

EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet

Björn Forssén anför i denna artikel att en förordning om tillämpning av vissa bestämmelser i sjätte momsdirektivet kan komma att komplicera mer än den klarlägger?

EU:s kommission lämnade den 11 oktober 2004 till EU:s råd "Förslag till rådets förordning om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt". Förslaget till förordning med dylika föreskrifter avser att klargöra vissa tillämpningsfrågor för specifika regler i sjätte direktivet. Sveriges advokatsamfund har den 22 december 2004 lämnat sitt remissvar på förslaget till Finansdepartementet. Advokatsamfundet avråder från genomförande av förslaget. Denna artikel är fristående från Advokatsamfundets remissvar, som artikelförfattaren varit med om att utarbeta, men bygger i huvudsak på innebörden i det, varvid framför allt ytterligare belägg här ges till stöd för att det nogga borde övervägas om mervärdesskattens rättskällehierarkiska systematik skall kompliceras med en förordning om innebörden i materiella bestämmelser i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) – sjätte direktivet. Här berörs också en del sammanhängande frågor som borde lösas för svenskt vidkommande hellre än att förslaget om förordningen genomförs.

Det grundläggande rättskällehierarkiska problemet

På mervärdesskatteområdet har EG:s rättsakter hittills bestått av direktiv när det gäller de materiella reglerna – främst sjätte direktivet. En förordning förekommer idag endast beträffande de skatteadministrativa bestämmelserna. Den föreslagna ordningen med tillämpningsföreskrifter i en särskild förordning beträffande vissa materiella bestämmelser i sjätte direktivet skulle leda till att det vid tillämpningen av vissa regler i ML skulle krävas en uttolkning av bestämmelserna i sjätte direktivet, där dubbla EG-rättsliga källor skulle gälla: själva direktivet och den föreslagna förordningen.

Grundproblemet med en sådan ordning är att det svenska rättssystemet alltjämt är dualistiskt och inte monistiskt. EG:s rättskällor kan bara bli en del av svensk rätt genom implementering i den nationella lagstiftningen. På mervärdesskatteområdet innebär det att bl.a. bestämmelserna i sjätte direktivet skall implementeras i mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Därigenom tillgodoses för svensk del det krav på integration av EU:s medlemsstaters nationella regler på området som uppställs genom artikel 93 i EG-fördraget (artikel 93 EG). Även om en EG-förordning, till skillnad från direktiv, gäller direkt som lag i medlemsstaterna och sålunda också i Sverige, förutsätter vårt rättssystem att implementering sker i ML också av bestämmelserna i den nu föreslagna förordningen, för att de skall bli en del av vår rättsordning.

De särskilda problemen med tolkningen av ML utifrån EG-rättsliga källor

Sjätte direktivet har s.k. direkt effekt när det gäller de rättigheter som det ger den enskilde, medan lex scripta-kravet och sålunda legalitetsprincipen enligt 8 kap. 3 § regeringsformen skall prövas, beträffande den enskildes skyldigheter gentemot mervärdesskattesystemet, utifrån vad som är skrivet i ML.

Avsikten med den föreslagna förordningen med tillämpningsföreskrifter är att den skall ges en snäv tillämpning och inte ”automatiskt” kunna överföras på andra liknande fall. Förordningen skulle sålunda, för tolkningen av de bestämmelser i sjätte direktivet för vilka den skulle gälla, enbart ha en kasuistisk karaktär. Emellertid ger, mot bakgrund av nyss nämnda principer beträffande den enskildes rättigheter respektive skyldigheter i förhållande till mervärdesskattesystemet, dubbleringen av EG-rättsliga källor för tolkningen av aktuell regel i ML upphov till följande problem.

- Klarläggandet i förordningen kan gå förlorat genom att bestämmelsen däri inte kan tillämpas på situationer där motsvarande regel i ML eller själva direktivbestämmelsen ger den enskilde en mera omfattande rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.
- De föreslagna tillämpningsföreskrifterna tillgodoser inte heller det rättssäkerhetsmässiga förutsebarhetskravet i beskattningsbeslut när det gäller den enskildes skyldigheter. Det är sällan som *lex scripta*-kravet beaktas eller ens nämns i beslut hos Skatteverket eller i domar i länsrätt och kammarrätt. Genomförandet av en dubblering av EG-rättsliga källor mot vilka regler i ML om skyldighet att redovisa utgående mervärdesskatt skall prövas riskerar – i stället för klarläggande av regeln i fråga i ML – att leda till att åligganden mot den enskilde genomdrivs baserade på förordningen utan beaktande av de alltjämt konstitutionellt skyddade principerna om legalitet i beskattningsbeslut (8 kap. 3 § regeringsformen) och om förbud mot retroaktiv skattelagstiftning (2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen) – dvs. riskerar att leda till att *lex scripta*-kravet iaktas i ännu mindre grad än idag.

Rättssäkerheten i mervärdesbeskattningen kan sålunda knappast förväntas bli bättre än i dag genom att den föreslagna EG-förordningen med tillämpningsföreskrifter för vissa av bestämmelserna i sjätte direktivet skulle införas.

Exempel på de särskilda problemen i fråga

Ett exempel på nämnda problem med förslaget är framför allt artikel 24 i den föreslagna förordningen, där en bestämmelse ägnad att upprätthålla den inre marknaden berörs. Den gäller s.k. gemenskapsinterna förvärv. Bestämmelserna härom är centrala för integrationstanken på mervärdesskatteområdet i EG-fördraget. Förslaget innebär att behandlingen av en dylik gränsöverskridande transaktion mellan medlemsstater skall behandlas fristående i förvärvslandet i förhållande till behandlingen av transaktionen i säljarlandet.

Artikel 24 i den föreslagna EG-förordningen löser emellertid inte problemet med att Sverige i 2a kap. 3 § första stycket 3 ML anger att ett gemenskapsinternt förvärv förutsätter att säljaren i den andra medlemsstaten är ”skattskyldig” där. Legalitetsprincipen medför nämligen att en beskattningsåtgärd mot köparen av varan i fråga i Sverige för gemenskapsinternt förvärv inte är möjlig med stöd av ML, om säljarens EG-land i strid mot sjätte direktivet – och till skillnad från Sverige – inte i sin nationella mervärdesskattelagstiftning anger att försäljning av varan utgör en skattepliktig transaktion. Det problemet försvinner inte bara genom att artikel 24 i den föreslagna förordningen anger att det vid tillämpningen av sjätte direktivet kan bortses från varans mervärdesskattmässiga behandling i den andra medlemsstaten. *Lex scripta*-kravet innebär alltjämt att en ändring i den aktuella regeln i ML är nödvändig, för att köparen, också med hänsyn till nämnda olikhet i de nationella lagstiftningarna på

mervärdesskatteområdet mellan Sverige och den andra medlemsstaten, skall kunna beskattas för gemenskapsinternt förvärv i Sverige.

Beskattningsåtgärder har genomdrivits mot köpare i Sverige som för gemenskapsinternt förvärv utan att problemet med uttrycket ”skattskyldig” i 2a kap. 3 § första stycket 3 ML avseende säljaren i det andra medlemslandet, där omsättning av varan i fråga beskrivs som undantagen från skatteplikt, prövats mot legalitetsprincipen. I dylika situationer har till och med köpare dömts för skattebrott, trots det uppenbara rättstekniska problemet med uttrycket ”skattskyldig” och en vara som är skattepliktig enligt ML men – i strid mot sjätte direktivet – undantagen från skatteplikt enligt lagstiftningen i säljarens medlemsland. Särskilt oroande är Svea hovrätts mål B 1378/96, där den tilltalade dömdes för skattebrott för att inte ha fullgjort sin skyldighet att redovisa beräknad utgående mervärdesskatt enligt ”2a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 3 och andra stycket mervärdesskattelagen”. Högsta domstolen avlog i mål nr Ö 257-99 en resningsansökan utan att finna ”anledning inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen”.

Högsta domstolen delade ändå uttryckligen Svea hovrätts tolkning av 2a kap. 3 § första stycket 3 ML, dvs. att beskattning kunde ske som för gemenskapsinternt förvärv. Den frågan handlar om tolkning av sjätte direktivet där EG-domstolen är behörig enligt artikel 234 (f.d. artikel 177) första stycket b EG. Mot bakgrund av att artikel 24 i den föreslagna förordningen anses nödvändig för att reglera situationer som den aktuella med olika behandling av varan mervärdesskattmässigt i Sverige jämfört med i det andra inblandade EU-landet, måste Högsta domstolen anses ha agerat i strid med artikel 234 tredje stycket EG, genom att – såsom nyss beskrivits – uttryckligen inte anse sig ’finna anledning’ hänskjuta frågan om gemenskapsinternt förvärv uppkommer till EG-domstolen för förhandsavgörande.

Utvecklingen av praxis på mervärdesskatteområdet bör prioriteras i stället för att den föreslagna EG-förordningen införs

Lex scripta-kravet borde innebära att en sådan situation som den nyss beskrivna med problematiken beträffande lydelsen av 2a kap. 3 § första stycket 3 ML prövas i högsta instans, oavsett om härmed avses Regeringsrätten eller Högsta domstolen. Det borde givetvis inte vara möjligt för Regeringsrätten att inte ta upp en sådan beskattningsfråga och utan motivering vägra prövningstillstånd. Enbart den omständigheten att artikel 24 i den föreslagna förordningen anses nödvändig vid olikheter i behandlingen av en vara mervärdesskattmässigt i Sverige respektive i det andra inblandade medlemslandet borde beträffande den nyss angivna domen om skattebrott innebära att Högsta domstolen upptar en förnyad resningsansökan och eventuellt vänder sig till EG-domstolen för förhandsavgörande. Varans annorlunda mervärdesskattmässiga status i det andra inblandade EG-landet har betydelse för behandlingen i Sverige – annars vore den föreslagna artikel 24 i förslaget till EG-förordning obehövlig. Behovet av en förnyad prövning av Svea hovrätts mål B 1378/96 är särskilt påtagligt, då hovrätten dömt till straff med en precis hänvisning till 2a kap. 3 § första stycket 3 ML – dvs. med direkt hänvisning till lagrummet med uttrycket ”skattskyldig” – och olika mervärdesskattmässig behandling av varan (finguld) ostridigt förelåg för den aktuella tiden mellan Sverige och det andra medlemslandet.

På samma sätt finns givetvis anledning för Högsta domstolen att på grund av det med förslaget till EG-förordningen uppkomna rättsläget bevilja resning också i mål där Svea hovrätt – och eventuellt annan hovrätt – dömt till straffansvar, när den olika mervärdesskattmässiga behandlingen av varan mellan Sverige och annat inblandat

medlemsland varit ostridig, och hovrätten dömt till ansvar på grund av att den tilltalade eller annan underlåtit att redovisa beräknad utgående mervärdesskatt, men utan att domstolen motiverat utslaget med en precis hänvisning till 2a kap. 3 § första stycket 3 ML. Det spelar nämligen inte någon roll om den faktiska frågan om omsättningen som motsvarar förvärvet skett i Sverige eller i det andra medlemslandet varit avgörande för domslutet; rättsfrågan om tolkningen av uttrycket ”skattskyldig” i nämnda lagrum är aktuell under nämnda omständigheter som prejudiciellt faktum för prövningen av huruvida gemenskapsinternt förvärv kan anses föreligga i Sverige för samtliga fall av sådana förvärv, vilket följer av 2a kap. 10 § ML, där det anges att gemenskapsinterna förvärv – för att anses som sådana – måste uppfylla rekvisiten i just 3 § också när de inte sker mot ersättning. Författaren till denna artikel var s.k. sakkunnigt vittne i två mål som av nu anförda skäl också borde föranleda Högsta domstolen att bevilja de dömda resning.

Emellertid löser en resningsansökan bara det enskilda nämnda fallet. För att inte upprepningar skall inträffa krävs en prioritering av svåra frågor från den högsta instansens sida. Att i fall liknande de nyss beskrivna av slentrian vägra prövningstillstånd leder i förlängningen till en otillfredsställande rättsutveckling på mervärdesskatteområdet.

I sammanhanget får därför nämnas att Sverige redan har fått kritik från danska regeringen för systemet med prövningstillstånd i högsta instans, då det riskerar att leda till utvecklingen av en inhemsk nationell praxis i strid mot EG-rätten, vilket inte är tillåtet på områden där – vilket är fallet beträffande mervärdesskatten – EG-rätten skall styra.

I de båda nyss angivna fallen från Svea hovrätt har det klarläggande som avses ske med artikel 24 i den föreslagna EG-förordningen också betydelse för frågan om legalitetsprincipen och lex scripta-kravets förhållande till ML. EG-rätten får här indirekt betydelse för frågan om resning, genom att olikheten i mervärdesskattmässig behandling av varan har varit ostridig i målen och en tolkning av 2a kap. 3 § första stycket 3 ML varit avgörande för frågan om gemenskapsinternt förvärv uppkommer, även om hovrätten inte explicit dömt till straffansvar med hänvisning till lagrummet. Om ansökningar om resning inte leder till prövning, föreligger inte bara möjligheten för den enskilde att väcka kommissionens intresse för en fördragsbrottstalan mot Sverige, där temat blir rättstillämpning som riskerar leda till icke EG-rättskonform utveckling av mervärdesskatterättsliga begrepp. Den enskilde får då också anses direkt drabbad av ett förfarande som bör prövas av Europadomstolen med avseende på frågan om Sverige får anses ha brutit mot principen om rättvis rättegång i artikel 6 i Europakonventionen. Vid den prövningen är det av intresse att behovet av förändring, som ligger i förslaget med artikel 24, belägger att de nationella domstolarna i samband med en resningsansökan – från de i nu aktuella fall dömda – har att iaktta det nationellt stipulerade konstitutionella skyddet mot offentligt ingripande i den enskildes ekonomi.

Det får nämnas här att Svea hovrätt också har dömt till straffansvar i fall med frågor om gemenskapsinterna förvärv, där olikheter inte förelegat mellan ML och det andra inblandade medlemslandets nationella mervärdesskattelagstiftning beträffande varans status, men där hovrätten tillämpat ML i direkt strid mot såväl ML som sjätte direktivet.

Paradexemplet härvidlag är Svea hovrätts mål B 3610/01, där det handlade om försäljning av finguldråd från Storbritannien till Sverige och sålunda medlemsländer som båda – i enlighet med sjätte direktivet – behandlade varan som skattepliktig i sin nationella mervärdesskattelagstiftning, och hovrätten uttalade att ”[d]en omständigheten att guldet må ha befunnit sig i Storbritannien” vid omsättningstillfället inte hindrade att den tilltalades

omsättningar ansågs ha skett i Sverige. Denne skulle alltså enligt hovrättens resonemang ha gjort ett gemenskapsinternt förvärv i Sverige och sedan omsättning här, vilket inte är möjligt eftersom varje omsättning skall bedömas för sig och den tilltalades omsättningar under den av hovrätten själv angivna förutsättningen placeras utanför Sverige enligt en motsatsvis tolkning av 5 kap. 2 § första stycket 1 ML jämförd med artikel 8.1 första stycket a i sjätte direktivet. Det beläggs av RÅ 2000 not 11, där det, med hänvisning till nämnda bestämmelser i ML och sjätte direktivet, framgår att enligt Regeringsrätten ”anses platsen för leveransen av varor då dessa skickas eller transporteras antingen av leverantören eller av mottagaren eller av en tredje person vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när sändningen eller transporten till mottagaren påbörjas”. Eftersom den platsen ostridigt måste ha varit Storbritannien, har Svea hovrätt låtit åklagaren vinna framgång med sin stämningsansökan, trots att denne inte kan anses ha visat bortom varje rimligt tvivel att omsättningarna i stället skett i Sverige; domen om straffansvar mot den tilltalade saknar objektiv täckning och den bristen bygger på en rättstekniskt sett felaktig tillämpning inte bara av ML, utan också av EG-rätten från Svea hovrätts sida. Högsta domstolen beslutade utan motivering och i stort sett med vändande post att vägra den tilltalade prövningstillstånd.

Författaren till denna artikel driver skatteprocessen för den tilltalade och den pågår alltså – i skrivande stund ligger skatte- och skattetilläggsfrågan för avgörande om prövningstillstånd skall beviljas av Regeringsrätten med anledning av överklagande av Kammarrättens i Göteborg dom av 2004-02-09. Av intresse därvid och för brottmålet är det faktum att Kammarrätten i Stockholm 2001-12-21 i anståndsfrågan bedömde att den tilltalade gjort ett s.k. öppet yrkande, dvs. inte lämnat någon oriktig uppgift; kammarrätten gjorde här en självständig bedömning i förhållande till Svea hovrätts dom i mål B 3610-01 som till och med nämns i kammarrättsdomen.

Trots detta, och den etablerade principen att begreppet oriktig uppgift skall ges samma innebörd oavsett om skattetilläggsfrågan eller frågan om straffansvar avses, vägrade Högsta domstolen att bevilja resning i brottmålet.

Att den tilltalade av Svea hovrätt dömdes till 5,5 års fängelse i Svea hovrätts mål B 3610/01 och har hunnit bli frisläppt innan ens skatte- och skattetilläggsfrågan är slutligt avgjort är ett groteskt förhållande i sig, men måste te sig ännu mera otillständigt när förslag om klarläggande av bestämmelser om gemenskapsinterna förvärv anses nödvändigt enligt den föreslagna EG-förordningen och Svea hovrätts dom till och med strider mot Regeringsrättens tolkning i RÅ 2000 not 11 av frågan om omsättningens placering. Det är nämligen omöjligt att samma omsättning som enligt hovrättens egen bedömning ostridigt måste ha gjorts av den tilltalade som säljare i Storbritannien kan ha gjorts av denne också i Sverige, när omsättningen här skall motsvaras av ett gemenskapsinternt förvärv hos köparen och samma transaktion enligt 1 kap. 1 § första stycket 2 ML inte ens teoretiskt sett kan anses utgöra både omsättning inom landet och gemenskapsinternt förvärv. Sålunda finns det också all anledning för Högsta domstolen att på grund av det med förslaget till EG-förordningen uppkomna rättsläget bevilja resning med anledning av en förnyad ansökan därom angående Svea hovrätts dom i mål B 3610/01.

I stället för att komplicera tillämpningen av ML genom att införa ytterligare en rättskällevivå visar de ovan relaterade fallen att en översyn bör ske beträffande Regeringsrättens – och även Högsta domstolens – benägenhet att tillgodose rättssäkerhetsmotiverade krav på inhämtande av förhandsbesked från EG-domstolen, när t.ex. sjätte direktivet måste tolkas. Eftersom högsta instans sällan motiverar ett besked om att prövningstillstånd inte lämnas, riskerar, beroende på underinstansernas förhållningssätt till EG-rätten, rättsutvecklingen att stanna av på mervärdesskatteområdet eller leda till en otillåten nationell praxis i strid mot EG-rätten, eller till och med att olika praxis utvecklas beträffande mervärdesskatten mellan förvaltningsdomstolarna och de allmänna domstolarna.

Sverige kan inte ensidigt sätta sig över EG-rätten och kan givetvis inte heller bortse från den alltså konstitutionellt skyddade legalitetsprincipen, när problem uppkommer med

beskattningsåtgärder som kompliceras av och påverkas av att ett annat medlemsland inte följer sjätte direktivet. EU:s medlemsstater är – även på mervärdesskatteområdet där EG-rätten styr – suveräna stater såtillvida att Sverige i en situation som den ovan beskrivna inte kan tvinga den andra medlemsstaten att upphäva ett icke EG-rättskonformt undantag från skatteplikt i sin nationella mervärdesskattelagstiftning. I stället kan Sverige självt eller via kommissionen väcka fördragsbrottstalan hos EG-domstolen mot en annan medlemsstat som underlåter att harmonisera sin mervärdesskattelag med övriga medlemsstaters, genom att som i det beskrivna exemplet inte ange däri att en transaktion avseende en viss vara är skattepliktig och stadga skatteplikt när sjätte direktivet så kräver.

I stället för att försöka lagstifta bort problem med uttolkningen av sjätte momsdirektivet genom den föreslagna förordningen, vilket inte leder till någon lösning av problem med *lex scripta*-kravet, utan enbart komplicerar med en ytterligare rättskällehierarkisk nivå på området, borde sålunda berättigade krav på rättssäkerhet tillgodoses genom ansträngningar för en effektivare rättsutveckling på mervärdesskatteområdet med hjälp av EG-domstolen. För att uppnå detta krävs en snar översyn av Regeringsrättens – och även Högsta domstolens – benägenhet att tillgodose rättssäkerhetsmässiga krav på inhämtande av förhandsbesked från EG-domstolen, när t.ex. sjätte direktivet måste tolkas.

Förslag till förbättring av rättsutvecklingen

För att stimulera prövningen av svåra mervärdesskatterättsliga frågor i högsta instans, till gagn för den enskildes rättssäkerhetsmässiga berättigade krav på förutsebarhet i beskattningsbeslut, borde den enskildes motpart, Skatteverket, genom sitt huvudkontor återuppta aktiviteten med meddelanden om allmänna råd – tidigare rekommendationer – på mervärdesskatteområdet.

Det skulle ge den enskilde möjlighet att bättre planera för sin mervärdesskattemässiga situation, genom att kunna stämma av motpartens tolkning av en viss bestämmelse i ML, och stimulera att fall av intresse för rättsutvecklingen på området prövas. Dagens aktivitet på mervärdesskatteområdet med att Skatteverket ger ut skrivelser kan ifrågasättas allmänt sett på grund av att skattehandläggarna inte är skyldiga att å tjänstens vägnar följa skrivelserna såsom i stället är fallet med allmänna råd från Skatteverket, när de inte strider mot lag.

Ett exempel på ett uttalande från Skatteverket i skrivelsens form som inte löser det här berörda *lex scripta*-kravet är Skatteverkets skrivelse av 2004-11-01 (dnr 130 624085-04/111), där Skatteverket anser att tolkningen av 3 kap. 3 § första stycket 5 ML ”bör ... i första hand ske utifrån direktivets bestämmelse och EG-domstolens praxis”. Problemet är emellertid att lagrummet i fråga i ML för beskattning av ”upplåtelse av parkeringsplatser” stipulerar att sådan upplåtelse sker ”i parkeringsverksamhet”, medan artikel 13B.b2 i sjätte direktivet enbart talar om ”uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon”. Lagrummet i fråga i ML har inte prövats mot *lex scripta*-kravet av vare sig Regeringsrätten eller, genom inhämtande av förhandsavgörande, EG-domstolen. I det i Skatteverkets skrivelse relaterade RÅ 2003 ref 80 har inte någon sådan prövning skett och det av Regeringsrätten omnämnda EG-målet 173/88 (Henriksen) avsåg en prövning av dansk mervärdesskattelagstiftning.

Det är sålunda oklart vad som gäller om en fastighetsägare inte själv har etablerat en parkeringsverksamhet, utan bara upplåter fastigheten jämte nödvändig utrustning för annan att bedriva sådan verksamhet. En jämförelse med gränsdragningen mellan upplåtelse av lokal för restaurang (mervärdesskattefri) och utarrandring av restaurangrörelse (skattepliktigt) leder

till att fastighetsägaren i den beskrivna situationen utifrån legalitetsprincipen inte kan anses skattskyldig. Innan den prövningen sker kan emellertid också anledning finnas att pröva om det aktuella 'undantaget från undantaget' i 3 kap. 3 § första stycket 5 ML alls är relevant för prövningen av skattskyldigheten; en upplåtelse på mark som inte är fastighetsindelad torde medföra att upplåtelsen är skattepliktig redan på grund av att en tillämpning av huvudregeln om undantag från skatteplikt på fastighetsområdet enligt 3 kap. 2 § ML inte är förenlig med legalitetsprincipen i sådant fall. Sjätte direktivet innehåller nämligen begreppet 'fast egendom' som är vidare än det i ML använda 'fastighet' (vilket i sin tur är i vår skattelagstiftning ett vidare begrepp än fast egendom). Även detta problem medför alltså att det vid tolkningen av 3 kap. 3 § första stycket 5 ML inte finns täckning i Skatteverkets skrivelse för uppmaningen att tolkningen "bör ... i första hand ske utifrån direktivets bestämmelse och EG-domstolens praxis".

De beskrivna problemen med Skatteverkets skrivelse är inte unika för just den berörda skrivelsen, och sannolikt skulle en djupare analys göras om den som redogör för Skatteverkets synpunkter var tvungen att ta hänsyn till den beskrivna högre digniteten i allmänna råd. Det vore av stort värde för den enskilde, då det tar tid att pröva en fråga i domstolarna och dessa i högre grad kan förväntas beakta allmänna råd än skrivelser. Förutsebarheten i beskattningsbeslut skulle öka och därmed också rättssäkerheten för den enskilde vid skatteplanering. Rättsutvecklingen skulle genom att Skatteverket återupptar aktiviteten med allmänna råd på mervärdesskatteområdet också gynnas av att Regeringsrätten skulle få ett mera koncentrerat urval av fall för vilka en djupare bedömning av prövningstillståndsfrågan och frågan om förhandsavgörande från EG-domstolen är nödvändigt.

De i praktiken största problemen i förevarande sammanhang är dels att processerna tar lång tid, dels att turordningen mellan allmän domstol och förvaltningsdomstol inte upprätthålls med iakttagande av lagfästa rättssäkerhetskrav. I förstnämnda hänseende skulle förutsebarheten i beslut gynnas av att den enskildes motpart i skatte- och, i förekommande fall, skattetilläggsärendet – Skatteverket – uttryckte klara ståndpunkter i allmänna råd. Det är emellertid otillräckligt om den enskilde kan dömas till straffansvar utan avvaktan på utgången i skattemålet. I Svea hovrätts dom i mål B 3610/01 gick hovrätten på åklagarnas bedömning av utgången i skattemålet, och ansåg att ett avgörande av frågan om skattebrott inte behövde vila i avvaktan på den. Att den bedömningen inte var förenlig med 15 § skattebrottslagen (1971:69), SkBrL, visas av att Kammarrätten i Stockholm redan i anståndsmålet ansåg att oriktig uppgift inte lämnats av den då redan dömda. Åklagarna hade väl knappast – om hovrätten ställt fråga till dem också därom – ens ansett att den tilltalade kunde påräkna prövningstillstånd i anståndsmålet. Eftersom oriktig uppgift – en fråga som Kammarrätten i Stockholm får anses minst lika skickad att bedöma som någonsin Svea hovrätt – är ett nödvändigt rekvirit för ådömande av straff för skattebrott enligt 2 § SkBrL, hade, mot bakgrund av ovan nämnda mer än 30-åriga obrutna rättsuppfattning om att begreppet skall ges samma innebörd vid prövning av straffansvaret som beträffande skattetilläggsfrågan, Svea hovrätt inte objektiv täckning för sin dom – oavsett vad som har anförts i subjektivt hänseende angående uppsåtsrekviritet. Börje Leidhammar anser att åklagaren, angående tillämpningen av 15 § SkBrL och frågan om skattemålet skall avvaktas innan stämning sker, dessförinnan borde samråda med försvararen. Här hade helt uppenbart stämningen från åklagarens sida inte blivit aktuell redan vid en någorlunda sansad bedömning i skattetilläggsfrågan – dvs. oavsett vad sedan åklagaren respektive försvararen hade haft för uppfattning om utgången i själva skattefrågan.

I ett annat fall, där det – i likhet med vad som var fallet i Svea hovrätts mål B 3610/01 – inte heller var fråga om någon olikhet mellan ML och de andra inblandade medlemsländernas – Spanien och Storbritannien – behandling av varorna i fråga (mobiltelefoner) i de nationella mervärdesskattelagarna, avvaktade åklagaren uppenbart utgången i skattemålet. Skattemålet ligger i skrivande stund i Regeringsrätten i avvaktan på beslut i frågan om prövningstillstånd. Även om underinstanserna i frågan om gemenskapsinternt förvärv förekommit gick på Skatteverkets linje, har den bevisning som förebringades – bl.a. förhör i länsrätten med företrädare för anlitaad speditör – sannolikt av åklagaren bedömts som otillräcklig för att bortom varje rimligt tvivel visa att den misstänkte hade gjort gemenskapsinterna förvärv i stället för förvärv som motsvaras av omsättning inom landet från leverantörs sida. Efter det överklagande som författaren till denna artikel gjorde för den misstänktes bolags räkning till kammarrätten lade nämligen åklagaren ned förundersökningen mot denne. Skillnaden i handläggning mellan de nu berörda båda målen visar att det föreligger ett behov av specialdomstolar, för att komma till rätta med godtyckliga skillnader i hänsynstagandet till prövningen enligt 15 § SkBrL av frågan om skattebrottsmålet bör anstå i avvaktan på utgången i skattemålet. I båda fallen har i skrivande stund skatte- och skattetilläggsfrågorna inte vunnit negativ rättskraft, men i det ena – Svea hovrätts mål B 3610/01 – har den dömde redan hunnit komma ut från ett 5,5 årigt fängelsestraff.

I övriga mål enligt ovan kan frågan om gemenskapsinternt förvärv ha varit för svår för Svea hovrätt att förstå med implikationen med uttrycket ”skattskyldig” och en olikhet i mervärdesskattmässig behandling av varan enligt ML jämfört med mervärdesskattelagen i det andra inblandade EU-landet. Det är en förklaring men ingen ursäkt för Svea hovrätt och Högsta domstolen, när det gäller underlåtelsen att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen. I Svea hovrätts mål B 3610/01 hade emellertid domstolen inte någon svår skatterättslig fråga att ta ställning till, och, om moms-kunskaperna ändå inte räckte till – vilket uppenbart var fallet – kunde ett beslut om vilandeförklaring av handläggningen i avvaktan på utgången i skattemålet enbart ha grundats på bedömningen av om oriktig uppgift lämnats – en bedömning som handlar om frågan om skattehandläggaren hade erhållit tillräckliga uppgifter i deklarationen med bilagor för att kunna anse sig ha anledning utreda vidtagande av annan beskattningsåtgärd än den deklarerade. Kammarrättens i Stockholm bedömning att den dömdes yrkande varit öppet i det hänseendet och sålunda någon oriktig uppgift inte lämnats av denne visar ytterligare att specialdomstolar är påkallade för att undvika godtycke vid tillämpningen av 15 § SkBrL, också när någon svår skatterättslig fråga inte är för handen eller det inte kan bedömas på grund av bristande momskunskaper; redan bedömningen av det för skattetilläggsfrågan och skattebrottsfrågan gemensamma rekviritet oriktig uppgift kan – som i Svea hovrätts mål B 3610/01 – erhålla en motsatt bedömning i hovrätten jämfört med senare i skattemålet.

Eftersom momskunskaper i egentlig mening kräver praktisk erfarenhet från arbete med hela det system som mervärdesskatten kan sägas utgöra – hellre än de övriga mera politiskt påverkningsbara formerna av beskattning – faller oftast principen ’rätten känner lagen’ (jura novit curia) platt till marken i momsmål. Specialdomstolar är önskvärda på mervärdesskatteområdet, vilket följer av genomgången av de olika fallen ovan, och den uppfattningen verkade för övrigt delas av Riksskatteverket, som instämde i vad utredningen SOU 2002:47 (Våra skatter?) anförde om det av rättssäkerhetshänsyn motiverade behovet av specialisering hos skattedomstolarna. Det ovan anförda visar emellertid att det behovet föreligger också hos de allmänna domstolarna, och verkar vara större där. En prioritering av införande av specialdomstolar med krav på momskunskaper hos ledamöterna inom de allmänna domstolarna är påkallad, eftersom det självklart är ett större ingrepp för den enskilde

att berövas friheten innan skattemålet avgjorts än att ett frihetsberövande straff påförs efter en för denne negativ utgång i skattemålet.

Sammanfattning och avslutande synpunkter

Ett system med en förordning beträffande tillämpningen av vissa materiella bestämmelser i sjätte direktivet vid sidan av direktivbestämmelserna riskerar att leda till en form av 'lagstiftning genom förarbeten'. Det kan ifrågasättas redan från ett maktodelningsperspektiv; direktivbestämmelser som implementerats i ML skall sedan lagregeln är skriven beskrivas till sitt innehåll genom vägledande avgöranden från Regeringsrätten – inte genom att regeln i fråga i ML skall tolkas utifrån en extra materiell EG-rättskälla vid sidan av sjätte direktivet. En EG-förordning bör – om en sådan alls får anses påkallad – enbart avse det förfarandemässiga kring mervärdesskatten, inte de materiella bestämmelserna. Införandet av en 'ny blankett' i visst hänseende innebär en förutsebar förändring till vilken företagen kan anpassa sig, men en ny rättskälla till tolkning av en existerande regel i ML vad avser dess materiella innehåll är inte förenlig med det rättssäkerhetsmässiga kravet på förutsebarhet i beskattningsbeslut.

Dubbleringen av EG-rättsliga källor för tolkningen av ML, genom införande av den föreslagna EG-förordningen, löser inte problemen med en bristande dynamik i rättsutvecklingen på momsområdet.

Legalitetsprincipen och det därmed förenade lex scripta-kravet kvarstår oavsett en tolkningsutfyllnad genom införandet av förordningen, då det svenska rättssystemet är dualistiskt och det därför ändå är avfattningen av regeln i fråga enligt ML som skall prövas mot nämnda krav. Det konstitutionella skyddet för den enskilde mot åligganden i form av skyldighet att betala utgående mervärdesskatt utan stöd i den skrivna lagen har inte förändrats av Sveriges EU-inträde och av att momsen styrs av EG-rätten.

När det gäller den enskildes rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv i verksamheten kan också det med den föreslagna förordningen åsyftade klarläggandet gå förlorat, om det inte kan tillämpas på en motsvarande regel i ML eller sjätte direktivet som ger den enskilde en mera omfattande rätt till avdrag. Även om den föreslagna förordningen inte förväntas tillåta analogislut, förändras inte det faktum att analogislut är tillåtna på rättighetssidan inom mervärdesbeskattningen. Om rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt ges ett större utrymme i ML än i artiklarna 17-20 i sjätte direktivet, har den enskilde avdragsrätt, medan samma rätt inte kan begränsas i ML i förhållande till motsvarande avdragsbestämmelse i sjätte direktivet som är en rättskälla av högre dignitet. På samma sätt kan en bestämmelse i en EG-förordning för tillämpningen av en avdragsbestämmelse i sjätte direktivet inte begränsa avdragsrätten enligt ML, utan bara utvidga den.

Problemet är att det råder bristande dynamik i rättsutvecklingen på mervärdesskatteområdet. Det tar tid att föra en skatteprocess, och under tiden kan den enskilde till och med få lov att sitta av ett fängelsestraff utan att en nödvändig tolkning av den aktuella mervärdesskattefrågan erhålls genom inhämtande i högsta instans av förhandsavgörande från EG-domstolen. Paradexemplet härvidlag är behandlingen av frågan om s.k. gemenskapsinternt förvärv föreligger i samband med varuhandeln med andra medlemsstater inom EU. Exempel finns på alla varianter av brister i Svea hovrätts behandling av

skattebrottsfrågan och frågan om brottmålsprocessen skall vila i avvaktan på utgången i skatteprocessen.

I vissa fall har fällande dom avkunnats utan iakttagande av att ML:s avfattning av när gemenskapsinternt förvärv skall anses föreligga inte ger utrymme för beskattning av sådant förvärv; uttrycket ”skattskyldig” i 2a kap. 3 § första stycket 3 ML innebär med hänsyn till lex scripta-kravet att sådan beskattning strider mot den konstitutionellt skyddade legalitetsprincipen, när det andra inblandade medlemslandet – till skillnad från Sverige – har undantag från skatteplikt för omsättning av varan i fråga i sin nationella mervärdesskattelagstiftning i strid mot sjätte direktivet. Att artikel 24 i den föreslagna EG-förordningen skulle införas, av innebörd att rättstillämparna kan bortse från nämnda olikhet i behandlingen av varan i det andra medlemslandet vid prövningen av om beräknad utgående mervärdesskatt skall redovisas som för gemenskapsinternt förvärv i Sverige, förändrar inte det rättstekniska problemet med att det är avfattningen av 2a kap. 3 § första stycket 3 ML som skall prövas mot lex scripta-kravet.

I andra fall föreligger inte sådana olikheter i den mervärdesskattemässiga statusen på varan i fråga mellan Sverige och det andra medlemslandet, men Svea hovrätt har dömt för skattebrott utan att respektera vare sig den skrivna lagen – ML – eller motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet, trots att Regeringsrätten i sin praxis bekräftat i och för sig klara regler: bevisfakta anses innebära att den tilltalade har gjort omsättning i annat EU-land än Sverige men denne skall som säljare också anses ha gjort omsättningen i Sverige, en omsättning som hos köparen skall anses utgöra gemenskapsinternt förvärv i Sverige och som därmed inte ens teoretiskt kan anses motsvaras av en omsättning inom landet (Sverige). En jämförelse mellan fall av det senare slaget, dvs. där varan har samma mervärdesskattemässiga status i Sverige och det andra inblandade EU-landet, visar en skillnad vad avser ådömande av straffansvar beroende på om åklagaren avvaktat skatteprocessen eller ej. Den viljan saknas uppenbarligen ofta hos Svea hovrätt.

Gemensamt för de i denna artikel redogjorda fallen med fängelsedomar innan skattemålet vunnit laga kraft botten i att högsta instans genom prövningstillståndsinstitutet kan undertrycka behovet av inhämtande av förhandsavgörande i mervärdesbeskattningsfrågan från EG-domstolen. Problemet med varuhandeln mellan EU-länder och fall där det andra inblandade medlemslandet – till skillnad från Sverige – tillämpar undantag från skatteplikt i sin mervärdesskattelagstiftning i strid mot sjätte direktivet för omsättning av viss vara har inte försvunnit, bara för att direktivet om investeringsguld genomfördes år 2000 eller för att vissa EU-länder, däribland Sverige, genomförde direktivet 2000/65/EG om utvidgning av möjligheterna till förvärvsbeskattning till att gälla också många fall där omsättning sker inom landet. När sådana situationer uppkommer, skall inte – så länge 2a kap. 3 § första stycket 3 ML inte ändras beträffande uttrycket ”skattskyldig” avseende säljaren i det andra medlemslandet – Sverige bortse från det egna problemet med lex scripta-kravet och ändå anse att gemenskapsinternt förvärv föreligger hos köparen här, utan i stället väcka fördragsbrottstalan – själv eller via kommissionen – hos EG-domstolen mot det andra EU-landet.

I stället för att införa den föreslagna EG-förordningen med vissa tillämpningsföreskrifter beträffande sjätte direktivet, vilket bara komplicerar mervärdesskatten rättskällehierarkiskt sett utan någon lösning på problem med exempelvis iakttagande av lex scripta-kravet, borde en snabb översyn ske av prövningstillståndsinstitutet i högsta instans, dvs. hos både

Regeringsrätten och Högsta domstolen. Skall institutet alls finnas kvar bör en kompetenshöjning ske genom att specialdomstolar inrättas.

En åtgärd som också kan förbättra dynamiken i rättsutvecklingen och vidtas omgående är att Skatteverket genom sin huvudavdelning återupptar traditionen med att avfatta allmänna råd på mervärdesskatteområdet. På så vis får den enskilde en bättre uppfattning om motpartens ståndpunkt i en viss fråga, vilket underlättar skatteplaneringen.

Även om allmänna råd enbart är en partsinlaga, kan de förväntas vara bättre underbyggda än dagens skrivelser från Skatteverket, då skattehandläggarna skall följa dem å tjänstens vägnar – om de inte strider mot lagen – och Regeringsrätten av tradition kan förväntas sätta stort värde på just allmänna råd (tidigare benämnda rekommendationer). Den enskilde kan med en sådan ordning bättre bedöma om en fråga är värd att pröva genom en lång process i förvaltningsdomstolarna, och samtidigt inrätta sig efter Skatteverkets ståndpunkt.

I dag är det mera osäkert vad Skatteverkets inställning i en skrivelse är värd; Skatteverket uttalar sig inte om vare sig sin inställning till situationer där ML ger den enskilde större rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt än vad som följer av sjätte direktivet eller sin inställning till problemen med lex scripta-kravet och legalitetsprincipen, när det gäller åligganden mot den enskilde i form av skyldighet att betala utgående mervärdesskatt. Ett exempel i sistnämnda hänseende är den skrivelse från Skatteverket som tas upp i denna artikel beträffande beskattningen av upplåtelse av parkeringsplatser, där ML till skillnad från sjätte direktivet talar om sådan upplåtelse ”i parkeringsverksamhet” och där frågeställningen kompliceras ytterligare av det i ML använda icke EG-rättskonforma begreppet ’fastighet’.

Referenser

Rättsakter etc

EG-fördraget (Romfördraget)

EU:s grundlag – klar vid EU-toppmötet i Bryssel den 17-18 juni 2004, men träder i kraft först om den ratificeras av parlamenten i de 25 medlemsstaterna i EU

Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92

EG:s förordning (EEG) nr 218/92 om samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt)

EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG)

EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG)

EG:s direktiv om särskilda regler för investeringsguld (98/80/EG)

EG:s direktiv 2000/65/EG

EG-kommissionens ”Förslag till rådets förordning om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt”, lämnat till EU:s råd den 11 oktober 2004, KOM(2004)641 slutlig

EG-domstolens mål

26/62 (van Gend en Loos)

6/64 (Costa)

107/76 (Hoffman-La Roche)

169/80 (Gondrand Frères and Garancini)

8/81 (Becker)

173/88 (Henriksen)

C-432/97 (kommissionen mot Tyskland)

C-99/00 (Lyckeskog)

Svenska rättsfall

Högsta domstolens mål: B 3109-01, Ö 257-99 och Ö 490-02
Svea hovrätts mål: B 1378/96, B 6517/99, B 9502/99 och B 3610-01

RÅ 2000 ref 5

RÅ 2000 not 11

RÅ 2003 Ref 80

Kammarrättens i Göteborg mål nr 2698—2701—03; Avdelning 4.

Kammarrättens i Stockholm dom av 2001-12-21, mål nr 6204—6205-2001; Avdelning 2.

Kammarrättens i Stockholm mål nr 1138-02; Avdelning 03.

Lagar och offentliga publikationer etc

Regeringsformen

Förordning (2003:1107) om tillämpning av rådets förordning

Förordning (2003:1106) med instruktion för Skatteverket

Förordningen (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen

Finansdepartementets remiss 2004-11-04, Fi2004/5143, angående KOM2004(641)slutlig

Mervärdesskattelagen (1994:200)

Prop. 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.

Skattebetalningslagen (1997:483)

Skattebrottslagen (1971:69)

SOU 2002:47 (Våra skatter?)

SOU 2002:74 (Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv)

SOU 2001:25 Skattetillägg m.m.

Sveriges advokatsamfunds remissvar 2004-12-22 till finansdepartementet angående KOM2004(641)slutlig, dnr R-2004/1266

Riksskatteverkets skrivelse av 2003-06-18, dnr 10324-02/150

Skatteverkets skrivelse av 2004-11-01, dnr 130 624085-04/111

Litteratur etc

Föredrag av Björn Forssén på Svensk juriststämma 2001-11-14 benämnt Moms och omsättningsbegreppet.

Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten

Förvaltningsprocess, av Bertil Wennergren (Norstedts, Stockholm 1971)

Mervärdesskatt vid omstruktureringar, av Eleonor Alhager (Iustus. Uppsala 2001)

Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys, av Björn Forssén (VJS, Stockholm 2003)

Momsen och fakturan, m.m. – en analys av de nya reglerna 2004 (Utgåva 2), av Björn Forssén (VJS, Stockholm 2004)

Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 408-445 (Bilaga 3), av Björn Forssén (Norstedts Juridik, Stockholm 2001)

Ny Juridik 4/2000, s. 69-83, artikeln Momsfritt i EU – moms i Sverige?, av Björn Forssén

Riksskatteverkets rekommendationer, av Robert Pålsson (Iustus. Uppsala 1995)

Skattenytt 2000 s. 405-417, artikeln Om muntlig förhandling i taxeringsmål, av Börje Leidhammar