

## Redovisningskonsulten 3-4 1996, s. 42-47

### När kan momsavdrag utnyttjas och när blir det skattetillägg?

På olika håll har diskuterats en del om när ett avdrag för ingående moms tidigast kan utnyttjas. Gemensamt har därvid varit att man har tittat på bokföringsnämndens (BFNs) uttalande BFN U 90:2 ("Tidpunkt för bokföring av kundfordringar och leverantörsskulder under räkenskapsåret samt i samband med bokslut") i första hand, men även på en dom i Kammarrätten i Sundsvall den 19 oktober 1990, mål nr 1256-1988 (överklagad, ej prövningstillstånd).

Jag har med stort intresse följt debatten, och skulle nu vilja ge min syn på saken då det har dykt upp resonemang om skattetillägg i sammanhanget som jag spontant har reagerat emot.

#### *Förutsättningar*

Jag utgår i det följande från att det är fråga om en säljare av momspliktiga varor (momsskyldig) och att köparen av dessa varor också är momsskyldig för sin verksamhet och att denne därmed har en principiell avdragsrätt för ingående moms. Det är inte fråga om någon förskottssituation, utan en vara levereras och sedan har köparen att betala enligt tillämpade betalningsvillkor. Jag förutsätter också att såväl säljaren som köparen redovisar moms en gång i månaden i särskilda momsdeklarationer och att det sålunda inte blir fråga om momsredovisning i inkomstdeklarationen. Varuleveransen sker i Sverige, så det är inte fråga om någon utförelse- eller införelsesituation.

Både säljaren och köparen förutsätts i förevarande arbete redovisa momsen enligt den s.k. faktureringsmetoden, dvs. inte någondera enligt den modifierade kontantmetod som kallas bokslutsmetoden.

#### **När kan ett momsavdrag tidigast utnyttjas?**

Säljaren blir principiellt skyldig att betala utgående moms när varan har levererats (avlämnats) till köparen (jfr 1 kap 3 § första och andra styckena mervärdesskattelagen, ML). Säljaren skall redovisa den utgående momsen på varuleveransen i den redovisningsperiod då leveransen enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts (jfr 13 kap 6 § 1 ML).

Köparen är momsskyldig för sin verksamhet och får därmed göra avdrag för den ingående moms som hänför sig till förvärvet av varan från säljaren (jfr 8 kap 3 § ML). Köparen har alltså en principiell avdragsrätt. Köparen har emellertid endast rätt till avdrag för den ingående momsen om *den* kan styrkas genom faktura eller jämförlig handling (dvs. avräkningsnota, kvitto, köpehandling eller liknande handling) som bl.a. utvisar momsbeloppet

i inköpspriset (jfr 8 kap 5 § ML, 8 kap 17 § ML och 11 kap 5 § ML). Såväl enligt ML som enligt EGs regler följer att det beträffande normala transaktioner som görs mellan moms skyldiga krävs för rätt till avdrag för ingående moms att avdraget kan styrkas genom företeende av en faktura eller jämförlig handling vari momsen redovisas öppet (jfr prop. 1994/95:57 sid. 136). Köparen kan göra avdrag för ingående moms i momsdeklarationen för den redovisningsperiod (månad) under vilken *förvärvet* av varan enligt *god redovisningssed* har bokförts eller borde ha bokförts (jfr 13 kap 16 § 1 ML).

Det är alltså *god redovisningssed* som styr för vilken redovisningsperiod avdraget tidigast kan utnyttjas. *God redovisningssed* uttrycks framförallt i BFNs rekommendationer och uttalanden (och även av Redovisningsrådet). Emellertid reserverar sig BFN inledningsvis i BFN U 90:2 för att man inte kan uttala sig om MLs bestämmelser, när man skall uttala sig om tidpunkter för bokföring av kundfordringar och leverantörsskulder under räkenskapsåret (löpande år) samt i samband med bokslut. ML har ju som speciallag företrädare framför bokföringslagen och BFNs regler som allmänna bestämmelser, när ML avviker från vad som stadgas i dylika allmänna bestämmelser. Trots BFNs reservation hänvisar dock ML, som nämnts, till begreppet *god redovisningssed*, och därmed svarar alltså BFN U 90:2 indirekt på frågan för vilken redovisningsperiod avdrag för den ingående momsen tidigast skulle kunna utnyttjas. ML stipulerar att avdraget kan utnyttjas (utövas/yrkas) först med stöd av en faktura vari bl.a. momsen (öppet) anges.

## Löpande år

Innebörden av begreppet *god redovisningssed* är inte klar och entydig. Enligt bokföringslagens förarbeten är det fråga om en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga. En sådan praxis kan ibland behöva bestämmas branschvis.

Bokföringsskyldigheten aktualiseras när det civilrättsligt har uppkommit en fordran eller skuld, dvs. i förevarande fall, liksom i allmänhet, när säljaren levererat varan. Tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde kan dock inte knytas till tidpunkten för uppkomsten av fordran och skulden då det exempelvis förligger problem med att avgöra när en ovillkorlig fordran som är känd till sitt belopp uppkommer vid succesiva tillhandahållanden (t.ex. vid långvariga konsulttjänster). I stället har tidpunkten för *bokföringsskyldighetens inträde* gjorts beroende av *när faktura* (eller annan handling) som tillkännager anspråk på ersättning för t.ex. en varuleverans *föreligger eller bort föreligga enligt god affärssed*. Huvudregeln är att kundfordringar och leverantörsskulder skall bokföras först när faktura utfärdas respektive mottas. Det har dock inte ansetts möjligt att ange i bokföringslagen en viss tid inom vilken fakturering bör ske. Som en undantagsregel gäller därför att bokföringsskyldigheten inträder - trots frånvaron av en faktura - när sådan handling bort föreligga enligt *god affärssed*. När en faktura bort föreligga enligt *god affärssed* bestäms av praxis för den aktuella affären. Partsbruk bör också kunna vara till ledning vid denna bedömning. Det är vanligt inom många branscher att fakturera en månads leveranser senast under den påföljande månaden. Emellertid är det viktigaste att under räkenskapsåret konsekvent följa de normala rutiner som utvecklats. En fördröjning med faktureringen får inte syfta till att ge köparen en ”dold” betalningsfrist. Har företaget som rutin att i början av månaden fakturera föregående månads

leveranser, får avvikelser från detta ifrågakomma endast vid särskilda hinder av tillfällig natur. (jfr BFN U 90:2).

När *bokföringsskyldigheten* har inträtt skall *grundbokföringen* fullgöras så snart det kan ske. BFN har gjort ett uttalande av allmän karaktär om den senaste tidpunkten för grundbokföringen. God redovisningssed anses innebära att affärshändelser, t.ex. varuleveranser, som inträffat under en kalendermånad skall grundbokföras senast under den påföljande månaden. Vid särskilda hinder av tillfällig natur kan en viss fördröjning godtas och kundfordringar och leverantörsskulder bokföras i efterhand på sina ”rätta” bokföringsdagar (jfr BFN U 89:5 och BFN U 90:2).

### **Kammarrättsavgörande jämfört med BFNs uttalande om god redovisningssed (löpande år)**

Några regeringsrättsavgöranden om avdragsrättens inträde finns inte, men frågan har dock nått så högt som till kammarrätten. Kammarrättens avgörande överklagades av staten, dock gav inte regeringsrätten något prövningstillstånd. Avgörandet, Kammarrättens i Sundsvall dom den 19 oktober 1990, mål nr 1256-1988, är emellertid ändå intressant ur principiell synpunkt. Kammarrätten kom fram till följande beträffande när avdrag för ingående moms skulle kunna ske i förhållande till vad som skall anses utgöra god redovisningssed.

Ett bolag ansågs berättigat till avdrag för ingående moms i den månad då varorna togs hem till Sverige av speditören, trots att fakturan med den debiterade ingående momsens erhöles från speditören månaden efter hemtagningen. Kammarrätten uttalade att det faktum att bolaget tillämpade faktureringsmetoden innebar att ”redovisningsskyldigheten och avdragsrätten anknyter till bolagets *grundbokföring* (min kursivering) av inträffade affärshändelser”. Enligt bolagets bokföringsrutiner kunde bokföring ske fram till omkring den 18:e i månaden efter den månad då hemtagningen av varorna (införseln) skedde, och normalt sett översteg inte tiden mellan hemtagningsdatum och bokföringsdatum för fakturan från speditören 18 dagar. En skuld för bolaget i förhållande till speditören avseende momsens ansågs uppkomma per hemtagningsdagen, eftersom momsens då torde ha varit till beloppet känd. Därför ansåg kammarrätten - i likhet med länsrätten - att det inte stred mot god redovisningssed att bokföra momsens skulden per hemtagningsdagen och yrka momsavdraget i hemtagningsmånaden - trots att fakturan alltså erhöles månaden efter.

Notera att på den tid som domen avser hade speditörerna genom regeringsbeslut s.k. frivilligt inträde i moms-systemet och kunde fakturera den moms som tullen skulle komma att kräva på grund av varuinförseln som en ”äkta” moms i förhållande till sina kunder, vilken dessa hade avdragsrätt för och de slapp därmed vänta på tullräkningen. Efter det att nämnda regeringsbeslut upphävdes den 1 januari 1991 gäller ju att kunden antingen kan yrka avdrag för ”tullmomsen” i den redovisningsperiod varunder det tidigaste avdragsdatum som speditören anger i fakturan infaller eller i den redovisningsperiod när kunden själv har tagit emot tullräkningen från Tullverket. Förstnämnda gäller enligt en överenskommelse mellan speditörerna och riksskatteverket och sistnämnda om att mottagandet av tullräkningen skall styra avdragsrättens inträde gäller som speciallag enligt 13 kap 23 § ML framför MLs allmänna princip i 13 kap 16 § 1, som hänvisar till god redovisningssed. Detta förtar dock

enligt min mening inte den principiella ledning som domen fortfarande ger i andra fall än importfall, dvs. i allmänna fall - som det förevarande - av varuleveranser inom landet.

Kammarrättens dom är enligt min mening förenlig med BFN U 90:2. BFN talar om att senaste datum för fakturering av en affärshändelse skall följa de normala rutiner som utvecklats därvidlag hos säljaren. Partsbruket har i fallet som kammarrätten prövade varit att speditören ("säljaren") har fakturerat i samband med varje införsel. "Köparen" har enligt sina rutiner bokfört fakturor som mottogs fram till omkring den 18e i månaden efter hemtagningsmånaden i just hemtagningsmånaden. Eftersom BFN enbart talar om senastetidpunkter beträffande bokföringsskyldighetens inträde och när grundbokföring skall ske, kan det, precis som kammarrätten konstaterade angående "hemtagningsmånaden", enligt min mening inte anses strida mot god redovisningssed att köparen yrkar avdraget för den ingående moms i deklARATIONEN för leveransmånaden, om dennes bokföringsrutiner klarar detta och momsens belopp var känt för honom vid leveransen. Att bokföringsrutinerna medför att man beträffande förvärv (och egna försäljningar) av varor kommer så nära affärshändelsen (leveransen) som möjligt, kan ju knappast anses strida mot god redovisningssed.

### **Bokslutssituationen**

Innan årsbokslutet färdigställs måste huvudbokföringen för det gamla räkenskapsåret tillföras samtliga ofakturerade kundfordringar och leverantörsskulder som behövs för att bestämma ett rättvisande resultat. I bokslutssammanhang saknar därför senaste tidpunkten för fakturering betydelse. Huvudbokföringen står nämligen öppen för fakturareregistrering avseende affärer (leveranser) under det gamla året till 2-3 veckor in på det nya räkenskapsåret, dvs. fram till en s.k. brytdag då böckerna stängs. Kundfordringar och leverantörsskulder som hör till det gamla räkenskapsåret och där faktura föreligger senast på brytdagen tillförs huvudbokföringen utifrån fakturan som underlag. Om faktura i sådant fall inte föreligger senast på brytdagen, behandlas sådana ofakturerade kundfordringar och leverantörsskulder som interimsposter i huvudboken (jfr BFN U 90:2).

### **Bedömning av när avdragsrätten för ingående moms tidigast kan utnyttjas?**

BFNs uttalande, enligt ovan, om när ett förvärv bör bokföras ger alltså - om än indirekt - genom MLs hänvisning till god redovisningssed svar på frågan *för* vilken redovisningsperiod avdrag för den ingående moms tidigast kan ske, och ML avgör om själva rätten till avdraget kan utövas (yrkas).

I min bedömning nedan utgår jag ifrån att avdraget för ingående moms kan styrkas på rätt sätt enligt ML, dvs. att fakturan från säljaren avseende varuförvärvet innehåller bl.a. en öppen momsdebitering. Jag skall här bara erinra om att momsavdraget även kan styrkas av andra underlag än fakturor, t.ex. en följesedel, som uppfyller MLs krav på uppgift om priset med momsbeloppet öppet angivet, identifikation av säljare (med momsregistreringsnummer angivet) och köpare och platsen för varans mottagande, transaktionens art och övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av moms skyldigheten hos säljaren och avdragsrätten hos köparen (jfr 11 kap 5 § ML), är givetvis också ett fullt godtagbart underlag.

Liksom i BFN U 90:2 utgår jag ifrån att säljaren levererar varan (varorna) i juni. Fakturan avsänds normalt sett i slutet av samma månad och mottas av köparen i juli. En eftersläpning med faktureringen förekommer dock i exemplet.

Bedömningen sker utifrån två alternativ. Dels är det fråga om ”löpande år”, dvs. säljaren och köparen har kalenderår som räkenskapsår vilket innebär att juni inte är den sista månaden under räkenskapsåret. Dels är det fråga om ”bokslutssituationen”, dvs. säljaren och köparen har bokslut per den sista juni, dvs tillämpar s.k. brutet räkenskapsår, vilket innebär att juni är den sista månaden under räkenskapsåret.

Att jag väljer att ge säljaren och köparen samma räkenskapsår har ingen särskild betydelse, utan det är mera för att lättare kunna illustrera såväl försäljningssidan som inköpssidan. T.ex. köparen kan ju i sin tur vara säljare i förhållande till en tredje part. Säljaren och köparen bedöms alltså var för sig utan koppling till vad den andre tillämpar för räkenskapsår. På samma sätt har det ingen betydelse för köparens avdragsrätt huruvida den moms skyldige säljaren rent faktiskt har uppfyllt sin redovisningsskyldighet och betalningsskyldighet gentemot staten. Jag erinrar också om att såväl säljaren som köparen antas redovisa moms enligt den s.k. faktureringsmetoden, och inte enligt bokslutsmetoden.

Antag att säljaren och köparen 1. ingår ett avtal om varuleverans, 2. varan levereras/mottas i juni, 3. och faktura borde utfärdas av säljaren i juni, 4. som borde anlända till köparen i juli, 5. men fakturan utfärdas faktiskt av säljaren och anländer till köparen (mottas) i augusti.

1. Att säljaren (S.) och köparen (K.) ingår ett köpeavtal avseende varan innebär ingenting ur momssynpunkt. (Det är ju inte fråga om någon förskottssituation här.)
2. Det är i stället när varan levereras (avlämnas) i **juni** (leveransmånaden) som S. blir principiellt momsskyldig och på grund av det samtidiga mottagandet av varuleveransen får K. en principiell avdragsrätt för den ingående momsen. Genom förvärvet (mottagandet) är varan ”innehållande lager” hos K. och då ”finns” alltså en ingående moms för vilken avdrag kan yrkas av K. gentemot staten när K. har ett godtagbart underlag i form av en moms bärande faktura från S..
3. Inom många branscher är det god affärssed att fakturera en månads leveranser senast under den påföljande månaden. Emellertid kan ju de normala rutinerna i företaget givetvis innebära en mycket snabbare fakturering än beskrivna ”senastetidpunkt”. I detta fall skulle S. ha utfärdat fakturan normalt sett i slutet av **juni**, varför bokföringsskyldigheten inträder för S. då.

En fördröjning av faktureringen i förhållande till vad nu sagts kan godtas endast vid särskilt hinder av tillfällig natur.

4. Fakturan borde ha mottagits av K. under **juli**, varför bokföringsskyldigheten inträder för K. i juli.

Oavsett om S. har utfärdat någon faktura eller ej anger BFN en allmän senaste tidpunkt för när själva grundbokföringen måste ske hos S. och K.. God redovisningssed anses innebära

att leveranser/mottaganden under en kalendermånad skall grundbokföras senast under den påföljande månaden. En längre fördröjning av grundbokföringen kan godtas endast vid särskilda hinder av tillfällig natur och fordringen hos S. och skulden hos K. i sådant fall bokföras i efterhand på sina "rätta" bokföringsdagar.

*(Löpande år)*

Det sagda innebär att "rätt" bokföringsdag för S. beträffande utgående moms är **juni**, eftersom fakturan enligt S. normala rutiner borde ha utfärdats då. Därmed föreligger en skyldighet för S. att redovisa utgående moms till staten i redovisningsperioden **juni**. I detta fall antas emellertid att S. utfärdar fakturan respektive K. mottar fakturan först någon gång under **augusti** månad (5.). Att S. inte fakturerar förrän i augusti, dvs. "för sent", förtar dock inte S. skyldighet att redovisa den utgående momsen för redovisningsperioden **juni**.

För S. skulle de normala rutinerna för fakturering och sålunda "rätt" bokföringsdag kunna förläggas till senast i **juli** (om inte god affärssed medger ännu senare fakturering), och därmed skulle S. redovisa utgående moms för varuleveransen under juni i redovisningsperioden juli 1996.

K. kan å sin sida yrka avdrag för den ingående momsen i deklarationen för redovisningsperioden **juli** - dvs. då fakturan borde ha mottagits - förutsatt att K. har en faktura från S. med en öppen momsdebitering då K. yrkar (utövar) avdraget, dvs. då K. lämnar momsdeklarationen för redovisningsperioden juli (momsdeklarationen Juli 96). K. kan till skattemyndigheten lämna momsdeklarationen Juli 96 tidigast den 1 augusti 1996 och K. skall lämna den senast den 5 september 1996 om K. har en omsättning i sin verksamhet om högst 10 miljoner kronor per år och senast den 20 augusti 1996 om K. har en omsättning som överstiger 10 miljoner kronor per år.

Om K. mottog fakturan i juni, skulle avdraget givetvis kunna yrkas redan för redovisningsperioden juni 1996. För K. skulle emellertid "rätt" bokföringsdag även i förevarande fall kunna ligga redan i leveransmånaden **juni** om Ks bokföringsrutiner för såväl inköp som försäljningar medger detta, och momsen då var känd till sitt belopp för K.. Då skulle enligt min mening alltså K. - utan att det skulle anses strida mot god redovisningssed - kunna yrka avdrag för den ingående momsen redan i momsdeklarationen för juni, trots att fakturan mottas först i juli eller ännu senare, som i förevarande fall, i t.ex. augusti (se härvidlag vad som ovan sägs med anledning av avgörandet av Kammarrätten i Sundsvall). Notera emellertid att K. aldrig kan yrka avdrag för momsen i månaden före leveransmånaden, även om fakturan mottagits under månaden före leveransmånaden. Förvärvet sker ju först när varan mottagits, och dessförinnan "finns" inte någon principiell avdragsrätt. På samma sätt kan aldrig S. bli skyldig att redovisa den utgående momsen i en redovisningsperiod före leveransmånaden bara för att fakturan har utfärdats under månaden före leveransmånaden.

Om en fördröjning av faktureringen i förhållande till normala rutiner beror på att faktureringen har måst föregås av exempelvis förhandlingar om priset, har ett särskilt

hinder av tillfällig natur förelegat. Då förskjuts ”rätt” bokföringsdag i förhållande till vad som skulle ha gällt om normala rutiner hade kunnat följas. S. moms skyldighet inträder i sådant fall senare än i normalfallet och K. kan å sin sida, enligt min mening, inte yrka avdrag för den ingående momsen avseende affären i fråga för en redovisningsperiod tidigare än den varunder fakturan faktiskt har mottagits. Först då har ju K. känt till momsens belopp.

*(Bokslutssituationen)*

Nu antas att S. och K. har bokslut per den 30 juni 1996 och att de båda tillämnar en s.k. brytdag tre veckor in på det nya räkenskapsåret (enbart för enkelhets skull har, som nämnts, lika uppgifter antagits för S. och K.). Leveransmånaden är fortfarande juni. Då kan K. yrka avdrag för den ingående momsen i momsdeklarationen för redovisningsperioden juni 96 om fakturan från S. mottas senast den 21 juli 1996. Mottas fakturan senare behandlas den ingående momsen som en interimspost i bokslutet och avdrag kan yrkas för den ingående momsen tidigast i redovisningsperioden juli 96 (eftersom böckerna ”stängdes” för det gamla räkenskapsåret den 21 juli 1996).

S. skall på motsvarande sätt redovisa utgående moms i momsdeklarationen för redovisningsperioden juni 96 beträffande faktura som utfärdas senast den 21 juli 1996, och beträffande senare utfärdade fakturor behandlar S. den utgående momsen som en interimspost i bokslutet per den 30 juni 1996 och redovisar den utgående momsen i momsdeklarationen Juli 96.

5. Fakturan utfärdas av S. och mottas av K. först i **augusti**, dvs. ”för sent” i förhållande till de normala rutiner som antagits för faktureringen i förevarande fall.

### **Skattetilläggsfrågan**

Ovan har med ledning av BFNs uttalanden om bokföringsskyldighetens inträde enligt god redovisningssed och MLs bestämmelser huruvida själva rätten till avdraget kan utövas, utvecklats för vilken tidigaste redovisningsperiod avdrag för den ingående momsen kan yrkas. Den situationen torde dock inte vara ovanlig att man har yrkat avdraget i ”rätt” period bokföringsmässigt, men på grund av MLs bestämmelser har egentligen inte rätten till avdraget kunnat utövas. Det har exempelvis visat sig att fakturan för vilken avdrag för den ingående momsen har yrkats inte innehöll en öppen momsdebitering. Eftersom avdraget inte har kunnat styrkas på rätt sätt enligt ML, har skattemyndigheten kunnat hålla inne avdraget eller begära ett åtnjutet avdrag åter från köparen. Frågan är då om skattemyndigheten därmed har kunnat påföra skattetillägg.

Enligt 18 kap 1 § ML påförs skattetillägg med 20% om en oriktig uppgift har lämnats i momsdeklarationen och skattetillägg påförs med 10% när den oriktiga uppgiften består i ett periodiseringsfel.

En oriktig uppgift är en uppgift som lämnats i momsdeklarationen (eller i annat skriftligt meddelande till skattemyndigheten eller till domstol i mål om moms) och som är oriktig i sak (jfr sid. 112 i Skattebrott och skattetillägg av Hans Thornstedt och Erik Eklund, 5e uppl, Norstedts Stockholm 1986). Antag i exemplet ovan att priset som hade avtalats mellan säljaren och köparen beträffande varan som levererades/mottogs i juni var 10.000 kronor inklusive moms. "Rätt" bokföringsdag antas inträffa under juli för köparen, och denne yrkar sålunda avdrag för den ingående momsen om 2.000 kronor genom att ta med detta belopp på rad 5 (Ingående skatt) i momsdeklarationen Juli 96 (redovisningsperioden juli 1996). Sedan visar det sig att fakturan från säljaren inte innehöll en öppen momsdebitering. Frågan är då om skattetillägg kan påföras köparen av skattemyndigheten. Avdragsrätten kunde egentligen inte utövas i momsdeklarationen Juli 96, och skattemyndigheten kan hålla inne momsavdraget eller begära ett redan åtnjutet avdrag åter från köparen, men kan skattemyndigheten påföra köparen skattetillägg, dvs. en sanktionsavgift?

Ur skattetilläggssynpunkt gäller det att konstatera huruvida en oriktig uppgift rent objektivt har lämnats i momsdeklarationen. Subjektiva implikationer kan dock vara t.ex. att säljaren och köparen i maskopi har lämnat deklarerationer avseende affärshändelser som egentligen inte existerar. Då föreligger objektivt sett en oriktig uppgift när köparen yrkar momsavdrag, eftersom handlingarnas (momsdeklarationens och fakturaunderlagets) verkliga innebörd är en annan än den uppgivna. För att bortskilja bedrägerifall o.d. antas emellertid i förevarande fall att köparen har yrkat avdrag trots avsaknad av en öppen momsdebitering i fakturan antingen i tron att det räckte med att han visste att moms ingick i priset eller att han i samband med momsdeklarationens upprättande av misstag tog med beloppet.

Jag anser att någon oriktig uppgift i sak som skulle rendera köparen sanktionsavgift inte föreligger i förevarande fall. I 8 kap 5 § ML anges nämligen, som framgår ovan, att rätten till avdrag för ingående moms föreligger endast om "den" kan styrkas enligt de krav som ML ställer på utformningen av underlaget (fakturan). "Ingående momsen" är ju saken i sammanhanget och den "finns" även om rätten till avdraget egentligen inte kan utövas. Säljaren är ju skyldig att redovisa den motsvarande utgående momsen, oavsett om fakturan har en öppen momsdebitering eller ej. Därmed har köparen i enlighet med reciprocitetsprincipen en principiell avdragsrätt för momsen. Skattemyndigheten får givetvis hålla inne avdraget eller begära ett redan åtnjutet avdrag åter från köparen i avvaktan på att avdraget vederbörligen kan styrkas med en korrigerad ny faktura från säljaren. När en sådan föreligger skall köparen medges avdraget för redovisningsperioden juli 1996, inte för någon senare period bara för att den nya korrigerade fakturan föreligger först senare. "Rätt" period är ju juli 1996, varför den oriktiga uppgiften inte heller kan anses bestå i ett periodiseringsfel. Om skattemyndigheten har vägrat att medge avdraget i momsdeklarationen Juli 96 enligt beslut, skall beslutet omprövas, när en ny korrigerad faktura från säljaren kan presenteras av köparen, och avdraget medges i nytt beslut avseende Juli 96 om den nya fakturan är godtagbar. För tydlighets skull måste också påpekas att om köparen har väntat med att yrka avdraget till dess en korrekt faktura erhållits och då yrkat avdraget i en senare momsdeklaration än den "rätta" det givetvis inte kan bli fråga om skattetillägg. Att utöva (yrka) en rättighet "för sent" kan aldrig anses vara ett beteende som medför sanktioner.

I sammanhanget är det intressant att erinra om två rättsfall som har behandlat frågan om rätt till avdrag för ingående moms. I det s.k. Thermoved-fallet (RÅ 1988 ref 74) betonades reciprocitetsprincipen starkt och köparen bedömdes ej ha rätt till avdrag för debiterad

ingående moms beträffande förvärv av immateriella rättigheter som dåför tiden inte var momspliktiga. I det s.k. Calor-Celsius-fallet (RÅ 1984 1:67) ansågs däremot köparen av svetsnings- och rörarbeten vara berättigad till avdrag för debiterad ingående moms trots att uppdragstagaren senare visade sig inte vara att anse som självständig företagare. Denne befanns med andra ord inte vara yrkesmässig. Omständigheterna var emellertid inte sådana enligt regeringsrätten att köparen/uppdragsgivaren kunde anses ha haft grundad anledning att ifrågasätta uppdragstagarens moms skyldighet. Thermoved-fallet visar att rättsvillfarelse inte kan berättiga köparen att göra avdrag för felaktigt debiterad ingående moms, medan Calor-Celsius-fallet visar att en faktisk villfarelse kan berättiga en köpare i god tro att göra avdrag för en egentligen felaktigt debiterad ingående moms (godtrosförvärv av ingående moms).

I förevarande fall är det - till skillnad från Thermoved-fallet - inte fråga om någon felaktigt debiterad ingående moms, utan säljaren har här utformat fakturaunderlaget på ett felaktigt sätt då han har underlåtit att ange momsbeloppet öppet i fakturan. Skattemyndigheten kan då som sagt vägra att medge köparen momsavdraget eller begära redan åtnjutet avdrag åter från denne, men jag anser inte att sanktionsavgiften skattetillägg kan anses påkallad av lagstiftningen. Att skattemyndigheten i avvaktan på ett nytt korrekt underlag från säljaren med stöd av 8 kap 5 § ML kan ”hålla pengarna” eller begära avdraget åter är givetvis en fördel för skattemyndigheten granskningsmässigt då man utan att behöva genomföra en revision kan följa upp att köparens yrkade avdrag för den ingående momsen har en motsvarighet i utgående moms hos säljaren. Även om säljaren aldrig skickar någon korrigerad faktura, kan emellertid skattemyndigheten ändå kräva att denne skall redovisa den utgående momsen. 8 kap 5 § ML måste därmed, enligt min mening, uppfattas som en bevisregel till skattemyndigheternas fördel, inte som ett materiellt avdragsförbud liknande avdragsförbudet för t.ex. ingående moms som hänför sig till förvärv för stadigvarande bostad (jfr 8 kap 9 § 1 ML). Den ingående momsen måste därför, i enlighet med reciprocitetsprincipen, anses ”finnas” genom köparens förvärv av varan, varför det i förevarande fall inte kan anses vara en oriktig uppgift i sak att yrka avdraget trots avsaknaden av en öppen momsdebitering. Till och med en felaktigt debiterad ingående moms skulle - i enlighet med Calor-Celsius-fallet - ”finnas”, om omständigheterna inte föranledde köparen att anta annat än att debiteringen var riktig, och berättiga köparen till godtrosförvärv av ingående moms. Köparen skulle då kunna utöva (yrka) avdraget trots att säljaren inte skulle kunna krävas av staten för den felaktigt debiterade momsen, vilket strider mot reciprocitetsprincipen.

Min ståndpunkt är alltså att den ingående momsen i förevarande fall ”finns” och att det rent objektivt därför inte är någon oriktig uppgift i sak som skulle kunna medföra skattetillägg att yrka avdraget i ”rätt” period men med ett något bristfälligt underlag. Med tanke på att ML inte bara ställer upp krav på uppgift om priset med momsbeloppet öppet angivet, utan även att fakturan skall innehålla uppgifter för identifikation av säljare (med momsregistreringsnummer angivet) och köpare och platsen för varans mottagande, transaktionens art och övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av moms skyldigheten hos säljaren och avdragsrätten hos köparen (jfr 11 kap 5 § ML), vore det orimligt att ge 8 kap 5 § ML annat än karaktären av en bevisregel till det allmännas fördel. I annat fall skulle ju skattetillägg aktualiseras varje gång som skattemyndigheten med stöd av 11 kap 5 § ML begär att ett nytt korrekt underlag skall företes, t.ex. för att säljaren i den ursprungliga fakturan har skrivit sitt organisationsnummer utan att ange läns-koden - dvs. inte skrivit momsregistreringsnumret i formell mening. Detta är givetvis inte lagstiftarens mening med institutet skattetillägg.

Jag menar att den situationen skulle kunna uppstå att köparen kan göra sannolikt att yrkandet var riktigt i sak genom att påvisa att säljaren var moms skyldig etc (vilket utesluter skattetillägg), men att köparen ändå kan bli skyldig att återbetala ett åtnjutet avdrag om köparen aldrig kommer att prestera en ny godtagbar faktura. Jag erinrar härvidlag om att skattemyndigheterna är skyldiga att även utan särskilt yrkande därom beakta bestämmelserna om eftergift av skattetillägg. I förevarande fall är det emellertid inte ens fråga om att någon oriktig uppgift för vilken skattetillägg skulle kunna komma i fråga överhuvudtaget uppkommer. Därför kan det enligt min mening inte finnas någon anledning för skattemyndigheterna att påföra skattetillägg, på grund av att underlaget hos köparen har brister enligt vad ovan sagts, i andra fall än när detta kan misstänkas ha samband med ett bedrägligt beteende från köparens sida. Att underlaget behöver kompletteras i något avseende genom en ny korrigerad faktura från säljaren kan enligt min mening aldrig i sig rendera köparen skattetillägg. I dessa ”normala” fall av kompletteringsbehov skall sålunda skattemyndigheterna i ett eventuellt förslag till beslut avseende momsbeloppet inte ens ta upp frågan om skattetillägg.