. Vi håller med om detta till den del det avser förutsebarheten av dokumentationskraven. Vi är av den uppfattningen att tillhandahållaren måste kunna visa på en viss dokumentation men kraven på den måste bli tydligare, exempelvis genom de åtgärder vi har nämnt i denna slutsats.

## **8.2 Några avslutande kommentarer**

Vi hoppas att vi med denna uppsats har kunnat bidra med våra åsikter och väckt en diskussion eftersom vi tycker att det finns brister på området. Vi ser gärna att andra studenter fortsätter att forska vidare på området och vi ser på spänning fram emot ytterligare domar och förhoppningsvis en lagändring för att rättssäkerheten ska upprätthållas och handeln inom gemenskapen ska underlättas.

## Referenslista

### Direktiv

Rådets Direktiv 2006/112/EG. *Om ett gemensamt system för mervärdesskatt*. Av den 28 november 2006.

### Propositioner

Proposition 1994/95:57. *Mervärdesskatten och EG*.

### EG-domstolen

268/83 D.A. Rompelman och E.A. Rompelman-Van Deelen mot Minister van Financiën. [1985] REG s. 655

C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) mot Belgische Staat [1996] REG s. I-00857

C-439/04 Alex Kittel mot Belgiska staten och C-440/04 Belgiska staten mot Recolta Recycling SPRL [2006] REG s. I-06161

C-409/04 The Queen på begäran av Teleos plc m.fl. mot Commissioners of Customs & Excise [2007] REG s. 0

C-184/05 Twoh International BV mot Staatssecretaris van Financiën [2007] REG s. 0

### Regeringsrätten

RÅ 1999 not. 143

RÅ 2004 ref. 26

RÅ 2004 ref. 65

### Litteratur

Adlercreutz, A. *Avtal - Lärobok i allmän avtalsrätt*, 11:e upplagan. Norstedts Juridik 2000.

Alhager, E., Kleerup, J., Melz, P., Öberg, J. *Mervärdesskatt i teori och praktik*. Norstedts Juridik 2007.

Almgren, K., Leidhammar, B. *Skatteprocessen*. Norstedts Juridik 2004.

Hultqvist, A. *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*. Juristförlaget JF AB 1995.

Hydén, H. *Rättsregler - En introduktion till juridiken*, 5:e upplagan. Studentlitteratur 1977, 2001.

Höglund, M. *Anstånd med betalning av skatt*. Jure förlag AB 2004.

Jacobsen, D I. *Vad hur och varför?*. Studentlitteratur 2002.

Moëll, C. *Proportionalitetsprincipen*. Skattenytt 2004.

Olsson, S. *Punktskatter - Rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv*. Iustus Förlag AB 2001.

Påhlsson, R. *Inledning till skatterätten*, 3:e upplagan. Iustus Förlag AB 2003.

Påhlsson, R. *Om likhet inför skattelagen*. Skattenytt 2004.

Rabe, G. *Skattelagstiftning 07:2*. Norstedts Juridik 2007.

Sandgren, C. *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*. Norstedts Juridik 2006.

Ståhl, K., Persson Österman, R. *EG-Skatterätt*, 2:a upplagan. Iustus Förlag AB 2006.

Tikka, S K. *Om principer vid tolkningen av skattelag*. Skattenytt 2004.

### **Offentliga tryck**

Skatteverket. *Moms vid utrikeshandel*. SKV 560, utgåva 2.

Skatteverket. *Handledning för mervärdesskatt 2008*, del 1.

Sveriges lagar, 11:e upplagan. Thomason Fakta AB 2007.

### **Internet**

<http://www.skatteverket.se/skatter/mervardesskattmoms/eghandel/momsvat.4.deeebd105a602bfe38000256.html>. Besökt 2008-04-21.

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/lang.do?fromWhichPage=faqvies&selectedLanguage=SV](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/lang.do?fromWhichPage=faqvies&selectedLanguage=SV). Besökt 2008-05-07.

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/2007/2007/stallntag20071205.4.19b9f599116a9e8ef368000760.html>. (Diarienummer 131 600012-07/111) Besökt 2008-04-28.

## Bilaga

### **Artikel 20, 2006/112/EG (motsvarar artikel 28a.3, 77/388/EG)**

Med *gemenskapsinternt förvärv av varor* avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick.

### **Artikel 138, 2006/112/EG (motsvarar artikel 28c A a, 77/388/EG)**

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

### **Artikel 167, 2006/112/EG (motsvarar artikel 17.1, 77/388/EG)**

Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

### **Artikel 168 a, 2006/112/EG (motsvarar artikel 17.2 a, 77/388/EG)**

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

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