



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Gemenskapsinterna förvärv

Har Skatteverkets dokumentationskrav konstitutionellt stöd?

Magisteruppsats inom mervärdesskatterätt

Författare: Emelie Rundén

Handledare: Pernilla Rendahl

Framläggningsdatum 14 december 2009

Jönköping december 2009

Magisteruppsats inom mervärdesskatterätt

Titel:	Gemenskapsinterna förvärv – Har Skatteverkets dokumentationskrav konstitutionellt stöd?
Författare:	Emelie Rundén
Handledare:	Pernilla Rendahl
Datum:	2009-12-14
Ämnesord	Gemenskapsinterna förvärv, mervärdesskatt, dokumentationskrav, konstitutionellt stöd, neutralitetsprincipen, mervärdesskattebedrägerier, 3 kap. 30 a § 1 st. ML

Sammanfattning

Gemenskapsinterna förvärv är ett uttryck för handel mellan näringsidkare i olika medlemsstater inom Europeiska gemenskapen (EG). Enligt huvudregeln i mervärdesskattelagen (1994:200) (ML) ska ett förvärv beskattas i ursprungsstaten, varifrån transporten påbörjas. Vid gemenskapsinterna förvärv finns det dock speciella regler framtagna för beskattningen, i syfte att undvika dubbelbeskattning. Reglerna innebär att säljaren blir undantagen från skatteplikt i dennes etableringsland medan köparen beskattas för förvärvet i sitt etableringsland.

Den svenska lagstiftningen anger att för att ett gemenskapsinternt förvärv ska undantas från beskattning måste varan transporteras av säljaren, köparen eller någon för deras räkning från ett EG-land till ett annat. Vidare måste köparen vara registrerad som skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EG-land än det som varan utgick ifrån. För att detta ska vara möjligt krävs dock att transporten ut ur ursprungslandet kan styrkas. Sedan 1993 finns det inte längre några fysiska tullkontroller som kontrollerar vilka varor som rör sig över landsgränserna. På grund härav har Skatteverket uppställt krav på dokumentation som ska kunna frambringas för att undanta det gemenskapsinterna förvärvet från beskattning. Syftet med uppsatsen är att undersöka huruvida dokumentationskraven har konstitutionellt stöd och om de är förenliga med den skatterättsliga principen om neutralitet, samt om Skatteverkets rekommendation om att debitera mervärdesskatt som en försiktighetsåtgärd utgör ett hinder i den fria rörligheten.

För att en bestämmelse ska anses ha konstitutionellt stöd krävs att det, enligt legalitetsprincipen, finns grundlagsstöd för bestämmelsen. Handlingar från Skatteverket får inte innebära en skärpning av en lagregel, eftersom de då riskerar att strida mot legalitetsprincipen. Dokumentationskraven utgör en otillåten utvidgning av lagtexten varför de inte kan sägas ha konstitutionellt stöd. För att en bestämmelse inte ska strida mot neutralitetsprincipen får olika handlingsalternativ inte innebära olikartad beskattning. Då det är olika svårt att frambringa tillräcklig dokumentation för att ett gemenskapsinternt förvärv ska kunna undantas från skatteplikt, beroende på vilket sätt en näringsidkare väljer att transportera varan, är dokumentationskraven inte förenliga med den skatterättsliga principen om neutralitet.

Vidare utgör skatteverkets rekommendation om att, vid osäkerhet huruvida köparen kommer transportera varan ut ur landet, debitera mervärdesskatt på fakturan som en försiktighetsåtgärd en inskränkning i den fria rörligheten vilken inte kan rättfärdigas på grund av inbringandet av skatteintäkter till medlemsstaterna.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	2
1.3	Metod och material.....	2
1.3.1	Rättskällor.....	2
1.3.2	EG-rätt.....	3
1.3.3	Svensk rätt.....	4
1.4	Avgränsningar.....	5
1.5	Terminologi.....	6
1.6	Disposition.....	6
2	Varuhandel över gränserna inom gemenskapen	8
2.1	Inledning.....	8
2.2	Kort om mervärdesskatt.....	8
2.2.1	Mervärdesskatt enligt direktivet.....	8
2.2.2	Mervärdesskatt enligt ML.....	9
2.3	Varuhandel inom gemenskapen.....	10
2.3.1	Allmänt om beskattning vid varuhandel inom gemenskapen.....	10
2.3.2	Ursprungs- och destinationsprincipen.....	10
2.4	Gemenskapsinterna förvärv.....	11
2.4.1	Redogörelse för begreppet.....	11
2.4.2	VAT Information Exchange System.....	12
2.4.3	Exempel på gemenskapsinternt förvärv.....	14
2.5	Sammanfattning.....	14
3	Dokumentationskrav vid gemenskapsinterna förvärv	16
3.1	Inledning.....	16
3.2	Krav på dokumentation enligt Skatteverket.....	16
3.2.1	Bakgrund till reglerna.....	16
3.2.2	Generella bestämmelser om dokumentationskraven.....	17
3.2.3	Transport av tredje part genom speditorsfirma.....	18
3.2.4	Transport av köparen.....	18
3.2.5	Osäkerhet huruvida transport har skett.....	19
3.2.6	Kommentar till olika transportalternativ.....	20
3.2.7	Dokumentationskraven i förhållande till den fria rörligheten.....	20
3.3	Skatterättslig syn på god tro.....	21
3.3.1	Skatteverkets syn på god tro vid gemenskapsinterna förvärv.....	21
3.3.2	Bakgrund till god tro vid gemenskapsinterna förvärv.....	21
3.3.2.1	<i>RA 2004 ref 26</i>	21
3.3.2.2	<i>Mål C-409/04 Teleos m.fl.</i>	22
3.4	Mål från Kammarrätten i Göteborg om dokumentationsskyldigheten.....	24
3.4.1	Mål nr 2355-2357-08.....	24
3.4.2	Avslutande kommentar om kammarrättsdom.....	26

3.5	Sammanfattning	27
4	Krav på konstitutionellt stöd	29
4.1	Inledning.....	29
4.2	Konstitutionellt stöd	29
4.3	Skatteverkets olika handlingar	29
	4.3.1 Allmänt om handlingarna	29
	4.3.2 Allmänna råd och andra handlingar	30
4.4	Sammanfattning	32
5	Dokumentationskraven i förhållande till neutralitetsprincipen	33
5.1	Inledning.....	33
5.2	Neutralitetsprincipen.....	33
	5.2.1 Neutralitetsprincipens betydelse enligt mervärdesskattedirektivet och praxis.....	33
	5.2.2 Neutralitetsprincipens betydelse enligt doktrin.....	35
5.3	Sammanfattning	36
6	Avslutande diskussion.....	37
6.1	Inledning.....	37
6.2	Har skatteverkets dokumentationskrav konstitutionellt stöd?	37
	6.2.1 Lagstödet i dag	37
	6.2.2 Bevisbördan.....	37
	6.2.3 Bevisgrad.....	38
	6.2.4 Krav på utformningen av Skatteverkets handlingar	39
6.3	Är Skatteverkets dokumentationskrav förenliga med neutralitetsprincipen?	40
	6.3.1 Neutralitetsprincipen	40
	6.3.2 Hinder i den fria rörligheten	41
6.4	Slutsats	42
	Referenslista	43

Figurer

Figur 2-1 Gemenskapsinternt förvärv	14
---	----

Förkortningar

EG	Europeiska gemenskapen
EG	Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
EG-domstolen	Europeiska gemenskapens domstol
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KOM	Kommunikation
KOM-dokument	Kommissionens förberedande rättsakter
Kommissionen	Europeiska gemenskapernas kommission
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
Prop.	Proposition
REG	Rättsfallssamling från europeiska gemenskapernas domstol och förstainstansrätt
RF	Regeringsform (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar
VAT	Value Added Tax
VIES	VAT Information Exchange System

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Mervärdesskatt är en allmän konsumtionsskatt vilken i Sverige vanligen utgår med 25 procent på omsättningen.¹ Mervärdesskatten svarar för en stor del av inkomsterna till staten, varför det är en viktig inkomstkälla som staten är mån om att behålla och även kontrollera.² På grund av målet med förverkligandet av den inre marknaden, globalisering och det allt större samarbetet mellan olika medlemsstater inom EU har det dock skett en viss harmonisering av mervärdesskattelagstiftningen. Syftet med harmoniseringen är att få en gemensam inre marknad där liknande varor och tjänster beskattas på samma sätt, utan att för den sakens skull harmonisera själva skattesatserna.³ Målet inom EU är att harmoniseringen ska bli total, dock är så ännu inte fallet. Harmoniseringen har hittills skett genom utfärdandet av olika direktiv och förordningar,⁴ vilka till resultatet är bindande för medlemsstaterna.⁵

En grundläggande tanke inom gemenskapen är de fyra friheterna. Eftersom man vill värna om den fria rörligheten finns det sedan år 1993 inte längre några fysiska tullar som kontrollerar hur varor och människor rör sig över gränserna.⁶ På grund av detta är det inte längre lika enkelt att kontrollera en varas väg från en medlemsstat till en annan. Vid gemenskapsintern handel, det vill säga handel av varor mellan näringsidkare i olika medlemsstater, gäller speciella regler avseende mervärdesskatt. För att vid denna sorts handel kunna undvika dubbelbeskattning har det framtagits regler om gemenskapsinterna förvärv, vilka innebär att säljarens försäljning undantas från skatteplikt i sitt etableringsland medan förvärvaren är skattskyldig varför transaktionen beskattas i hans etableringsland.⁷

För att reglerna om gemenskapsinterna förvärv ska kunna tillämpas krävs bland annat en fysisk överföring av varan från en medlemsstat till en annan, varför Skatteverket i sin handledning har uppställt olika dokumentationskrav som det säljande bolaget ska kunna uppvisa för att garantera att de sålda varorna verkligen har lämnat landet. Genom dokumentationen uppfyller det säljande bolaget därmed rekvisiten för undantag från mervärdesskatt.⁸ Trots att medlemsstaterna har rätt att uppställa krav som de finner nödvän-

¹ 7 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200) (ML).

² SOU 2006:90 På väg mot en enhetlig mervärdesskatt, Bilaga 1, s. 287 och Ståhl och Persson Österman, *EG-skatterätt*, 2006, s. 69.

³ EU:s officiella hemsida på svenska, se http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131005_sv.htm, hämtad 2009-10-08.

⁴ Se bland annat rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet).

⁵ Artikel 254.1. EG.

⁶ Artikel 14.2. EG.

⁷ Artikel 138.1. mervärdesskattedirektivet.

⁸ Handledning för mervärdesskatt 2009 SKV 553 utgåva 20 (del 1) och SKV 554 utgåva 4 (del 2).

diga för att förebygga undandragande av skatt, måste dessa krav vara förenliga med allmänna rättsprinciper och de grundläggande friheterna inom EG-rätten.⁹

Genom kontakt med skattejurister på Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB, Ernst & Young AB och Skeppsbron Skatt AB som dagligen hanterar frågor gällande internationell mervärdesskatt, har det framkommit att det finns ett stort missnöje gentemot Skatteverkets uppställda krav, både från praktiserande skattejurister och från klienter.¹⁰ Det har visat sig att det är mycket svårt att efterleva Skatteverkets dokumentationskrav eftersom det är en alldeles för komplicerad och framför allt en för kostsam och tidskrävande process. Praktiker finner därför dokumentationskraven som orimliga. Eftersom dokumentationskraven endast finns angivna i Skatteverkets handledning, och inte i lagstiftningen, kommer jag att undersöka om Skatteverket verkligen har rätt att sätta upp dessa krav och om det finns konstitutionellt stöd för dem, samt om de kan anses strida mot den skatterättsliga principen om neutralitet.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att, ur ett svenskt företagsperspektiv, utreda huruvida Skatteverkets krav på dokumentation vid gemenskapsinterna förvärv har konstitutionellt stöd. Vidare ska det undersökas huruvida en rekommendation av Skatteverket gällande debitering av mervärdesskatt som en försiktighetsåtgärd, utgör ett hinder i den fria rörligheten.

Syftet besvaras genom följande huvudfrågor:

- Finns det konstitutionellt stöd för Skatteverkets dokumentationskrav?
- Är dokumentationskraven förenliga med den skatterättsliga principen om neutralitet?

1.3 Metod och material

1.3.1 Rättskällor

För att kunna utreda och besvara uppsatsens syfte används källor både från EG-rätt och svensk rätt. Uppsatsen skrivs dock ur ett svenskt perspektiv. Syftet ska besvaras genom användandet av den juridiska metoden, vilken innebär att rättskällorna undersöks i ordningen lag, förarbeten, rättspraxis, och doktrin.¹¹ Metoden tillämpas både på EG-rätt och nationell rätt och är ett verktyg för att beskriva, analysera och systematisera gällande rätt.¹² Till en del är uppsatsen deskriptiv och avser beskriva gällande rätt på området för gemenskapsinterna förvärv och Skatteverkets dokumentationskrav. De deskriptiva delarna kommer att leda in på en diskussion om dokumentationskraven i förhållande till

⁹ Mål C-409/04 *The Queen*, på begäran av *Teleos plc m.fl. mot Commissioners of Customs and Excise* [2007] REG s. I-07797, p. 64.

¹⁰ Möte med Carin Gerding (Skeppsbron Skatt AB), Olof Lundqvist (Ernst & Young AB) och Johan Östholm (Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB) den 15 september 2009 på Öhrlings PricewaterhouseCoopers kontor i Malmö.

¹¹ Hellner, *Metodproblem i rättsvetenskapen, Studier i förmögenhetsrätt*, 2001, s. 22.

¹² Peczenik, *Vad är rätt? Demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, 1995, s. 312.

förenligheten med neutralitetsprincipen samt om dokumentationskraven har konstitutionellt stöd, vilket därmed innebär att syftet med uppsatsen blir besvarat.

1.3.2 EG-rätt

Vid mervärdesskatterättsliga spørsmål är EG-rättsliga bestämmelser av stor vikt. Medlemsstaterna har enligt EG-fördraget rätt att utforma sitt skattesystem självständigt,¹³ men gällande mervärdesskatteområdet är suveräniteten dock inskränkt på grund av harmoniseringen som skett. EG-fördraget stadgar därför att medlemsstaterna ska tillämpa ett gemensamt system för mervärdesskatt för att säkerställa att den inre marknaden fungerar.¹⁴

EG-rätten utgör en integrerad del av medlemsstaternas rätt som är bindande för staterna och delas in i två delar, primär- och sekundärrätt.¹⁵ Den primära EG-rätten består framför allt av de ursprungliga fördragen, vilka kan likställas med ett lands grundlag i vilka man även finner grundläggande rättsprinciper.¹⁶

Sekundärrätten består av förordningar, direktiv, rekommendationer beslut och yttranden.¹⁷ En förordning är bindande och direkt tillämplig på alla delar i medlemsstaterna.¹⁸ Medlemsstaterna får med andra ord inte göra undantag från någon bestämmelse i förordningen.¹⁹ Direktiv, å andra sidan, är endast bindande gällande det resultat som ska uppnås.²⁰ Det innebär att det är upp till medlemsstaten att bestämma hur målen ska uppnås, så länge det uppfylls inom angiven tid.²¹ Mervärdesskattedirektivet ges stor betydelse för uppsatsen eftersom den svenska mervärdesskattelagen bygger på bestämmelserna i direktivet. Trots reglerna i mervärdesskattedirektivet och ML ska överrensstämma med varandra har jag i vissa avsnitt valt att beskriva aktuella bestämmelser om mervärdesskatt både utifrån direktivet och mervärdesskattelagen, på grund av den komplexitet som föreligger rättssystemen emellan.²²

EG-domstolens rättspraxis är prejudicerande,²³ och tillmäts särskilt stor betydelse då det inte finns angivet i mervärdesskattedirektivet eller i ingressen till denna hur dokumentationskraven ska vara utformade. EG-domstolens rättspraxis står över nationell praxis eftersom nationell praxis inte får strida mot vad EG-domstolen har fastställt. Praxis från

¹³ Artikel 95.2 EG.

¹⁴ Artikel 93 EG.

¹⁵ Ståhl och Persson Österman, *EG-Skatterätt*, 2006, s. 21.

¹⁶ Bernitz och Kjellgren, *Europarättens grunder*, 2007, s. 25.

¹⁷ Hettne och Otken Eriksson, *EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2005, s. 26.

¹⁸ Artikel 249.2 EG.

¹⁹ Ståhl och Persson Österman, *EG Skatterätt*, 2006, s. 26.

²⁰ Artikel 249.3. EG.

²¹ Ståhl och Persson Österman, *EG Skatterätt*, 2006, s. 26.

²² Se bland annat kapitel 2.

²³ Ståhl och Persson Österman, *EG Skatterätt*, 2006, s. 30.

EG-domstolen tillmäts därför ett högt rättskällevärde i uppsatsen och används bland annat för att utröna bakgrunden till dokumentationsreglerna.

Kommissionens förberedande rättsakter (KOM-dokument) tillmäts ett ansevärt rättskällevärde i uppsatsen och ges bland annat betydelse för att förklara skälen till behovet av systemet för utbyte av information om mervärdesskatt, VIES.²⁴ KOM-dokumenterna utgör kommissionens lagstiftningsförslag till rådet.²⁵ Trots likheten med ett svenskt förarbete ska det uppmärksammas att dokumenterna inte kan tillmätas samma betydelse som ett svenskt förarbete, men de bidrar ändå till att klargöra skälen till lagstiftningen.²⁶

För att uppnå syftet att undersöka huruvida Skatteverkets dokumentationskrav är förenliga med neutralitetsprincipen kommer en utredning av principen att göras. Neutralitetsprincipen är en skatterättslig princip.²⁷ Eftersom mervärdesskatten genom neutralitetsprincipen ska påverka de skattskyldigas val i så liten utsträckning som möjligt är principen mycket viktig för mervärdesskatteområdet. Jag har därför valt att undersöka förligheten av dokumentationskraven i förhållande till just denna princip.

1.3.3 Svensk rätt

Mervärdesskatt tas ut i Sverige genom bestämmelserna i ML. För att utreda huruvida dokumentationskraven har konstitutionellt stöd kommer ML och förarbetena till lagen att studeras. Förutom att studera lag och förarbeten kommer svensk rättspraxis på området att behandlas. Praxis från högsta instans är prejudicerande och måste följas av de lägre instanserna. Även då kammarrättens avgöranden inte är prejudicerade tillmäts avgöranden ett stort värde eftersom dokumentationskraven ännu inte har varit föremål för prövning i högre instans. Gällande kammarrättsdomar tillmäts betydelse till kammarrättsdom nr. 2355-2357-08 som meddelades den 8 september 2009. Domen behandlar undantag från mervärdesskatt vid gränsöverskridande transaktioner och används i uppsatsen för att undersöka huruvida kammarrätten går mot en utveckling av dokumentationskraven, vilket inte är i linje med Skatteverkets ställningstagande.

För att få en verklighetsanknytning till problemet och för att rent praktiskt få en förståelse för hur Skatteverkets dokumentationskrav påverkar svenska företag har jag haft kontakt och samtal med tre skattejurister från Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB, Ernst & Young AB och Skeppsbron Skatt AB.²⁸ Det är genom dessa kontakter som jag har kunnat uppmärksamma och fått stöd för att det faktiskt föreligger ett problem angående gemenskapsintern handel och de krav som ställs på företagen i samband härmed. Samtalen med de tre skattejuristerna har varit värdefulla för uppsatsen, men eftersom åsikterna som framkommit genom samtalen inte bygger på någon fullständig intervju, kan inte total tillförlitlighet att ges. Skattejuristerna arbetar med frågor gällande mervärdesskatteområdet och gemenskapsinterna förvärv varför jag, på grund av deras kunskap

²⁴ Se avsnitt 2.4.2.

²⁵ EU:s officiella hemsida på svenska, se <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/aidetypesdoc.cfm?CL=sv>, hämtad 2009-09-29.

²⁶ Bernitz och Kjellgren, *Europarättens grunder*, 2007, s. 36.

²⁷ Tikka, *Om principer vid tolkningen av skattelag*, Skattenytt 2004, s. 656.

²⁸ Se avsnitt 1.1.

och erfarenhet på området, trots allt ger ett förhållandevis stort värde till samtalen och den information som har kunnats urskiljas härav.

Jag har valt att inte ha någon kontakt med representanter från Skatteverket. Skatteverkets handläggare är styrda av de riktlinjer som är framtagna av myndigheten och som kan utläsas ur Skatteverkets riktlinjer och handledningar. En handläggare på Skatteverket skulle därför, med största sannolikhet, inte avvika från innehållet i informationen som finns skriven av myndigheten. På grund härav har jag för att få information om Skatteverkets ståndpunkt i ämnet valt att använda mig av skrivelser och andra dokument, utgivna av Skatteverket, som rör gemenskapsinterna förvärv och dokumentationskrav.²⁹

Information från Skatteverket ska skapa förutsägbarhet för de skattskyldiga. Detta till trots är publikationerna, med undantag för föreskrifter, inte bindande och behöver därför inte följas av domstolarna.³⁰ Trots att informationen närmast kan jämsällas med doktrin ska de särställas eftersom de bidrar till en redogörelse för gällande rätt.³¹ Skatteverkets ställningstagande tillmäts i uppsatsen därför ett förhållandevis högt rättskällevärde, särskilt då det endast är i Skatteverkets ställningstagande *God tro vad försäljning av varor till annat land samt krav på dokumentation, Dnr 131-600012-07/111*, samt i *Handledning för mervärdesskatt 2009* som dokumentationskraven, som av de skattskyldiga ska följas, beskrivs.

Doktrin har i allmänhet ett förhållandevis lågt rättskällevärde, men används i uppsatsen för att förstå och klargöra lagtext och rättspraxis. Peczenik menar att ju snabbare ett rättsområde förändras desto större betydelse får doktrinen för att klargöra gällande rätt.³² På grund av detta tillmäter jag ett tämligen stort rättskällevärde för doktrin i uppsatsen, särskilt med beaktande att området för mervärdesskatt är komplext och ofta i behov av klargörande.

1.4 Avgränsningar

Avsikten med uppsatsen är att utreda dokumentationskraven vid gemenskapsintern handel varför export till tredje land, utanför gemenskapen, inte utreds.

Enligt ML ska mervärdesskatt betalas till staten vid omsättning av skattepliktiga varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig omsättning inom landet.³³ I uppsatsen kommer jag endast att diskutera omsättning av varor och därmed utelämna diskussionen om tjänster, varför tjänster inte är aktuella för att besvara syftet med uppsatsen.

Inom internprissättning används olika slags dokumentationskrav av andra slag än de inom området för gemenskapsinterna förvärv. Dessa dokumentationskrav återges inte i

²⁹ Handledning för mervärdesskatt 2009 SKV 553 utgåva 20 (del 1), SKV 554 utgåva 4 (del 2) och Skatteverkets ställningstagande, 2007-12-05, dnr 131 600012-07/11.

³⁰ Skatteverkets hemsida, se <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/omforeskrifterallmannaradmeddelanden.4.18e1b10334ebe8bc80003959.html>, hämtad 2009-11-15.

³¹ Alhager m.fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, 2007, s. 29.

³² Peczenik, *Vad är rätt? Demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, 1995, s. 263.

³³ 1 kap. 1 § 1 p. ML.

uppsatsen eftersom de inte rör mervärdesskatterättsliga frågor och kan därför inte anses vara till hjälp för att besvara syftet.

Lissabonfördraget³⁴ har den 1 december 2009 trätt i kraft och därmed ersatt de tidigare fördragen.³⁵ Ikraftträdandet kunde ske i och med att Tjeckien, som sista medlemsstat, skrev under fördraget den 13 november 2009.³⁶ Eftersom Lissabonfördraget trädde i kraft så nära inpå framläggning av uppsatsen, har jag av tidsbrist valt att inte beakta bestämmelserna däri. Jag anser dock att kvalitén på uppsatsen inte påverkas negativt, eftersom besvarandet av syftet och min argumentation angående dokumentationskraven vid gemenskapsinterna förvärv inte påverkas av ikraftträdandet av fördraget.

1.5 Terminologi

Med mervärdesskattedirektivet avser jag direktiv 2006/112/EG som trädde i kraft den 1 januari 2007. Direktivet är en omarbetad version av det sjätte mervärdesskattedirektivet i konsoliderad form, direktiv 77/388/EG, men innehållet har inte förändrats i sak.³⁷

Det EG-fördrag jag hänvisar till är konsoliderad version av fördraget om upprättandet av europeiska gemenskapen, Maastrichtfördraget. Lissabonfördraget används inte, se ovan.³⁸

Jag använder mig av den svenska översättningen av mervärdesskattedirektivet då alla officiella språkversioner har lika värde.³⁹

1.6 Disposition

För att göra uppsatsen mer läsbar har jag valt att ha ett inledande avsnitt i varje kapitel, vilket ger en inledning till ämnet och en återkoppling till syftet. Avsnitten avslutas med en sammanfattning.

Uppsatsens **första** kapitel ger en kort bakgrund till ämnet och beskriver orsaken till det valda syftet. Syftet beskrivs därefter och följs av ett metodavsnitt för att klargöra hur syftet ska uppnås. Ett avsnitt om avgränsningar och terminologi följer efter metodavsnittet. Kapitel avslutas med en disposition för att ge läsaren en bild av hur uppsatsen är uppbyggd.

³⁴ Lissabonfördraget om ändring av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen.

³⁵ Enligt artikel 6 i fördraget om europeiska unionen ska det ”träda i kraft den 1 januari 2009, förutsatt att samtliga ratifikationsinstrument har deponerats eller, om så inte är fallet, den första dagen i den månad som följer efter det att ratifikationsinstrumentet har deponerats av den signatärstat som sist deponerar instrumentet.”

³⁶ Riksdagens hemsida om EU-rättsliga frågor. EU-upplysningen, se <http://www.eu-upplysningen.se/Aktuellt/Lissabonfordraget/Aktuellt-om-Lissabonfordraget/33178/>, hämtad 2009-11-19.

³⁷ KOM (2004) 246 slutlig, s. 2.

³⁸ Se avsnitt 1.4.

³⁹ Mål 283/81 Srl CILFIT och Lanificio di Gavardo SpA mot Ministero della sanità [1982] REG s. 3415, p.18.

I det **andra** kapitlet ges ett inledande avsnitt till mervärdesskatten. Centrala paragrafer och bestämmelser framställs både ur ett EG-rättsligt och nationellt perspektiv. I kapitlet beskrivs även det för uppsatsen viktiga begreppet gemenskapsinterna förvärv. En förståelse för detta begrepp är avgörande för den vidare utredning om dokumentationskraven som följer i nästkommande kapitel, eftersom dokumentationskraven härrör från de EG-rättsliga reglerna om gemenskapsinterna förvärv.

I det **tredje** kapitlet görs en genomgång av Skatteverkets syn på gemenskapsinterna förvärv och undantaget för skatteplikt gällande dessa transaktioner. Det utreds även vilka dokumentationskrav myndigheten kräver för att uppfylla rekvisiten för undantag av skatteplikt. I samma kapitel utreds också var dokumentationskraven har sin bakgrund genom en diskussion om relevanta rättsfall på området som har lett till framtagandet av dokumentationskraven. Vidare görs en redogörelse för Skatteverkets syn på god tro. Då syftet med uppsatsen är att undersöka om dokumentationskraven har stöd i konstitutionell rätt är avsnittet av stor vikt eftersom syftet inte kan besvaras utan en redogörelse av bakgrunden till dokumentationskraven samt hur dessa är utformade.

I det **fjärde** kapitlet redogörs det för vilka krav som ställs på handlingar utgivna av Skatteverket. Den grundlagsstadgade legalitetsprincipen beskrivs i syfte att förstå skillnaden mellan lagstadgade regler och allmänna handlingar från Skatteverket. Avsnittet är av vikt för att kunna besvara syftet med uppsatsen huruvida dokumentationskraven har konstitutionellt stöd.

För att ge läsaren en förståelse för den viktiga skatterättsliga neutralitetsprincipen beskrivs denna i uppsatsens **femte** kapitel. Avsikten med detta avsnitt är att undersöka om dokumentationskraven är förenliga med principen som kortfattat, inom skatterättsområdet, innebär att olika handlingsalternativ inte ska leda till olik beskattningsutgång.

I det **sjätte** och sista kapitlet följer ett avslutande resonemang som påbörjats i tidigare avsnitt samt en slutsats där syftet med uppsatsen slutligen besvaras.

2 Varuhandel över gränserna inom gemenskapen

2.1 Inledning

Mervärdesskatt är en konsumtionsskatt som ska bäras av den slutlige konsumenten.⁴⁰ I varje produktionsled ska näringsidkarna betala in mervärdesskatt i förhållande till det värde som denne tillför varorna i sin produktion. De näringsidkare som deltagit i en varus produktionsled kommer alltså sammanlagt ha betalt den mervärdesskatt som konsumenten slutligen betalar för varan. Mervärdesskatten är därför en indirekt skatt, vilket innebär att den betalas in av näringsidkarna men bärs av konsumenten.⁴¹ Skatten har som avsikt att vara så neutral som möjligt, vilket innebär att konsumenten inte ska styra sina val beroende på att olika varor har olika skattesatser.⁴²

I kapitlet görs en genomgång av, för uppsatsen, viktiga mervärdesskatte- och rättsliga bestämmelser enligt EG-rätten eftersom mervärdesskattedirektivet är överordnad ML och bestämmelserna i ML därför ska tolkas i enlighet med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet. Efter den EG-rättsliga framställningen på området beskrivs motsvarande bestämmelser utifrån ML då även de grundläggande rekvisiten för skattskyldighet förklaras. Informationen är av vikt eftersom en grundläggande förståelse för skattskyldighet behövs för att läsaren ska få en förståelse för problematiken med dokumentationskraven som följer i senare avsnitt, vilket är av avgörande betydelse för syftet med uppsatsen. Detta föranleder den vidare diskussionen om gemenskapsinterna förvärv för vilka måste redogöras, i ett led att besvara syftet huruvida Skatteverkets dokumentationskrav har konstitutionellt stöd.

2.2 Kort om mervärdesskatt

2.2.1 Mervärdesskatt enligt direktivet

Mervärdesskattedirektivet trädde i kraft den 1 januari 2007 och ersatte då många tidigare direktiv på området.⁴³ Mervärdesskattedirektivet anger på vilka grunder medlemsstaterna kan ta ut mervärdesskatt av sina medborgare. Trots att mervärdesskattedirektivet är överordnad nationell lagstiftning är det endast den nationella lagstiftningen som har möjlighet att ålägga näringsidkare mervärdesskatt, eftersom direktivet ger staterna ensamrätt att utkräva mervärdesskatt.⁴⁴ På grund härav är det medlemsstaterna själva som beslutar huruvida åberopad dokumentation är tillräcklig för att undanta ett gemenskapsinternt förvärv från mervärdesskatt.

Enligt mervärdesskattedirektivets första artikel tas en allmän skatt ut på konsumtion vilken ska vara exakt proportionell mot priset av varan. Vidare stadgas att mervärdesskatten ska tas ut till och med detaljhandelsledet.⁴⁵

⁴⁰ Alhager, m.fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, 2007, s. 17.

⁴¹ Alhager, m.fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, 2007, s. 18-19.

⁴² Alhager, m.fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, 2007, s. 17.

⁴³ Inledande skäl till mervärdesskattedirektivet, p. (2).

⁴⁴ Artikel 62.2 mervärdesskattedirektivet.

⁴⁵ Artikel 1.1 och 1.2 mervärdesskattedirektivet.

Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person ska vara föremål för mervärdesskatt, enligt mervärdesskattedirektivet.⁴⁶ Det är således själva förvärvet av varan som gör att beskattning utgår, inte konsumtionen eftersom konsumtion av en icke beskattningsbar person kan ske vid en annan tidpunkt och plats än själva förvärvet.⁴⁷

Vidare ska *gemenskapsinterna förvärv* av varor vara föremål för mervärdesskatt.⁴⁸ Om gemenskapsinterna förvärv görs en utförlig beskrivning i avsnitt 2.4.

2.2.2 Mervärdesskatt enligt ML

Den 1 januari 1969 infördes mervärdesskatten för första gången i Sverige genom ikraftträdandet av lag (1968:430) om mervärdesskatt. Sedan skattereformen 1991 har Sverige en generell skatteplikt gällande mervärdesskatt, vilket innebär att för att en omsättning inte ska vara skattepliktig krävs ett särskilt undantag i mervärdesskattelagen.⁴⁹ I dagsläget tillämpas i Sverige mervärdesskattelag (1994:200) (ML).

Vid omsättning av skattepliktiga varor inom landet i en yrkesmässig verksamhet ska mervärdesskatt debiteras.⁵⁰ Med omsättning av vara menas att en vara överlåts mot ersättning.⁵¹ För att utvärda huruvida en verksamhet är yrkesmässig får hjälp tas från inkomstskattelagen (1999:1229) (IL). En verksamhet är yrkesmässig om den utgör en näringsverksamhet i enlighet med IL som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.⁵² En omsättning av en vara är alltid skattepliktig om det inte finns ett uttryckligt undantag i 3 kap ML,⁵³ eftersom Sverige och övriga medlemstater inom gemenskapen tillämpar en generell mervärdesskatteplikt.⁵⁴ Sista rekvisitet som måste uppfyllas för att mervärdesskatt ska erläggas till staten är att varan ska vara omsatt inom landet, det vill säga i Sverige.⁵⁵ Det ovan sagda utgör en huvudregel inom mervärdesskatteområdet i Sverige. Det är alltså var omsättningen är gjord som är det avgörande för i vilket land beskattning ska ske. Om omsättningslandet⁵⁶ är Sverige är nästa steg att undersöka huruvida det kan föreligga ett undantag från skatteplikt genom bestämmelsen om gemenskapsinterna förvärv.⁵⁷

⁴⁶ Artikel 2.1 (a) mervärdesskattedirektivet.

⁴⁷ Westberg, *Mervärdesskattedirektivet – en kommentar*, 2009, s. 6.

⁴⁸ Artikel 1(b) mervärdesskattedirektivet.

⁴⁹ 3 kap. 1 § 1 st. ML och Kleerup och Westfahl, *Den svenska momsen*, 2006, s. 14-15.

⁵⁰ 1 kap. 1 § 1 p. ML.

⁵¹ 2 kap. 1 § 1 p. ML.

⁵² 13 kap. 1 § IL.

⁵³ 3 kap. 1 § 1 st. ML.

⁵⁴ Prop. 1994:95 *Mervärdesskatten och EG*, s. 93.

⁵⁵ 5 kap. 1 § ML.

⁵⁶ Se mer om begreppet omsättningsland i avsnitt 2.3.1.

⁵⁷ Alhager, m.fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, 2007, s. 123.

2.3 Varuhandel inom gemenskapen

2.3.1 Allmänt om beskattning vid varuhandel inom gemenskapen

Huvudregeln enligt ML vad gäller försäljning av varor till andra länder är att varan är omsatt i det land där transporten påbörjades.⁵⁸ Det är alltså i landet där omsättningen av varan äger rum som beskattningen ska ske.⁵⁹

Vid försäljning av varor mellan medlemsländer inom EU finns det dock speciella bestämmelser om beskattningen. I stället för att förvärvet blir beskattat i omsättningslandet, där transporten påbörjas enligt ovan, sker beskattningen i destinationslandet dit varan transporteras.⁶⁰ Bestämmelsen har sin bakgrund i reglerna om dubbelbeskattning. Om säljaren inte blir undantagen från beskattning i sitt hemland (omsättningslandet) blir samma transaktion föremål för beskattning vid två olika tillfällen när förvärvet senare blir föremål för beskattning i destinationslandet. Dubbelbeskattning är något som man varken på EG-nivå eller på nationell nivå vill åstadkomma, varför förvärv av varor mellan medlemsländer ska vara undantagna från beskattning i omsättningslandet och i stället beskattas i destinationsmedlemsstaten, i enlighet med medlemsstatens skattesatser och villkor.⁶¹

2.3.2 Ursprungs- och destinationsprincipen

För att bestämma i vilket land en vara ska beskattas vid handel av varor inom gemenskapen finns det två, för ämnet relevanta, beskattningsprinciper, ursprungsprincipen och destinationsprincipen. Genom ursprungsprincipen ska beskattningen ske i det land där säljaren har sitt säte, eller med andra ord därifrån varan har sitt ursprung. Denna princip används mestadels vid försäljning till privatpersoner.⁶² Som kan förstås av namnet destinationsprincip innebär principen att beskattning ska ske i det land där köparen är etablerad och dit varan transporteras. Destinationsprincipen används till största del vid gemenskapsinterna förvärv.⁶³

När målet om en total harmonisering på mervärdesskatteområdet är uppfyllt kommer varutransaktioner mellan medlemsländer beskattas enligt ursprungsprincipen. För att ursprungsprincipen ska kunna tillämpas krävs dock att alla medlemsländer har samma skattesatser.⁶⁴ Enligt mervärdesskattedirektivet befinner sig det gemensamma området för mervärdesskatt i dagsläget i en övergångsperiod. Fram till dess att harmoniseringen är total ska dessa transaktioner därför beskattas i enlighet med destinationsprincipen.⁶⁵

⁵⁸ Se avsnitt 2.2.2.

⁵⁹ 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML.

⁶⁰ Inledande skäl till mervärdesskattedirektivet, p. (10).

⁶¹ Inledande skäl till mervärdesskattedirektivet, p. (10).

⁶² Alhager, m.fl., Mervärdesskatt i teori och praktik, s. 122.

⁶³ Inledande skäl till mervärdesskattedirektivet, p. (10).

⁶⁴ Inledande skäl till mervärdesskattedirektivet, p. (4)-(9).

⁶⁵ Inledande skäl till mervärdesskattedirektivet, p. (10).

2.4 Gemenskapsinterna förvärv

2.4.1 Redogörelse för begreppet

För att kunna besvara syftet med uppsatsen om huruvida Skatteverkets dokumentationskrav har konstitutionellt stöd sker nedan en redogörelse för det centrala begreppet gemenskapsinterna förvärv.⁶⁶ Regler och bestämmelser om beskattning av varutransaktioner som sker mellan medlemsländer återfinns i både mervärdesskattedirektivet och i ML. Även då EG-rätten har företräde framför nationell rätt och är en del av den svenska rätten, har jag på grund av det komplicerade förhållande som råder rättssystemen emellan valt att redogöra för bestämmelserna både utifrån EG-rättsliga regler och nationella regler.⁶⁷

Ett gemenskapsinternt förvärv föreligger om en vara förvärvas mot ersättning och transporteras till förvärvaren i ett annat medlemsland än där transporten började. Transporten av varan kan ske av vardera säljaren, köparen eller någon för deras räkning.⁶⁸ Platsen för ett gemenskapsinternt förvärv är platsen där transporten avslutas,⁶⁹ det vill säga i destinationslandet.⁷⁰ Detta innebär att själva omsättningen av varan kan ske i Sverige men eftersom det är förvärvet som är den beskattningsgrundande händelsen vid gemenskapsinterna förvärv, ska beskattningen trots allt ske i det andra medlemslandet. Tidpunkt för beskattningen ska ske när det gemenskapsinterna förvärvet av varorna äger rum, då det är denna tidpunkt som utgör den beskattningsgrundande händelsen.⁷¹ Tidpunkten ska enligt direktivet dock bestämmas enligt nationella regler,⁷² och ML stadgar därför att beskattningstidpunkten inträder när varan har levererats, på samma sätt som vid omsättning av varor inom landet.⁷³

Som tidigare framkommit är syftet med gemenskapsinterna förvärv att undvika dubbelbeskattning.⁷⁴ Det gemenskapsinterna förvärvet ska undantas från beskattning i ursprungslandet och istället beskattas i förvärvslandet. EG-domstolen har uttryckt att ett förvärv inom gemenskapen som beskattas i det medlemsland dit varorna skickats, är undantaget från skatteplikt i det medlemsland från var transporten avgår.⁷⁵ Trots att säljaren inte ska debitera någon mervärdesskatt på fakturan för förvärvet, har säljaren fortfarande avdragsrätt för den mervärdesskatt som hänför sig till säljarens inköp. För att denna så kallade nollbeskattning ska ske och för att det gemenskapsinterna förvärvet ska undantas från skatteplikt krävs dock att förvärvet uppfyller de rekvisit som finns upp-

⁶⁶ Se avsnitt 1.2.

⁶⁷ Se avsnitt 1.3.3.

⁶⁸ Artikel 20 mervärdesskattedirektivet och 2 a kap. 2 § 1 st. ML.

⁶⁹ Artikel 40 mervärdesskattedirektivet.

⁷⁰ Se avsnitt 2.3.2.

⁷¹ Artikel 68 mervärdesskattedirektivet.

⁷² Artikel 62.2 mervärdesskattedirektivet.

⁷³ 1 kap. 3 § 1 st. och 1 kap. 4 a § ML.

⁷⁴ Se avsnitt 2.3.1.

⁷⁵ Mål C-245/04 EMAG Handel Eder [2006] REG s. I-3227, p. 29.

ställda.⁷⁶ För det första krävs att varan fysiskt överförs från en medlemsstat till en annan.⁷⁷ Kravet på fysisk överföring av varan är enligt EG-domstolen ett ”grundläggande element i en transaktion inom gemenskapen som skiljer den från transaktioner som sker inom ett och samma land”.⁷⁸ Den rätt som en ägare av en vara har att förfoga över varan måste med andra ord överföras på köparen och det är säljarens ansvar att visa att så faktiskt har skett.⁷⁹

Vidare ska leveransen, enligt direktivet, göras till en beskattningsbar person.⁸⁰ I ML är bestämmelsen formulerad annorlunda eftersom ML uppställer krav på att köparen ska vara registrerad som skyldig till mervärdesskatt i ett annat EG-land för omsättning av varor.⁸¹ 3 kap. 30 a § 1 st. ML motsvaras dock av artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet, varför *beskattningsbar person* och *registrerad till mervärdesskatt* ska avse samma sak.⁸² Kammarrätten i Göteborg, kammarrätten, har uttalat sig i frågan om skillnaden i lydelsen mellan ML och mervärdesskattedirektivet huruvida förvärvaren ska vara registrerad till mervärdesskatt alternativt vara en beskattningsbar person. Kammarrätten har anfört att kravet på att köparen ska vara registrerad till mervärdesskatt, med hänsyn till direktivets lydelse, inte är absolut men ger en tydlig indikation på att köparen är en beskattningsbar person.⁸³

Förutom att köparen ska vara en beskattningsbar person eller registrerad till mervärdesskatt i det andra EG-landet måste köparen dessutom åberopa sitt VAT-nummer. Köparens VAT-nummer, eller momsregistreringsnummer, ska anges på den faktura som säljaren utfärdar till köparen.⁸⁴

2.4.2 VAT Information Exchange System

För att kontrollera att VAT-numret är giltigt finns det ett system inom gemenskapen för informationsutbyte gällande VAT-nummer. VAT Information Exchange System, eller Systemet för utbyte av information om mervärdesskatt, är ett elektroniskt system inom gemenskapen för utbyte av information om transaktioner mellan medlemsstater. På nationell nivå samlas information om vilka företag som har registrerat sig till mervärdess-

⁷⁶ Prop. 1994/95:57 *Mervärdesskatten och EG*, s. 78.

⁷⁷ Artikel 138.1, mervärdesskattedirektivet och 3 kap 30 a § 1 p. ML och prop. 1994/95:57 *Mervärdesskatten och EG*, s. 78.

⁷⁸ Mål C-409/04 *The Queen*, på begäran av Teleos plc m.fl. mot Commissioners of Customs and Excise [2007] REG s. I-07797, p. 37.

⁷⁹ Mål C-409/04 *The Queen*, på begäran av Teleos plc m.fl. mot Commissioners of Customs and Excise [2007] REG s. I-07797, p. 42.

⁸⁰ Artikel 138.1 mervärdesskattedirektivet.

⁸¹ 3 kap. 30 a § 1 p. ML.

⁸² Mål RÅ 2004 ref. 26 och mål nr 2355-2357-08, samt Handledning för mervärdesskatt 2009, s. 229.

⁸³ Mål nr 2355-2357-08, s. 12.

⁸⁴ 11 kap. 8 § 1 st. 8 p. ML.

skatt. På VIES-databasen görs informationen sedan tillgänglig för andra medlemsstater.⁸⁵

Medlemsstaternas skyldigheter och ansvar för att säkerställa informationsutbytet regleras genom förordning 218/92⁸⁶. Enligt artikel 1 är syftet med förordningen att, mellan länder inom gemenskapen, utbyta information om mervärdesskatt vid transaktioner mellan medlemsstater. De administrativa myndigheterna i medlemsstaterna som ansvarar över tillämpligheten av mervärdesskattelagstiftningen ska samarbeta med varandra och med kommissionen för att säkerställa att lagstiftningen efterlevs.⁸⁷ Varje medlemsstats behöriga myndighet ska upprätta en elektronisk databas där den information som insamlats ska lagras och bearbetas. Informationen ska hållas aktuell, komplett och korrekt. Medlemsstaterna ska vid förfrågan informera varandra om registreringsnummer för mervärdesskatt som utfärdats av medlemsstaten i fråga och det sammanlagda värdet av de varor som tillhandahållits mellan medlemsstaterna.⁸⁸

Enligt kommissionen finns det en del brister med systemet för gemensamt informationsutbyte, varför systemet är i behov av en förbättring.⁸⁹ Kommissionen anser att VIES inte utnyttjas optimalt och leder på grund härav inte till den önskvärda effekt som var tanken vid utformandet av informationssystemet.⁹⁰ VIES-databasen har dock potential till att på sikt fungera bättre. Kommissionen anger att sedan starten av databasen har antalet förfrågningar ökat med 62 procent sedan den 1 januari 2004.⁹¹ Går utvecklingen i led med detta kommer databasen i framtiden att kunna fungera på ett mer tillfredsställande sätt. Själva tanken med ett gemensamt informationssystem för medlemsländerna måste ändock sägas vara mycket god och ett fungerande system skulle vara positivt sett ur många synvinklar.

I Sverige uppställs det enligt Skatteverket krav på att köparen ska vara registrerad till mervärdesskatt som än mer krävande än vad som framkommit ovan. Skatteverket kräver att förutom att köparen ska ha ett giltigt VAT-nummer, måste det föreligga en identitet mellan köparen och innehavaren av VAT-numret vilket det är upp till säljaren att undersöka.⁹² Säljaren måste därför införskaffa dokumentation vilken styrker att det verkligen är köparens VAT-nummer som åberopas. Det är alltså upp till säljaren att undersöka att

⁸⁵ Europeiska kommissionen, *VIES (VAT Information Exchange System): Kontroll av momsregistreringsnummer*.

⁸⁶ Rådets förordning (EEG) nr 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt).

⁸⁷ Rådets förordning (EEG) nr 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt), artikel 1.

⁸⁸ Rådets förordning (EEG) nr 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt), artikel 4.2.

⁸⁹ KOM (2006) 254 slutlig, s. 7.

⁹⁰ KOM/00/0028 slutlig, Rapport från kommissionen till rådet och Europaparlamentet den tredje artikel 14-rapporten om tillämpningen av rådets förordning (eeg, euratom) nr 1553/89 beträffande uppörd av mervärdesskatt och kontrollförfaranden.

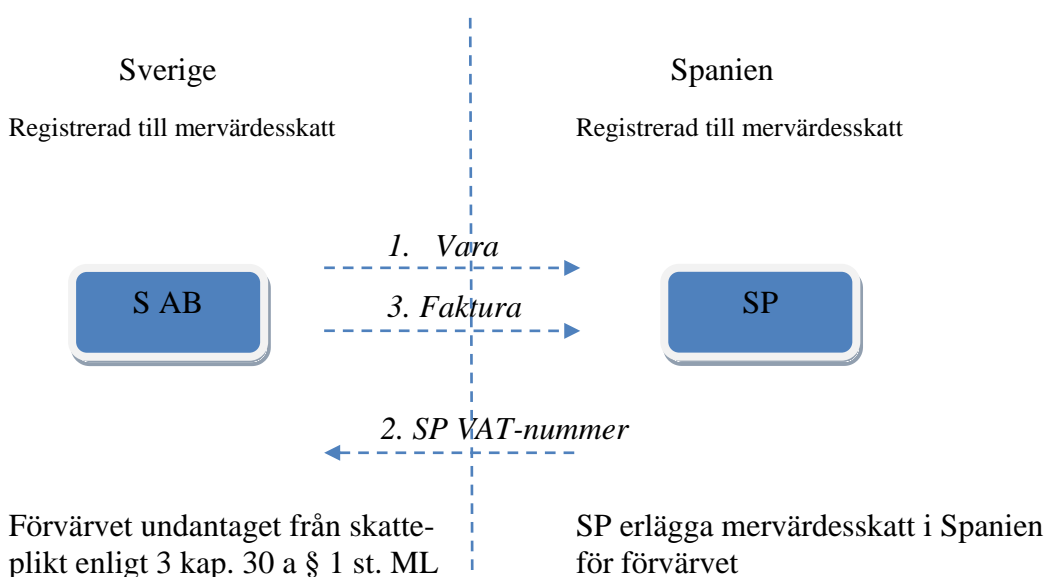
⁹¹ Särskild rapport nr 8/2007 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt, samt kommissionens svar, s. 8, p. 19.

⁹² Handledning för mervärdesskatt 2009, s. 282.

de handlingar som föreligger på grund av affärsförbindelsen köparen och säljaren emellan, verkligen bevisar att innehavaren av VAT-numret är densamma som köparen.⁹³

2.4.3 Exempel på gemenskapsinternt förvärv

För att rent praktiskt förstå hur ett gemenskapsinternt förvärv ser ut och i vilket land beskattningen för förvärvet sker illustreras ett exempel på ett sådant förvärv.⁹⁴



Figur 2-1 Gemenskapsinternt förvärv

Svenska bolaget S AB säljer en vara till ett spanskt bolag, SP. Båda företagen är näringsidkare vilka är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland. Varan transporteras från Sverige till Spanien. Den spanska köparen åberopar sitt VAT-nummer, vilket den svenska säljaren anger på fakturan. Den svenska omsättningen är därmed undantagen från skatteplikt i Sverige enligt 3 kap. 30 a § 1 st. ML och den spanska köparen gör ett gemenskapsinternt förvärv i Spanien där denne blir skyldig att erlägga mervärdesskatt för förvärvet. Ska SP sälja varan vidare drar han av samma belopp som ingående skatt. Vid vidare försäljning till en slutlig konsument, debiterar SP då utgående skatt på försäljningen. Slutligen krävs att varans fysiska överföring genom transport kan styrkas.

2.5 Sammanfattning

I avsnittet har de grundläggande mervärdesskatterättsliga bestämmelser enligt EG-rätten beskrivits. I dagsläget tillämpas mervärdesskattedirektiv 2006/112/EG. Mervärdesskat-

⁹³ Skatteverkets ställningstagande, 2005-04-14, dnr 130 171101-05/111.

⁹⁴ Exemplet är inspirerat från Handledning för mervärdesskatt 2009, s. 285-286 och Alhager m.fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, 2007, s. 54.

tedirektivet är överordnad ML och bestämmelserna i ML ska därför tolkas i enlighet med direktivet.⁹⁵

Tanken med gemenskapen är att det ska åstadkommas en harmonisering inom flera rättsområden. Trots att mervärdesskatteområdet är ett av få rättsområden som verkligen blivit föremål för harmonisering genom olika rättsmedel, direktiv och bestämmelser är harmoniseringen ännu inte total. När målet om en total harmonisering på mervärdesskatteområdet är uppfyllt kommer varutransaktioner mellan medlemsländer att beskattas i det land där transporten av varan påbörjas, vilket ger uttryck för ursprungsprincipen. En förutsättning är dock att alla medlemsländer har samma skattesatser, något som i dagsläget inte är för handen. I väntan på total harmonisering ska beskattningen i stället ske i destinationslandet, i enlighet med destinationsprincipen, vilket leder till reglerna om gemenskapsinterna förvärv.⁹⁶

Vidare förklaras i kapitlet skattskyldigheten enligt ML, vilket är grundläggande för att förstå den vidare diskussionen om gemenskapsinterna förvärv. Ett gemenskapsinternt förvärv föreligger då varuförsäljning sker mellan en säljare och köpare i olika medlemsländer och varan transporteras från ett medlemsland till ett annat. Reglerna om gemenskapsinterna förvärv är framtagna för att undvika dubbelbeskattning och för att främja handeln av varor inom gemenskapen. Ett gemenskapsinternt förvärv ska undantas från beskattning i ursprungslandet och i stället bli föremål för beskattning i det medlemsland dit varorna skickas. Till detta tillkommer att köparen måste vara registrerad som skattskyldig till mervärdesskatt samt att en fysisk överföring av varan verkligen görs.⁹⁷ För att kontrollera huruvida köparen verkligen är registrerad till mervärdesskatt samt giltigheten av VAT-numret, finns ett gemenskapsrättsligt system för informationsutbyte om VAT-nummer, VIES. Genom att kontrollera numrets giltighet enligt VIES-databasen och införskaffa information om huruvida VAT-numret stämmer överrens med övriga uppgifter om köparen, har säljaren fullgjort sin skyldighet avseende kontrollen av köparens VAT-nummer.⁹⁸

⁹⁵ Se avsnitt 2.2.1.

⁹⁶ Se avsnitt 2.3.1.

⁹⁷ Se avsnitt 2.4.

⁹⁸ Se avsnitt 2.4.1.

3 Dokumentationskrav vid gemenskapsinterna förvärv

3.1 Inledning

Enligt 35 kap. 1 § rättegångsbalken (1942:749) (RB) framgår att bevisprövningen i Sverige är fri. Rätten måste, enligt paragrafen, pröva allt som förekommit i målet för att komma fram till ett avgörande. Det nyss sagda torde innebära att den bevisning som ska frambringas för att undanta ett gemenskapsinternt förvärv från beskattning bör vara fritt upp till den part som har bevisbörda i frågan. Trots de nyss sagda, har Skatteverket uppställt krav på dokumentation som ska kunna uppvisas för att förvärvet ska kunna undantas från beskattning.

Som framkommit i föregående avsnitt måste en fysisk överföring av en vara från ett medlemsland till en annan ske för att ett gemenskapsinternt förvärv ska vara för handen.⁹⁹ Dock finns det varken i mervärdesskattedirektivet, ML eller förarbetet¹⁰⁰ till ML angivet hur det ska styrkas att leverans av en vara verkligen har skett till ett annat medlemsland. Skatteverket har därför angett vilka handlingar som kan styrka att leveransen har skett.¹⁰¹

I följande avsnitt görs en genomgång av dokumentationsreglerna ur Skatteverkets synvinkel och det förklaras också varifrån reglerna har sitt ursprung. En redogörelse av dokumentationskraven och de olika krav på bevisning som ställs på den svenska säljaren vid gemenskapsinterna förvärv är väsentligt för uppsatsen, för att i senare avsnitt kunna utreda syftet med uppsatsen huruvida dokumentationskraven har konstitutionellt stöd och om kraven strider mot den EG-rättsliga principen om neutralitet.

3.2 Krav på dokumentation enligt Skatteverket

3.2.1 Bakgrund till reglerna

Hur säljaren ska kunna styrka att det skett en fysisk överföring av en vara som är föremål för ett gemenskapsinternt förvärv, framgår av Skatteverkets *Handledning för mervärdesskatt 2009* och i skrivelsen *God tro vid försäljning av varor till annat land samt krav på dokumentation*, dnr 131-600012-07/111, med bakgrund av EG-domstolens rättspraxis. I mål C-409/04, *Teleos m.fl.*, har EG-domstolen konstaterat att avskaffandet av gränskontroller har gjort det svårare för de nationella skattemyndigheterna att försäkra sig om att varorna faktiskt lämnar medlemsstaten. På grund härav är det numera de skattskyldigas bevisning genom deklARATIONER och annan dokumentation som gör det möjligt för skattemyndigheterna att kontrollera leveranserna.¹⁰²

⁹⁹ Se avsnitt 2.4.

¹⁰⁰ Mervärdesskatteförordning (1994:223).

¹⁰¹ Skatteverkets handledning, *Handledning för mervärdesskatt (2009)* och Skatteverkets skrivelse, *God tro vid försäljning av varor till annat land samt krav på dokumentation*, dnr 131 600012-07/111.

¹⁰² Mål C-409/04 *The Queen*, på begäran av *Teleos plc m.fl.* mot Commissioners of Customs and Excise [2007] REG s. I-07797, p. 44.

För att styrka leveransen ska det göras sannolikt att en varuleverans till ett annat EG-land faktiskt har skett. Enligt Lodin m.fl. har den som har lättast kan förebringa bevisning bevisbörda för påståendet. Bestämmelsen innebär att det är den skattskyldige som har bevisbörda för avdragssidan, medan Skatteverket har bevisbörda för intäktssidan.¹⁰³ Bevisbördan för att visa att transport ut ur landet har skett för varor som är föremål för ett gemenskapsinternt förvärv, åvilar därför säljaren.¹⁰⁴ Ingen skyldighet läggs således på den nationella skattemyndigheten att kontrollera att leveransen har skett till ett annat medlemsland, vilket framkommit ur EG-domstolens rättspraxis. I mål C-184/05, *Twoh International*, hade säljaren inte framlagt bevis för att varorna faktiskt hade transporterats ut ur landet, utan yrkade i stället att det borde åläggas den nationella skattemyndigheten att frambringa information om leveransen genom kontakt med motsvarande myndighet i destinationsmedlemsstaten. Yrkandet medgavs inte eftersom EG-domstolen inte ville påföra en sådan skyldighet på de nationella skattemyndigheterna.¹⁰⁵ Det är således säljaren som ska frambringa tillräcklig bevisning.

EG-domstolen har dock yttrat sig om dokumentationsskyldigheten som åligger säljaren och medgett att de bevis som säljaren ska tillhandahålla för att styrka den fysiska leveransen inte garanterar att det sker en korrekt och enkel tillämpning av undantaget från skatteplikt. Grunderna till yttrandet beror på att den skattskyldige, enligt EG-domstolen, sätts i osäker situation gällande möjligheten att tillämpa undantaget från skatteplikt eftersom det i förväg är svårt att veta om bevisningen är tillräcklig eller ej.¹⁰⁶

På dessa grunder har dokumentationskraven sin bakgrund. Skatteverket har således framtagit underlag för vilken bevisning som krävs för att ett gemenskapsinternt förvärv ska bli undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML i Sverige. Nedan görs en genomgång för kraven enligt Skatteverket.

3.2.2 Generella bestämmelser om dokumentationskraven

Den dokumentation som ska visas upp för att garantera att leverans har skett kan vara av olika slag. Det, enligt Skatteverket, viktiga är att dokumentationen innehåller uppgifter vilka visar att transport till ett annat EG-land faktiskt har skett. Att det framgår vilka varor och värdet på varorna som transporteras, samt hur, när och var transporten har skett är också viktigt för bedömningen. Bedömningen som företas ska ske enskilt för varje fall och göras utifrån vad som av normala affärsförhållanden kan krävas för situationen.¹⁰⁷ Det viktigaste för bedömningen är att det görs *sannolikt* att transport ut ur landet har skett.¹⁰⁸ Att köparen har deklarerat förvärvet i destinationsmedlemsstaten kan utgöra kompletterande bevis för att transport från ursprungslandet har skett, men kan inte

¹⁰³ Lodin, m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2009, s. 734.

¹⁰⁴ Handledning för mervärdesskatt 2009, s. 278.

¹⁰⁵ Mål C-184/05 *Twoh International BV* mot Staatssecretaris van Financiën [2007] REG s. I-07897, p. 38.

¹⁰⁶ Mål C-409/04 *The Queen*, på begäran av Teleos plc m.fl. mot Commissioners of Customs and Excise [2007] REG s. I-07797, p. 51.

¹⁰⁷ Handledning för mervärdesskatt 2009, s. 279.

¹⁰⁸ Skatteverkets ställningstagande, 2007-12-05, dnr 131 600012-07/11, s. 6.

ensamt utgöra ett bevis som kan leda till att leveransen ska undantas från skatteplikt så som ett gemenskapsinternt förvärv.¹⁰⁹

Som har nämnts kan transporten ske av vardera säljaren, köpare eller någon utomstående.¹¹⁰ Det är olika svårt att frambringa tillräcklig bevisning beroende på vilket transportsätt som väljs. Nedan görs därför en genomgång av de olika sätt på vilka transport kan ske, samt vilka krav på dokumentation som krävs. Redogörelsen är av vikt för att i senare avsnitt kunna besvara delsyftet med uppsatsen om dokumentationskraven är förenliga med den skatterättsliga principen om neutralitet.

3.2.3 Transport av tredje part genom speditorsfirma

Vid gemenskapsinterna förvärv är det inte ovanligt att transporten ombesörjs av en utomstående speditorsfirma. Som framkommit tidigare har det ingen betydelse vem av säljare, köpare eller någon för deras räkning som sköter transporten.¹¹¹ Tvärtom kan det faktiskt vara till fördel att en tredje part ansvarar för transporten, i vart fall när det kommer till dokumentationsskyldigheten. Kan man som svensk säljare visa upp transporthandlingar vilka är utställda av annan än säljaren eller köparen och handlingarna innehåller uppgifter som gör det sannolikt att transport ut ur landet har skett, är kraven för att kunna undanta omsättningen från mervärdesskatt uppfyllda. Tillräcklig dokumentation kan därför utgöras av en faktura tillsammans med en fraktsedel utfärdad av den fristående speditören.¹¹²

3.2.4 Transport av köparen

Vid avhämtningsköp försvåras dock dokumentationsskyldigheten något, åtminstone vid förvärv inom gemenskapen. Eftersom det inte längre finns några tullar inom gemenskapen som registrerar vilka transaktioner som görs över gränserna, finns det inga tulldokument att använda för att styrka transporten.¹¹³ Istället måste säljaren frambringa tillförlitligt underlag på annat sätt. Även vid avhämtningsköp får säljaren begära någon form av transportdokument, i detta fall från köparen, för att stödja att transport har skett.¹¹⁴ Att enbart lämna en faktura vilken styrker att betalning har skett från utlandet, är inte tillräcklig dokumentation enligt Skatteverket, eftersom en sådan handling inte anses styrka att det har skett en gränsöverskridande transaktion.¹¹⁵

Tidigare godtog Skatteverket intyg från köparen som tillräcklig dokumentation, om intyget visade på vilket sätt varan transporterats ut ur Sverige och även innehöll uppgifter om transportens slutdestination. I dagsläget är ett intyg av sådant slag inte tillräckligt utan behöver kompletteras med kopior på kvitton och biljetter från transporten, samt

¹⁰⁹ Mål C-409/04 The Queen, på begäran av Teleos plc m.fl. mot Commissioners of Customs and Excise [2007] REG s. I-07797, p. 72.

¹¹⁰ Se avsnitt 2.4.

¹¹¹ Se avsnitt 2.4.1.

¹¹² Skatteverkets ställningstagande, 2007-12-05, dnr 131 600012-07/11, s. 8-9.

¹¹³ Artikel 14.2 EG.

¹¹⁴ Skatteverkets ställningstagande, 2007-12-05, dnr 131 600012-07/11, s. 9.

¹¹⁵ Handledning för mervärdesskatt 2009, s. 281.

andra handlingar vilka styrker att varan verkligen anlant till den angivna slutdestinationen.¹¹⁶ Observeras ska att trots att en handling inte i sig är tillräcklig för att säkerställa att transport ut ur landet har skett, kan flera olika handlingar tillsammans utgöra tillräcklig bevisning.¹¹⁷ Genom att inge fullständiga handlingar anser Skatteverket att säljaren har gjort tillräckligt för att transaktionen ska kunna bli undantagen från skatteplikt. Dock krävs att säljaren samtidigt är i god tro.¹¹⁸ En utredning om begreppet god tro och betydelsen av god tro i samband med undantag från skatteplikt görs i avsnitt 3.3.

3.2.5 Osäkerhet huruvida transport har skett

Eftersom det är säljaren som har bevisbördan för huruvida transport ut ur landet har skett eller ej ställs säljaren ofta i en situation vilken är svår att kontrollera, i vart fall då det är köparen som ska ansvara för transporten. Skatteverket anger i sina skrivelser att om det råder osäkerhet huruvida varorna verkligen kommer lämna landet ”*kan det vara lämpligt att påföra mervärdesskatt i samband med att köparen hämtar varan för att sedan kreditera mervärdesskatten när sådan handling har kommit säljaren till handa*”.¹¹⁹ När säljaren vid ett senare tillfälle fått tillräcklig dokumentation som styrker leveransen ska säljaren då redovisa förvärvet som ett gemenskapsinternt förvärv och i samband med det kreditera köparen för mervärdesskatten.¹²⁰

Detta må låta som ett relativt okomplicerat sätt att lösa problematiken gällande gemenskapsinterna förvärv och kontrollen av vart varorna tar vägen, åtminstone enligt Skatteverket. Tyvärr är det ett något mer komplicerat förfarande i verkligheten. Genom mina kontakter på Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young och Skeppsbron Skatt fungerar det inte alls att en säljare i Sverige till en potentiell köpare i ett annat EG-land meddelar att det kommer att debiteras mervärdesskatt på fakturan för ett förvärv som rent faktiskt utgör ett gemenskapsinternt förvärv, som ska vara undantaget från skatteplikt i ursprungslandet. Om en säljare i Sverige följer Skatteverkets rekommendation skulle köparen, enligt skattejuristerna på nämnda företag, med största sannolikhet avbryta affären och i stället finna företag med liknande varor som inte krediterar någon mervärdesskatt, endast för att säkerställa att reglerna enligt Skatteverket följs. Härmed riskerar den svenska säljaren att förlora potentiella kunder.¹²¹ Att först debitera mervärdesskatt på fakturan som köparen ska betala till säljaren, för att i ett senare skede, efter att säljaren frambringat tillräcklig bevisning om transporten, kreditera samma köpare för mervärdesskatten leder även till ökad resursanvändning i form av både tid och kapital, för både säljare och köpare.

Jag ställer mig även kritisk till Skatteverkets rekommendation eftersom det inte bara försvårar relationen mellan säljare och köpare, säljaren riskerar även att gå miste om af-

¹¹⁶ Skatteverkets ställningstagande, 2007-12-05, dnr 131 600012-07/11, s. 9.

¹¹⁷ Skatteverkets ställningstagande, 2007-12-05, dnr 131 600012-07/11, s. 1.

¹¹⁸ Skatteverkets ställningstagande, 2007-12-05, dnr 131 600012-07/11, s. 10.

¹¹⁹ Skatteverkets ställningstagande, 2007-12-05, dnr 131 600012-07/11, s. 9.

¹²⁰ Handledning för mervärdesskatt 2009, s. 280.

¹²¹ Samtal med Carin Gerding (Skeppsbron Skatt AB), Olof Lundqvist (Ernst & Young AB) och Johan Östholm (Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB) den 15 september 2009 på Öhrlings PricewaterhouseCoopers kontor i Malmö.

färer med företag i andra länder inom gemenskapen. Det nyss sagda riskerar att utgöra ett hinder i den fria rörligheten, vilka dock i undantagsfall kan rättfärdigas om reglerna verkligen syftar till att stoppa skatteflykt, enligt Ståhl.¹²² En vidare diskussion om huruvida rekommendationen från Skatteverket utgör ett hinder i den fria rörligheten eller ej följer i det sjätte kapitlet i uppsatsen.

3.2.6 Kommentar till olika transportalternativ

Vad som framgår av Skatteverkets handledning gällande dokumentationskraven är att det är lättast att frambringa bevisning om att varan har lämnat landet i de fall då transporten sköts av en utomstående speditör, eftersom säljaren då kan använda sig av frakthandlingar för att styrka transporten. Är det i stället köparen som ansvarar för transporten är det, efter vad som framgått, betydligt svårare att införskaffa tillförlitlig bevisning.¹²³ Rent praktiskt innebär de olika valen mellan transportsätt en risk för olik beskattning. Eftersom det är säljaren som har bevisbörda för transportfrågan, anser jag att det är mycket möjligt att säljaren väljer det transportsätt som ger den lättaste bevisningen, för att på så sätt förvissa sig om att förvärvet kommer klassas som ett gemenskapsinternt förvärv vilket ska undantas från skatteplikt. Detta påstående stämmer inte alls överrens med den grundläggande tanken om mervärdesskatt eftersom avsikten med mervärdesskatten är att den ska vara så neutral som möjligt. En företagare ska på dessa grunder inte behöva välja transportsätt utifrån vad som blir lättast att bevisa transporten, ändock verkar så vara fallet. Jag kommer diskutera frågan vidare i kapitel 4 där jag tar upp frågan huruvida de olika transportalternativen kan anses strida mot neutralitetsprincipen.

3.2.7 Dokumentationskraven i förhållande till den fria rörligheten

Gällande dokumentationskraven har EG-domstolen uttalat att situationen för de ekonomiska aktörerna inte får vara mindre förmånlig än den som gällde innan avskaffandet av tullarna mellan medlemsstaterna. Målsättningen med den inre marknaden är att underlätta handel mellan medlemsstaterna varför målet måste kunna gälla även utan gränskontroller.¹²⁴ Trots att systemet för mervärdesskatt idag är mera sårbart än innan borttagandet av gränskontrollerna får de villkor som medlemsstaterna sätter upp angående bevisning enligt EG-domstolen inte inkräkta på de grundläggande friheterna så som den fria rörligheten för varor.¹²⁵

Ovanstående är fastslaget av EG-domstolen. Bevisning och dokumentationskrav som medlemsstaterna fastställer får alltså inte inkräkta på den fria rörligheten. Ur en synvinkel är det ändå precis det de gör. Det är i dagsläget enklare att exportera varor än att sälja varor inom gemenskapen eftersom det är enklare att frambringa bevisning av en varas transporterande genom användning av tulldokument. På sikt skulle detta kunna leda till att handeln inom gemenskapen blir lidande, då företag överger gemenskapsintern han-

¹²² Ståhl, *Skatterna och den fria rörligheten inom EU – svensk skatterätt i förändring? Svenska institutet för europapolitiska studier, SIEPS, rapport nr 8, oktober 2006, s. 15.*

¹²³ Se avsnitt 3.2.4.

¹²⁴ Mål C-409/04 *The Queen*, på begäran av *Teleos plc m.fl.* mot *Commissioners of Customs and Excise* [2007] REG s. I-07797, p. 62.

¹²⁵ Mål C-409/04 *The Queen*, på begäran av *Teleos plc m.fl.* mot *Commissioners of Customs and Excise* [2007] REG s. I-07797, p. 63.

del och istället inriktar sig på exporthandel för att minska den börda, i form av både tid och kapital, som reglerna om gemenskapsintern handel medför.

3.3 Skatterättslig syn på god tro

3.3.1 Skatteverkets syn på god tro vid gemenskapsinterna förvärv

Ett gemenskapsinternt förvärv måste uppfylla de olika krav som ställs om fysisk överföring och att köparen ska vara registrerad till mervärdesskatt i destinationslandet för att det gemenskapsinterna förvärvet som sådant ska bli undantaget från skatteplikt.¹²⁶ Förutom detta måste säljaren även vara i god tro.

God tro är ett vitt begrepp som återfinns inom många rättsområden. Enligt Skatteverket ska god tro tolkas på samma sätt som inom gemenskapen. En säljare kan därför, enligt Skatteverket, endast vara i god tro om han varken känt till eller haft anledning att misstänka att ett förvärv antingen är fråga om ett skatteundandragande eller att förvärvet inte borde bli undantaget från skatteplikt på grund av att förutsättningarna för undantagandet inte är uppfyllda. Säljaren kan därför aldrig, enligt Skatteverket, anses vara i god tro om han misstänkt att den dokumentation som inkommit från antingen köparen eller tredje part varit falsk. Finns det omständigheter som säljaren skulle kunna påverka kan god tro aldrig föreligga.¹²⁷

3.3.2 Bakgrund till god tro vid gemenskapsinterna förvärv

3.3.2.1 RÅ 2004 ref 26

Att god tro har betydelse för huruvida en varuförsäljning mellan två företag i skilda medlemsländer ska bli klassat som ett gemenskapsinternt förvärv, som ska undantas från skatteplikt, har sin bakgrund i praxis. Regeringsrätten konstaterade i ett rättsfall från 2004, RÅ 2004 ref. 26, att säljarens goda tro inte hade betydelse för huruvida förvärvet skulle undantas från skatteplikt eller ej. Rättsfallet gällde ett svenskt företag inriktat på handel med datorer och tillbehör, vilket sålt varor till två finska företag.

Varorna såldes med leveransvillkoret ”fritt vårt lager”. Förvärvet utgjordes således av ett avhämtningsköp. Försäljningarna utgjorde, enligt det svenska bolaget, gemenskapsinterna förvärv varför ingen mervärdesskatt debiterades på fakturorna. De finska bolagen förfogade över giltiga VAT-nummer vilka angavs på fakturorna. Bortsett från att ha angett giltiga VAT-nummer kunde det svenska bolaget inte uppvisa någon dokumentation som styrkte att det faktiskt skett varuleveranser till Finland.

Skatteverket ansåg att omsättningarna hade skett inom landet eftersom bolaget inte, genom dokumentation, kunnat uppvisa att en gränsöverskridande transport hade skett. Mervärdesskatt skulle därför ha erlagts i Sverige för förvärven, enligt Skatteverket. Skatteverket hävdade vidare att eftersom omsättningen skett inom landet hade bolaget underlåtit att redovisa utgående mervärdesskatt, vilket innebar att företaget lämnat en oriktig uppgift¹²⁸ som borde leda till skattetillägg. Det svenska företaget hävdade, trots

¹²⁶ Se avsitt 2.4.1.

¹²⁷ Skatteverkets ställningstagande, 2007-12-05, dnr 131 600012-07/11, s. 7.

¹²⁸ 15 kap. 1 § 2 st. skattebetalningslag (1997:483).

Skatteverkets invändningar, att försäljningarna utgjort gemenskapsinterna förvärv och att någon oriktig uppgift inte förelåg.

Länsrätten ansåg att Skatteverkets beslut i ärendet skulle gälla utan ändringar och avlog därför överklagandet i sin helhet. Ärendet blev senare föremål för prövning i kammarrätten där bolaget hävdade att det, enligt regelverket, inte finns något som hindrar att ett gemenskapsinternt förvärv utgörs av ett avhämtningsköp. Bolaget hade förutom att kontrollera det finska företagens VAT-nummer blivit förvissad av kontakter i Finland att varorna skulle transporteras dit. Bolaget angav vidare att ett skriftligt intyg på det just sagda inte skulle ha ökat bolagets övertygelse om att transporten verkligen utförts på rätt sätt. Bolaget påpekade även att den bevisbörda som Skatteverket anser åligga säljaren att visa att transport ut ur landet har skett, inte framgår av vare sig lagtext eller förarbeten.

Kammarrätten för ett, enligt mig, intressant resonemang kring bevisbördan om transport ut ur landet. De menar att det enda som framgår av lagtexten är att det ska ske en gränsöverskridande transport till ett annat EG-land samt att köparen ska vara registrerad som skattskyldig för mervärdesskatt. Det framgår inte av lagtexten, såsom Skatteverket påstår, att säljaren har bevisbörda för att visa hur transporten sker. Kammarrätten ansåg därför att rekvisiten enligt lagtexten var uppfyllda, varför försäljningarna borde omfattas av undantaget för skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Kammarrätten upphävde därmed länsrättens dom i ärendet.

Ärendet blev än en gång överklagat och därefter prövat av Regeringsrätten. Till skillnad från kammarrätten menade Regeringsrätten att det faktiskt framgår av ML, propositionen till nämnda lag och direktivet att varorna ska föras ut ur landet in i ett annat EG-land. Uppfylls inte transporten ut ur landet kan omsättningen inte undantas från skatteplikt. På denna grund ansåg Regeringsrätten att omsättningarna var skattepliktiga och svensk mervärdesskatt skulle därför erläggas. Regeringsrätten ansåg dessutom att ”*eventuell god tro hos säljaren saknar betydelse för dennes skyldighet att debitera mervärdesskatt*”.

I och med domslutet var rättsläget i Sverige följaktligen att god tro inte hade någon betydelse för att tillämpa undantaget för mervärdesskatt vid gemenskapsinterna förvärv. Trots att säljaren i övrigt hade uppfyllt beviskraven och inte på något sätt kunnat påverka situationen var dessa omständigheter utan betydelse eftersom Regeringsrätten ansåg att eventuell god tro inte spelade någon roll för skyldigheten att erlägga mervärdesskatt för förvärvet.

3.3.2.2 Mål C-409/04 Teleos m.fl.

Genom en dom från EG-domstolen samma år kom dock Regeringsrättens beslut i mål RÅ 2004 ref 36 gällande delen om god tro att bli betydelselös. EG-domstolen konstaterade genom mål C-409/04 Teleos m.fl. att säljarens eventuella goda tro ska beaktas vid bedömningen av huruvida ett gemenskapsinternt förvärv av varor till ett annat EG-land ska bli undantaget från skatteplikt.¹²⁹

¹²⁹ Mål C-409/04 The Queen, på begäran av Teleos plc m.fl. mot Commissioners of Customs and Excise [2007] REG s. I-07797, p. 2 och Skatteverkets ställningstagande 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111, s. 2.

Målet C-409/04 *Teleos m.fl.* gällde ett avhämtningsköp av varor från Storbritannien till ett annat EG-land, där köparen ansvarade för transporten. För att styrka varutransporten lämnades en fraktsedel från köparen till säljaren varför säljaren ansåg försäljningen utgöras av ett gemenskapsinternt förvärv vilket skulle undantas från skatteplikt. Fraktsedeln var stämplad och undertecknad, innehållande information om varorna, leveransadress dit varorna skulle transporteras samt namnet på ansvarig chaufför och fordonets registreringsnummer.¹³⁰

Skattemyndigheten i Storbritannien godtog först bevisningen som att varorna verkligen förts ut ur landet och förvärvet undantogs därmed från skatteplikt. I ett senare skede upptäcktes dock vissa felaktigheter i de angivna fraktsedlarna som gjorde att skattemyndigheten ansåg att varorna aldrig kunde ha lämnat landet och krävde därför att mervärdesskatt skulle erläggas för leveranserna.¹³¹

Beslutet av den nationella skattemyndigheten blev överklagat och ledde till prövning i domstol. Vid prövning i den nationella domstolen ansåg domstolen att det faktiskt inte fanns någon anledning för det säljande bolaget att fatta misstanke mot köparen och de uppgifter som det köpande bolaget hade lämnat. Inte heller borde det säljande bolaget på något ytterligare sätt ha undersökt köparens trovärdighet än genom de redan vidtagna åtgärderna. Domstolen ansåg vidare att det säljande bolaget inte hade deltagit i något skatteundandragande och skulle därför inte ha kunnat veta att varorna inte lämnat Storbritannien.¹³² Bolaget hävdade att det enligt, det dåvarande, mervärdesskattedirektivet inte fanns något stöd för skattemyndighetens beslut att kräva mervärdesskatt för förvärvet.¹³³ Detta ledde till att den nationella domstolen lade målet i vila och ställde i stället tolkningsfrågor om situationen till EG-domstolen.

Det ställdes ett flertal tolkningsfrågor, men den för avsnittet viktigaste tolkningsfrågan är den gällande god tro. Den nationella domstolen önskade få svar på om det var möjligt att i efterhand kräva en säljare på mervärdesskatt om säljaren i ett tidigare skede gjort allt som krävdes för att styrka leveransen och säljaren samtidigt varit i god tro, varför skattemyndigheten beviljat rätt till undantag från skatteplikt.¹³⁴

EG-domstolen hävdade att utifrån praxis på området får den rätt vilken medlemsstaterna äger att i efterhand kräva mervärdesskatt, inte användas på ett sätt så att neutraliteten äventyras.¹³⁵ Vidare ansåg domstolen att de skattskyldiga i förväg måste få veta vilken skattbörda som kan drabba dem. Enligt EG-domstolens praxis ska rättssäkerhetsprinci-

¹³⁰ Mål C-409/04 *The Queen*, på begäran av *Teleos plc m.fl.* mot *Commissioners of Customs and Excise* [2007] REG s. I-07797, p. 15.

¹³¹ Mål C-409/04 *The Queen*, på begäran av *Teleos plc m.fl.* mot *Commissioners of Customs and Excise* [2007] REG s. I-07797, p. 16.

¹³² Mål C-409/04 *The Queen*, på begäran av *Teleos plc m.fl.* mot *Commissioners of Customs and Excise* [2007] REG s. I-07797, p. 18.

¹³³ Mål C-409/04 *The Queen*, på begäran av *Teleos plc m.fl.* mot *Commissioners of Customs and Excise* [2007] REG s. I-07797, p. 19.

¹³⁴ Mål C-409/04 *The Queen*, på begäran av *Teleos plc m.fl.* mot *Commissioners of Customs and Excise* [2007] REG s. I-07797, p. 43.

¹³⁵ Mål C-409/04 *The Queen*, på begäran av *Teleos plc m.fl.* mot *Commissioners of Customs and Excise* [2007] REG s. I-07797, p. 46.

pen ges särskild betydelse när det gäller lagstiftning som kan medföra ekonomiska bördor, eftersom de berörda ska kunna veta exakt vilka skyldigheter de har enligt lagstiftningen.¹³⁶

Vid gemenskapsinterna förvärv måste säljaren därför ha gjort allt vad som utifrån situationen kan krävas för att bevisa att en leverans inom gemenskapen har skett och samtidigt vara i *god tro*. Är detta uppfyllt kan den nationella skattmyndigheten inte kräva mervärdesskatt för en transaktion, som de i ett tidigare skede har undantagit från skatteplikt på grund av godtagbar bevisning.¹³⁷

Det aktuella målet fick därmed det svenska Skatteverket att ändra sina riktlinjer angående begreppet om god tro. Skatteverket har därför angett att gällande domen RÅ 2004 ref. 26 där Regeringsrätten ansåg att god tro inte hade betydelse, i fall då det i efterhand framkommit att någon transport ut ur landet inte har skett, inte längre skulle tillämpas på den delen i domen som handlar om god tro.¹³⁸

3.4 Mål från Kammarrätten i Göteborg om dokumentations-skyldigheten

3.4.1 Mål nr 2355-2357-08

I ett mål från Kammarrätten i Göteborg meddelat den 8 september 2009 tas frågor om gemenskapsinterna förvärv upp. Parter i målet är företaget Ramneskog mot Skatteverket. Jag har valt att återge målet nedan eftersom det rör Skatteverkets dokumentationskrav, vilka till viss del blir föremål för prövning av kammarrätten.

Målet rör ett företag i Sverige, Ramneskog, vilket är verksam inom skrothandel. En förhållandevis stor del av försäljningen sker till länder inom gemenskapen. Transaktioner av varor har skett mellan Ramneskog och företag i Ungern och Spanien. Det har varit fråga om varuförsäljning som har rört sig om avhämtningsköp, då köparen har hämtat varorna på plats för vidare transport inom gemenskapen.¹³⁹

Eftersom det var fråga om gemenskapsinterna leveranser har ingen mervärdesskatt debiterats på fakturorna eftersom förvärven ansetts vara undantagna från skatteplikt. Den huvudsakliga frågan i målet är enligt Kammarrätten huruvida Ramneskog ”*i erforderlig utsträckning har styrkt att varorna lämnat gemenskapen*”.¹⁴⁰ Målet rör således Skatteverkets dokumentationskrav och hur långtgående dessa är.

Gällande försäljningen till det ungerska företaget Lend Metal lämnades ett giltigt VAT-nummer till Ramneskog och till stöd för att varorna transporterats ut ur landet lämnade

¹³⁶ Mål C-409/04 The Queen, på begäran av Teleos plc m.fl. mot Commissioners of Customs and Excise [2007] REG s. I-07797, p. 48.

¹³⁷ Mål C-409/04 The Queen, på begäran av Teleos plc m.fl. mot Commissioners of Customs and Excise [2007] REG s. I-07797, p. 50.

¹³⁸ Skatteverkets ställningstagande, 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111, s.7.

¹³⁹ Målet rör även en transaktion vilken utgör en export, följaktligen en leverans till ett tredje land utanför gemenskapen. Jag kommer inte vidare att återge för den transaktionen eftersom export går utanför syftet med uppsatsen.

¹⁴⁰ Mål nr 2355-2357-08, s. 7.

Ramneskog dokumentation i form av fakturor och transporthandlingar. Handlingarna visade både tidpunkt och på vilket sätt transporten skett ut ur landet. Utöver detta ingavs även ett intyg vilket skriftligen visade att en oberoende tredje part garanterade att transport ut ur landet hade skett eftersom parten personligen hade följt med de transporter som Lend Metal utfört via Öresundsbron ut ur Sverige och in i Danmark. Ramneskog kontrollerade även det VAT-nummer som Lend Metal angav och ansåg därför att det gjort vad som krävdes gällande kontrollen eftersom affären inte på något sätt varit onormal.¹⁴¹

Enligt kammarrätten ska kraven på en leverantör inte ställas alltför högt eftersom det förevarande fallet rör handel med skrot, vilket inte kan anses lämpligt för privat konsumtion. Kammarrätten uttryckte vidare att, vid fall så som det aktuella, en leverantör ska kunna förlita sig på att transaktionerna är lagenliga och att dessa transaktioner ska bli undantagna från skatteplikt förutsatt att leverantören på något sätt gör sannolikt att varorna har lämnat landet samt att övriga krav och förutsättningar är uppfyllda.¹⁴²

Skatteverket godtog inte dokumentationen som inlämnats eftersom myndigheten ansåg att det förekommit omständigheter vilka, enligt Skatteverket, gjort det osannolikt att varorna skulle ha lämnat Sverige. Skatteverket ansåg att skälet härtill berodde på felaktigt angivna registreringsnummer på de fordon som angavs som transportfordon.¹⁴³ Ramneskogs förklaring till detta var att det hade skett en förväxling av registreringsnummer ISS 223 och ISS 325, eftersom dessa båda nummer är snarlika. Skatteverket ifrågasatte även intyget av den tredje part som påstår sig ha medföljt transporter till Danmark, eftersom det i tulldatasystemet angavs båt vid passagen mellan Sverige och Danmark även då transporter hade skett via lastbil över Öresundsbron. Ramneskog menade att situationen berodde på brister i tulldatasystemet eftersom det inte går att ange bro som gränspassage. Därav angavs båt som transportsätt.¹⁴⁴

Kammarrätten godtog dock den inlämnade dokumentationen från Ramneskog eftersom denna i kombination med det skriftliga intyg som inlämnats gjorde det sannolikt att varorna transporterats ut ur landet. Mycket av den dokumentation som Ramneskog inlämnat inkom i efterhand, men detta till trots ansåg kammarrätten att Ramneskog gjort det sannolikt att det hade skett en gränsöverskridande transport. Kammarrätten ansåg också att Ramneskogs förklaring till förväxlingen av de angivna registreringsnummer kunde godtas. Inte heller tydde något på, enligt kammarrätten, att Ramneskog skulle ha känt till att köparna underlåtit att fullgöra sina förpliktelser. På dessa grunder ansåg kammarrätten att transaktionerna till det ungerska bolaget Lend Metal skulle undantas från skatteplikt.¹⁴⁵

Gällande de varutransaktioner som skedde till det spanska bolaget Silva Oliviera inlämnade Ramneskog även här dokumentation som skulle styrka en gränsöverskridande transport. Dokumentationen utgjordes av fakturor vilka visade pris, leveransadress, tid-

¹⁴¹ Mål nr 2355-2357-08, s. 3.

¹⁴² Mål nr 2355-2357-08, s. 9.

¹⁴³ Mål nr 2355-2357-08, s. 4.

¹⁴⁴ Mål nr 2355-2357-08, s. 3.

¹⁴⁵ Mål nr 2355-2357-08, s. 11.

punkt och antal sålda varor.¹⁴⁶ Handeln utgjordes, på samma sätt som vid försäljning till Lend Metal, av metallskrot genom avhämtningsköp och Ramneskog debiterade inte någon mervärdesskatt på fakturan eftersom försäljningen enligt dem själva utgjorde ett gemenskapsinternt förvärv.¹⁴⁷

Det VAT-nummer som det spanska bolaget angav till Ramneskog visade sig i efterhand att vara ogiltigt. I stället för att numret utgjorde ett VAT-nummer, utgjorde det ett så kallat NIF-nummer vilket innebär en motsvarighet till VAT-nummer för enskilda näringsidkare i Spanien. Ramneskog handlade dock i god tro och förlitade sig därför på att VAT-numret var korrekt.¹⁴⁸

Kammarrätten förde följande resonemang angående försäljningen till det spanska bolaget. Gällande det ogiltiga VAT-numret ansåg Kammarrätten att Ramneskog borde ha utfört en bättre kontroll om huruvida VAT-numret varit giltigt eller ej. Kammarrätten ansåg att på grund av skillnader i den svenska lagstiftningen och i direktivet, gällande kravet på att köparen ska vara en beskattningsbar person enligt direktivet, eller registrerad till mervärdesskatt enligt ML behöver inte det svenska kravet, att köparen ska vara registrerad till mervärdesskatt, vara absolut. Dock ger det enligt kammarrätten ett klart tecken på att köparen ska vara en beskattningsbar person. På samma sätt som i Sverige kan skrothandel antas vara en mervärdesskattepliktig verksamhet i Spanien. Ett sådant antagande räcker dock inte enligt Kammarrätten för att Ramneskog skulle ha gjort det sannolikt att varorna såldes till en beskattningsbar person. På grund härav och även att den inlämnade dokumentationen endast bestått av fakturor ur vilka det inte framgått att det skett en gränsöverskridande transport, ansåg Kammarrätten att omsättningarna inte uppfyllt kraven för undantagande från skatteplikt. Förvärven till det spanska bolaget Silva Oliviera utgjordes således inte av ett gemenskapsinternt förvärv, varför omsättningarna var skattepliktiga.¹⁴⁹

3.4.2 Avslutande kommentar om kammarrättsdom

Det mest intressanta med målet är kammarrättens åsikt angående kraven som kan eller bör ställas på en leverantör. Kammarrätten anser att *”i avsaknad av bestämmelser rörande vilka dokumentationskrav som ska gälla för att den som omsätter varor genom export eller gemenskapsintern leverans ska få tillämpa undantag från skatteplikt för omsättningen, anser kammarrätten att kraven på leverantören inte bör ställas för högt.”*¹⁵⁰

Detta resonemang är för mig mycket intressant eftersom man här kan se utveckling om dokumentationskraven som inte står i led med Skattverkets mer långtgående krav. Kammarrätten visar tydligt att på grund av avsaknaden av lagstadgade regler om dokumentationskrav bör kraven inte vara så höga som de i dagsläget är, särskilt inte inom vissa branscher. I förevarande fall rör verksamheten skrothandel. Handel med skrot är, enligt kammarrätten, en verksamhet för företagare emellan *”[gällande] varor som är*

¹⁴⁶ Mål nr 2355-2357-08, s. 12.

¹⁴⁷ Mål nr 2355-2357-08, s. 11-12.

¹⁴⁸ Mål nr 2355-2357-08, s. 4.

¹⁴⁹ Mål nr 2355-2357-08, s. 12.

¹⁵⁰ Mål nr 2355-2357-08, s. 9.

skrymmande och som kan antas inte lämpa sig för privat konsumtion".¹⁵¹ Kammarrätten gör härigenom en åtskillnad vad gäller handel med olika sorters varor och verkar vilja gå mot en reglering av dokumentationskraven beroende på vilken sort av vara det rör sig om. En reglering av kraven är enligt mig välkommet eftersom alla slags varutransaktioner inte kan sägas vara lika benägna att bli föremål för mervärdesskattebedrägerier. En vidare diskussion om kammarrättens resonemang i frågan följer i avsnitt 6.2.3.

Det har inte skett någon överklagan av kammarsrättsdomen.¹⁵² Att Skatteverket har valt att inte överklaga till Regeringsrätten är tämligen anmärkningsvärt eftersom kammarrätten inte enbart dömde till Skatteverkets fördel. Jag anser att Skatteverkets beslut om att inte överklaga domen till viss del kan bero på en oro att Regeringsrätten skulle kunna komma att döma på likande sätt som kammarrätten, varför dokumentationskraven på så sätt riskerar att bli föremål för en reglering som inte är i linje med Skatteverkets.

3.5 Sammanfattning

I avsnitten har gjorts en genomgång på de krav Skatteverket uppställer för säljaren vid gemenskapsinterna förvärv av varor. För att ett gemenskapsinternt förvärv ska vara för handen uppställs ett antal krav,¹⁵³ vilket kravet på fysisk överföring av varan är viktigast i sammanhanget. Det är säljaren som har bevisbörda för att den fysiska överföringen av varan verkligen sker och måste därför visa handlingar som styrker transport från ett medlemsland till ett annat.¹⁵⁴

När transporten ombesörjs av säljaren själv kan lämpliga handlingar utgöras av dokument där det genom specificering framgår vilka varor som avses och värdet på dessa, samt hur, när och var transporten sker. Ansvarar en tredje part, en speditörsfirma, för transporten mellan medlemsländerna ska säljaren kräva handlingar av speditören vilka visar hur transporten har skett genom utfärdade fraktsedlar. En faktura för varorna tillsammans med en fraktsedel kan därför enligt Skatteverket utgöra tillräcklig dokumentation för att förvärvet ska klassas som ett gemenskapsinternt förvärv vilket ska undantas från beskattning.¹⁵⁵

När köparen ansvarar för transporten av varorna är det svårare att frambringa tillförlitlig dokumentation. I och med avsaknaden av tullar vilka tidigare registrerade de transaktioner som görs över gränserna finns det inga tulldokument som kan styrka transporten av varorna. I stället ska säljaren begära kopior på handlingar så som biljetter och kvitton från transporten. Kan handlingarna styrka att varorna anlänt till det andra medlemslandet ska säljaren ha frambringat tillräcklig bevisning för att transaktionen ska utgöra ett gemenskapsinternt förvärv.¹⁵⁶

¹⁵¹ Mål nr 2355-2357-08, s. 8.

¹⁵² Sista dagen för överklagande av domen var 2009-11-11. Genom ett telefonsamtal med Mary Bengtsson på Kammarrätten i Göteborg, 2009-11-12, bekräftas att det inte har ingivits något överklagande.

¹⁵³ Se avsnitt 2.4.

¹⁵⁴ Se avsnitt 3.2.1.

¹⁵⁵ Se avsnitt 3.2.3.

¹⁵⁶ Se avsnitt 3.2.4.

Eftersom säljaren har bevisbörda för att transport sker ut ur landet finns det en risk att valen mellan transportsätt sker utifrån det enklaste sättet att frambringa bevisning här- om. I sin tur innebär detta att transportalternativen inte är neutrala eftersom de kan leda till olika beskattningsutgångar.¹⁵⁷

Skatteverket rekommenderar att mervärdesskatt, som en försiktighetsåtgärd, ska debite- ras på fakturan till säljaren om det råder osäkerhet huruvida transport kommer att ske ut ur landet. När säljaren sedan insamlat tillräcklig dokumentation som styrker transporten ska mervärdesskatten krediteras köparen. Rekommendationen fungerar dock inte i prak- tiken, eftersom en potentiell köpare i ett annat EG-land till största sannolikhet inte skul- le acceptera att bli debiterad mervärdesskatt för ett sådant förvärv. Sverige och svenska företag riskerar därmed att gå miste om viktiga affärskontrakt, eftersom köparen trolig- en skulle anlita ett annat företag med liknande varor.¹⁵⁸ Den fria rörligheten är grund- läggande för hela gemenskapsrätten och får inte inskränkas. Skatteverkets rekommenda- tion att debitera mervärdesskatt vid osäkerhet gällande transport ut ur landet kan sägas utgöra ett handelshinder eftersom det kan leda till att handeln mellan företag förhind- ras.¹⁵⁹

Förutom kraven på fysisk överföring och att köparen ska vara registrerad till mervärdes- skatt måste säljaren dessutom vara i god tro för att förvärvet ska kunna undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § 1 st. ML. Kravet härom kommer från EG-rättens praxis där EG-domstolen i mål C-409/04 *Teleos m.fl.* stadgade att god tro ska beaktas vid be- dömningen av huruvida omsättningen utgörs av ett gemenskapsintern förvärv vilket ska undantas från skatteplikt.¹⁶⁰

I ett mål från kammarrätten, meddelat i år, behandlas dokumentationskraven. Kammarr- rättens domslut tyder på en utveckling mot ett mildare synsätt angående dokumenta- tionskraven. Kammarrätten gör även en åtskillnad i kraven vad gäller olika sorters varor och verksamhet, något som enligt mig är mycket välkommet.¹⁶¹

¹⁵⁷ Se avsnitt 3.2.5.

¹⁵⁸ Se avsnitt 3.2.5.

¹⁵⁹ Se avsnitt 3.2.7.

¹⁶⁰ Se avsnitt 3.3.1 och 3.3.2.

¹⁶¹ Se avsnitt 3.4.

4 Krav på konstitutionellt stöd

4.1 Inledning

Skatteverket publicerar årligen en mängd handlingar och publikationer av olika slag. Vad som ska uppmärksammas är att en stor del av materialet inte är bindande, inte ens för myndigheten själv, utan ska ses som en källa till kännedom om gällande rätt.¹⁶² Gällande gemenskapsinterna förvärv har Skatteverket genom *Handledning för mervärdes-skatt 2009* och i ställningstagandet *God tro vad försäljning av varor till annat land samt krav på dokumentation*, Dnr 131-600012-07/111, uppställt krav på dokumentation som måste uppfyllas för att ett gemenskapsinternt förvärv ska undantas från skatteplikt.¹⁶³

Avsnittet behandlar vilka rättsliga krav det ställs på handlingar utställda av Skatteverket. Avsnittet är nödvändigt för att kunna utreda huruvida Skatteverkets dokumentationskrav vid gemenskapsinterna förvärv har konstitutionellt stöd och därmed besvara syftet med uppsatsen.¹⁶⁴

4.2 Konstitutionellt stöd

Ett krav på konstitutionellt stöd innebär att bestämmelsen ska vara grundlagsenlig.¹⁶⁵ Legalitetsprincipen kommer till uttryck i 1 kap. 1 § 3 st. Regeringsformen (1974:152) (RF) och stadgar att den offentliga makten utövas under lagarna. Vidare stipuleras det i RF att föreskrifter om skatt meddelas i lag.¹⁶⁶ Ett uttag av skatt måste således antingen ha stöd i lag eller grundas på ett beslut från riksdagen. Detta ger uttryck för det så kallade föreskriftskravet. Trots kravet på lagstöd kan inte varje tänkbar situation bli uttryckt i lagtext, varför legalitetsprincipen måste ge utrymme för att lagtexten ska kunna bli föremål för tolkning. Tolkningen måste dock ha objektivt stöd i lagtextens ordalydelse, enligt Pahlsson.¹⁶⁷

4.3 Skatteverkets olika handlingar

4.3.1 Allmänt om handlingarna

Skatteverket publicerar en mängd handlingar vilka har olika värde beroende på hur de är utformade. Av Skatteverkets hemsida framgår att myndigheten, enligt särskilda bemyndiganden, publicerar föreskrifter vilka på samma sätt som lagar och förordningar är bindande för alla parter.¹⁶⁸ Föreskrifterna diskuteras inte vidare här, eftersom de inte rör

¹⁶² Skatteverkets hemsida, se <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/omforeskrifterallmannaradmeddelanden.4.18e1b10334ebe8bc80003959.html>, hämtad 2009-12-03.

¹⁶³ Se avsnitt 3.2.

¹⁶⁴ Se avsnitt 1.2.

¹⁶⁵ Pahlsson, *Konstitutionell skatterätt*, 2009, s. 15.

¹⁶⁶ 8 kap. 3 § RF.

¹⁶⁷ Pahlsson, *Konstitutionell skatterätt*, 2009, s. 70.

¹⁶⁸ Skatteverkets hemsida, se <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/omforeskrifterallmannaradmeddelanden.4.18e1b10334ebe8bc80003959.html>, hämtad 2009-12-03.

dokumentationskraven och därför inte är intressanta för besvarandet av syftet med uppsatsen. Skatteverket ger även ut handledningar i olika ämnesområden. Till exempel ges årligen handledningar om mervärdesskatt ut, vilken 2009 års upplaga har använts i uppsatsen.¹⁶⁹ Handledningarna redovisar myndighetens bedömningar i ärenden av olika slag men ska enligt myndigheten inte ses som en uttömmande källa av rättsinformation.¹⁷⁰ Utöver detta publicerar Skatteverket allmänna råd. Råden är inte bindande, utan endast vägledande.¹⁷¹

4.3.2 Allmänna råd och andra handlingar

Enligt Pålsson kan Skatteverkets uttalanden delas upp i två sorter. Uttalanden som beskriver gällande rätt på ett specifikt område ska ges ett rättskällevärde lika med doktrin. Utöver detta finns det, enligt Pålsson, de ”*egentliga allmänna råden*” vilka utgörs av synpunkter i rättsfrågor där det inte finns något egentligt svar.¹⁷² I den sista kategorin av allmänna råd bör dokumentationskraven därför få sin plats eftersom de rör bestämmelser som inte finns stadgade i vare sig lagtext eller förarbeten.

Enligt författningssamlingsförordningen¹⁷³ beskrivs allmänna råd som ”*sådana generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende*”.¹⁷⁴ Myndigheter har rätt till, utan något krav på be- myndigande, att ge ut allmänna råd för sitt område.¹⁷⁵ Trots detta bör allmänna råd ges ut först efter att det verkligen klargjorts att det finns ett behov av råden.¹⁷⁶ Skatteverket ska genom att utge allmänna råd verka för lagenlighet och enhetlighet inom verksamhetsområdet.¹⁷⁷

De allmänna råden ges även benämningen administrativ praxis och beskriver hur Skatteverket tillämpar skattelagstiftningen, varför de utgör en självständig skatterättslig källa.¹⁷⁸ Det uppställs vissa krav på utformning för att Skatteverket ska kunna publicera allmänna råd. De måste:

- *ha stöd i lag (legalitetsprincipen)*
- *upprätthålla de skattskyldigas likhet inför lagen samt*

¹⁶⁹ Se avsnitt 1.3.3.

¹⁷⁰ Skatteverkets hemsida, se <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/handledningshandbocker.4.18e1b10334ebe8bc80005332.html>, hämtad 2009-11-24.

¹⁷¹ Skatteverkets hemsida, se <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/omforeskrifterallmannaradmeddelanden.4.18e1b10334ebe8bc80003959.html>, hämtad 2009-11-24.

¹⁷² Pålsson, *Konstitutionell skatterätt*, 2009, s. 85.

¹⁷³ Författningssamlingsförordning (1976:725).

¹⁷⁴ 1 § författningssamlingsförordningen.

¹⁷⁵ Pålsson, *Konstitutionell skatterätt*, 2009, s. 86.

¹⁷⁶ Prop. 1983/84:119 om förenkling av myndigheternas föreskrifter, anvisningar och råd, s. 11.

¹⁷⁷ 2 § 2 p. förordning (2003:1106) med instruktion för Skatteverket.

¹⁷⁸ Pålsson, *Konstitutionell skatterätt*, 2009, s. 83 och 89.

- vara förenligt med EG-rätten.¹⁷⁹

RF uppställer krav på lika behandling genom likhetsprincipen som är stadgad i 1 kap. 9 §. Domstolar och förvaltningsmyndigheter ska enligt principen beakta allas likhet inför lagen och dessutom iakttä saktighet och opartiskhet. Enligt bestämmelsen ställs kraven på förvaltningsmyndigheter, varför Skatteverket måste följa likhetsprincipen i framtagandet av handlingar och beslut. Skatteverket får på grund härav inte prioritera en viss grupp framför en annan.¹⁸⁰ På samma sätt som svensk lagstiftning och domstolarnas rättstillämpning inte får strida mot EG-rätten får inte heller Skatteverkets publikationer och beslut göra detta. Skatteverkets allmänna råd och andra handlingar måste därför vara utformade så att inga hinder i den fria rörligheten enligt EG-fördraget uppstår.¹⁸¹

Gällande förenligheten med legalitetsprincipen är kravet härom beroende på vad de allmänna råden berör. Om råden är neutrala i jämförelse med den eller de lagregler de beskriver, uppstår ingen diskrepans mellan råden och legalitetsprincipen. Avser de allmänna råden istället en skärpning av en lagregel på grund av ett tillägg eller liknande till lagregeln, kan det diskuteras huruvida det allmänna rådet strider mot legalitetsprincipen, eftersom Skatteverket då kan sägas ha skapat regler som enligt lagstiftaren inte var tilltänkta. Pålsson anger vidare att då allmänna råd leder till ett påförande av skatt utan att de allmänna råden har stöd i lag, strider dessa mot legalitetsprincipen. En betungande rättsföljd måste därför, utan undantag, ha stöd i lag. Saknas lagreglering i en fråga är det lagstiftarens arbete att förändra lagregeln, inte Skatteverkets.¹⁸²

Detta föranleder frågan huruvida dokumentationskraven verkligen har stöd i lag eller ej. Skatteverket får inte tolka lagregler utanför dess betydelseområde och inte heller uppställa nya rekvisit. Myndigheten får med andra ord endast ge en ren språklig förklaring till en lagregel eller till ett rekvisit. Vad utgör då dokumentationskraven? Är dessa endast en språklig förklaring till 3 kap. 30 a § 1 st. ML eller utgör kraven nya rekvisit för undantagande av skatteplikt vid gemenskapsinterna förvärv? Pålsson meddelar att det endast i undantagsfall har funnits fall då Skatteverkets råd har gått utanför legalitetsprincipens ramar,¹⁸³ men gällande dokumentationskraven är det ur min mening osäkert om kraven inte bör anses strida mot den grundlagsstadgade principen om lagenlighet eftersom dokumentationskraven de facto utgör rekvisit vilka inte framgår av 3 kap. 30 a § 1 st. ML.

Ovan har förts en diskussion om de krav på utformning som gäller för Skatteverkets publicerade handlingar. Delavsnittet är skrivet med avsikten att i det sjätte avsnittet i uppsatsen besvara frågan om dokumentationskraven har konstitutionellt stöd eller ej. I det sjätte kapitlet fortsätter således diskussionen om vad dokumentationskraven ska anses utgöra.

¹⁷⁹ Pålsson, *Konstitutionell skatterätt*, 2009, s. 91.

¹⁸⁰ Pålsson, *Konstitutionell skatterätt*, 2009, s. 94.

¹⁸¹ Fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital inom gemenskapen regleras genom artikel 2, 3 och 14.2 EG.

¹⁸² Pålsson, *Konstitutionell skatterätt*, 2009, s. 92.

¹⁸³ Pålsson, *Konstitutionell skatterätt*, 2009, s. 92.

4.4 Sammanfattning

Skatteverket har uppställt en anseelig mängd dokumentationskrav vilka måste följas av svenska säljare vid försäljning av varor genom gemenskapsinterna förvärv, för att kunna undanta förvärvet från skatteplikt. Syftet med uppsatsen är att bland annat undersöka om dokumentationskraven har konstitutionellt stöd.¹⁸⁴ För att möjliggöra detta har det i kapitlet beskrivits vad konstitutionellt stöd innebär.¹⁸⁵

Vidare har det redogjorts för de olika handlingar som Skatteverket årligen publicerar, samt rättskällevärdet av dessa handlingar. Dokumentationskraven utgörs av så kallade allmänna råd för vilka det uppställs krav på utformningen. De måste vara förenliga med legalitetsprincipen, upprätthålla de skattskyldigas likhet inför lagen och även vara förenliga med EG-rätten.¹⁸⁶

Det mest väsentliga som framkommer i avsnittet är att om de allmänna råden leder till ett påförande av skatt utan att råden har stöd i lag, strider dessa mot legalitetsprincipen. Det nyss sagda leder in på den, för uppsatsen, intressanta frågan om dokumentationskraven kan sägas leda till en skatteutgång som enligt lagstiftaren inte var menad. En vidare analysering av frågan görs i avsnitt sex, där syftet med uppsatsen kommer att besvaras.

¹⁸⁴ Se avsnitt 1.2.

¹⁸⁵ Se avsnitt 4.2.

¹⁸⁶ Se avsnitt 4.3.2.

5 Dokumentationskraven i förhållande till neutralitetsprincipen

5.1 Inledning

Allmänna rättsprinciper har utvecklats inom EG-rätten för att kunna tillämpa och tyda bestämmelserna på rätt sätt. Principerna som utvecklats tillhör primärrätten och är således bindande för medlemsstaterna.¹⁸⁷ Till skillnad från andra EG-rättsliga principer återfinns neutralitetsprincipen i det inledande avsnittet till mervärdesskattedirektivet.¹⁸⁸ Neutralitetsprincipen är således en mervärdesskatterättslig princip. Jag avser, med följande avsnitt, att utreda neutralitetsprincipen och dess bakgrund, samt vilken betydelse den har för mervärdesskatteområdet. En diskussion följer därefter om hurvida dokumentationskraven är förenliga med neutralitetsprincipen, vilket ska besvara delsyftet om Skatteverkets dokumentationskrav kan sägas strida mot neutralitetsprincipen.¹⁸⁹

5.2 Neutralitetsprincipen

5.2.1 Neutralitetsprincipens betydelse enligt mervärdesskattedirektivet och praxis

Med princip avser man oftast betydelsefulla och generella normer. Det finns principer i varje rättsordning,¹⁹⁰ så även inom EG-rätten. Enligt EG-fördraget ska EG-domstolen säkerställa att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av fördraget.¹⁹¹ För att fullfölja fördragsbestämmelsen används de allmänna rättsprinciperna till hjälp av EG-domstolen.¹⁹² EG-domstolen har uttalat att medlemsstaterna ska iaktta de allmänna rättsprinciperna vid utövandet av sina befogenheter.¹⁹³ Rättsprinciperna är därför bindande både för medlemsstaterna och för olika institutioner inom gemenskapen.¹⁹⁴

Neutralitetsprincipen är en svår princip att beskriva eftersom den kommer till uttryck på olika sätt i mervärdesskattedirektivet, i EG-domstolens avgöranden och i doktrin. Det gemensamma området för mervärdesskatt grundar sig på neutralitet i och med att lik-

¹⁸⁷ Bernitz och Kjellgren, *Europarättens grunder*, 2007, s. 97-98.

¹⁸⁸ Inledande skäl till mervärdesskattedirektivet, p. (5), (7) och (30).

¹⁸⁹ Se avsnitt 1.2.

¹⁹⁰ Peczenik, Alexander, *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, 2005, s. 447.

¹⁹¹ Artikel 220 EG.

¹⁹² Algårdh och Norberg, *EU och EG-rätten, En handbok och lärobok om EU och i EG-rätt*, 2004, s. 89.

¹⁹³ Se bland annat mål C-409/04 *The Queen*, på begäran av Teleos plc m.fl. mot Commissioners of Customs & Excise, [2007] REG s. I-07797, p. 45 och mål C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise och Attorney General mot Federation of Technological Industries m.fl.*, [2006] REG s. I-04191, p. 29 och 30.

¹⁹⁴ Hettne och Otken Eriksson, *EU-rättslig metod – teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, s. 24.

nande varor och tjänster ska beskattas på likande sätt i respektive medlemsstat.¹⁹⁵ På grund härav har neutralitetsprincipen fått utrymme i mervärdesskattedirektivet.

I mervärdesskattedirektivet kommer neutralitetsprincipen till uttryck genom att mervärdesskatten ska tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt och omfatta alla led av produktion, distribution och tillhandahållande av tjänster.¹⁹⁶ Det nyss sagda stadgades för första gången i det första mervärdesskattedirektivet från 1967.¹⁹⁷ Trots att harmonieringen gällande skattesatser ännu inte är total ska likvärdiga varor och tjänster, enligt direktivet, beskattas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstat i syfte att uppnå ett konkurrensneutralt gemensamt system för mervärdesskatt.¹⁹⁸ Vidare ska skattesatserna vara sådana att de medger avdrag av den mervärdesskatt som tagits ut i föregående led.¹⁹⁹

Enligt EG-domstolens avgöranden ska det gemensamma mervärdesskattesystemet garantera fullständig neutralitet gällande skattebördan för all verksamhet, så länge verksamheten är skattskyldig för mervärdesskatt.²⁰⁰ Neutraliteten ska med andra ord endast föreligga skattepliktiga verksamheter emellan, inte mellan skattepliktiga och skattefria verksamheter.²⁰¹

Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar således, enligt EG-domstolen, fullständig neutralitet för all slags ekonomisk verksamhet, oavsett verksamhetens syfte, så länge verksamheten i sig är mervärdesskattepliktig.²⁰² Med EG-domstolens uttalande om *all slags verksamhet* ska förstås all slags skattepliktig verksamhet, oavsett vem som bedriver den eftersom skatteplikten anknyter till transaktionerna i sig, inte till den som utför dem.²⁰³

Mervärdesskattesatsutredningen från 2005 anför att oavsett målets beskaffenhet har EG-domstolen, när de dömt i mål gällande neutralitetsprincipen, hänvisat till den grundläggande neutrala funktionen om mervärdesskatt.²⁰⁴ EG-domstolen har stadgat att genom

¹⁹⁵ EU:s officiella hemsida på svenska, se http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131005_sv.htm, hämtad 2009-10-08.

¹⁹⁶ Inledande skäl till mervärdesskattedirektivet, p. (5).

¹⁹⁷ Ingressen till Rådets första direktiv (67/227/EEG) av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter.

¹⁹⁸ Inledande skäl till mervärdesskattedirektivet, p. (7).

¹⁹⁹ Inledande skäl till mervärdesskattedirektivet, p. (30).

²⁰⁰ Se bland annat C-37/95 Belgiska staten mot Ghent Coal Terminal NV, [1998] REG s. I-0001, p. 15 och C-515/07 Vereniging Noordelijke Land – en Tuinbouw Organisatie mot Staatssecretarissen van Financiën [2009] s. 0, p. 25 och mål C-439/04 och C-440/04 Axel Kittel mot Belgiska staten (C-439/04) och Belgiska staten mot Recolta Recycling SPRL (440/04) [2006] REG s. I-06161, p. 40.

²⁰¹ C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs and Excise, [1995] REG s. I-00983, p. 25-26.

²⁰² C-37/95 Belgiska staten mot Ghent Coal Terminal NV, [1998] REG s. I-0001, p. 15.

²⁰³ Alhager, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, 2001, s. 73.

²⁰⁴ SOU 2005:57 *Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt*, s. 139.

principen om skatteneutralitet förhindras en olikbehandling av verksamheter som erbjuder liknande varor eller tjänster.²⁰⁵

5.2.2 Neutralitetsprincipens betydelse enligt doktrin

Enligt Alhager m.fl. är neutralitetsprincipen den viktigaste principen inom hela mervärdesskatterätten, eftersom den syftar till att påverka de skattskyldigas val i så liten utsträckning som möjligt.²⁰⁶ Uppfattningen om neutralitet och mervärdesskatt återfinns på många ställen i doktrin. Mervärdesskatten ska enligt Melz inte påverka själva tillhandahållandet av varor och för att neutralitet ska föreligga måste varje försäljningskanal medföra skattskyldighet.²⁰⁷ Mutén anser att bristande neutralitet föreligger om olika handlingsalternativ innan skatt är ekonomiskt likvärdiga, men efter skatt blir olikvärdiga. Är detta fallet kommer alternativen påverka den ekonomiska planeringen och bristande neutralitet är då därför för handen.²⁰⁸

Alhager och flera med henne delar upp neutralitetsprincipen i intern och extern neutralitet. Den interna neutraliteten beskrivs som neutralitet mellan ekonomiska handelsalternativ.²⁰⁹ Muténs åsikt om neutralitetsprincipen kan till följd härav sägas hamna inom ramen för intern neutralitet. Den externa neutraliteten, å andra sidan, innebär att det mellan medlemsländerna i gemenskapen ska upprätthållas neutralitet. Det ska genom den externa neutraliteten inte föreligga någon skillnad på behandlingen mellan nationella transaktioner och gränsöverskridande transaktioner.²¹⁰ Den externa neutraliteten kan därför sägas komma till uttryck i ingressen till mervärdesskattedirektivet, vilket jag har återgett i början av avsnittet.²¹¹

Väldigt nära neutralitetsprincipen ligger likformighetsprincipen. Principen är inte en EG-rättslig princip som sådan, men Melz beskriver likformighetsprincipen som att ”[f]all som liknar varandra ska behandlas på ett likartat sätt, och att en skillnad i behandlingen ska bero på en omständighet som bestäms vara relevant utifrån regelns syfte”.²¹²

Två olika handlingssätt ska således inte leda till olika skatteeffekter. Frågan är då om man kan anse Skatteverkets dokumentationskrav strida mot neutralitetsprincipen. Som framgår av avsnitt 3.2 ff. är det olika svårt att frambringa tillräcklig dokumentation beroende på vilket sätt parterna väljer att transportera varan vid ett gemenskapsinternt förvärv. Det är, ur Skatteverkets synvinkel, förhållandevis enkelt att få fram tillförlitligt dokumentation då en utomstående speditör ansvarar för transporten, eftersom tillräcklig

²⁰⁵ C-216/97 Jennifer Gregg och Mervyn Gregg mot Commissioners of Customs & Excise, [1999] REG s. I-04947, p. 20.

²⁰⁶ Alhager m.fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, 2007, s. 25.

²⁰⁷ Melz, *Mervärdesskatten – rättsliga grunder och problem*, 1990, s. 74.

²⁰⁸ Mutén, *Företagsbeskattningsproblem, Tre skatterättsliga uppsatser*, 1966, s. 48.

²⁰⁹ Alhager, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, 2001, s. 60.

²¹⁰ Alhager, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, 2001, s. 75.

²¹¹ Se avsnitt 5.2.1.

²¹² Melz, *Mervärdesskatten – rättsliga grunder och problem*, 1990, s. 79.

dokumentation för att stryka transporten då kan bestå av en, av speditören utställd, fraktsedel, samt andra handlingar som innehåller uppgifter som gör det sannolikt att transport ut ur landet har skett.²¹³ Däremot är det betydligt svårare att bevisa varans väg ut ur landet om det är köparen som ska ansvara för transporten. Den svenska säljaren får då försöka frambringa tillräcklig dokumentation avseende transporten som kan styrka att transport ut ur landet har skett.²¹⁴

Enligt Tikka innebär neutralitetsprincipen att de skattskyldigas val mellan olika handlingsalternativ inte borde styras av beskattningen.²¹⁵ Ändå är det precis det här som riskerar att ske vid ett gemenskapsinternt förvärv. Eftersom det de facto är lättare, ur bevishänsyn, att få tillämpa undantaget från skatteplikt vid ett gemenskapsinternt förvärv om transporten ombesörjs av en utomstående part, kommer svenska företagare med stor sannolikhet att styra valet av transport efter detta. Ur ett mervärdesskatterättsligt synsätt ska det inte spela någon roll vilken form av transport man väljer, eftersom olika alternativ inte ska leda till olika skatteeffekter. Dock riskerar det just sagda att ske vid gemenskapsinternta förvärv, vilket inte kan vara avsikten med reglerna.

I nästa avsnitt följer en vidare diskussion om problemet med dokumentationskraven i förhållande till neutralitetsprincipen. I avsnittet ska dessutom syftet med uppsatsen att besvaras.

5.3 Sammanfattning

I kapitlet har redogjorts för den skatterättsliga principen om neutralitet. Neutralitetsprincipen återfinns i det inledande avsnittet i mervärdesskattedirektivet. Principen är svår att beskriva eftersom den beskrivs på olika sätt beroende på var man söker information om den.²¹⁶

På mervärdesskatteområdet har neutralitetsprincipen stor betydelse och enligt mervärdesskattedirektivet är syftet med detta att uppnå ett konkurrensneutralt system för mervärdesskatt. Det gemensamma mervärdesskattesystemet ska garantera fullständig neutralitet gällande skattebördan för all verksamhet så länge verksamheten i sig är skattepliktig.²¹⁷ I doktrin beskrivs neutralitetsprincipen på en mängd sätt och i många olika sammanhang. Den, för uppsatsen, viktigaste innebörden med principen kan sammanfattas med att olika alternativ inte ska leda till olika skatteeffekter. Trots tanken med neutralitet leder dokumentationskraven till olika beskattningsutfall beroende på vilket transportsätt som väljs vid ett gemenskapsinternt förvärv.²¹⁸

I nästkommande avsnitt följer en vidare diskussion om neutralitetsprincipen och dess förenlighet med dokumentationskraven. I avsnittet kommer även syftet med uppsatsen att besvaras.

²¹³ Se avsnitt 3.2.3.

²¹⁴ Se avsnitt 3.2.4.

²¹⁵ Tikka, Om principer vid tolkningen av skattelag, *Skattenytt 2004*, s. 660.

²¹⁶ Se avsnitt 5.2.

²¹⁷ Se avsnitt 5.2.1.

²¹⁸ Se avsnitt 5.2.2.

6 Avslutande diskussion

6.1 Inledning

Syftet med uppsatsen är att, ur ett svenskt företagarperspektiv, utreda huruvida Skatteverkets dokumentationskrav gällande god tro vid gemenskapsinterna förvärv har konstitutionellt stöd. Vidare ska det undersökas huruvida en rekommendation av Skatteverket gällande debitering av mervärdesskatt som en försiktighetsåtgärd, utgör ett hinder i den fria rörligheten. Syftet besvaras med följande huvudfrågor:

- Finns det konstitutionellt stöd för Skatteverkets dokumentationskrav?
- Är dokumentationskraven förenliga med den skatterättsliga principen om neutralitet?

Syftet inrymmer två huvudsakliga delfrågor varför avsnittet är uppdelat i två delar. I vardera delen förs en diskussion om frågorna vilka ska leda fram till slutsatsen som återfinns i avsnitt 6.4.

6.2 Har skatteverkets dokumentationskrav konstitutionellt stöd?

6.2.1 Lagstödet i dag

Genom 3 kap. 30 a § 1 st. ML framgår rekvisiten för att ett gemenskapsinternt förvärv ska undantas från skatteplikt. Ur lagtexten kan utläsas att varan som är föremål för förvärvet ska transporteras av endera köparen, säljaren eller någon för deras räkning från ett EG-land till ett annat. Vidare ska köparen enligt ML vara registrerad såsom skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EG-land.²¹⁹ Utöver det nyss sagda ställs, enligt lagtexten, inga övriga rekvisit för att förvärvet ska undantas från skatteplikt.

Det nämns inte någonstans i lagtexten eller i förarbetena att säljaren måste åberopa dokumentation för att bevisa att varan har transporterats ut ur landet. Inte heller stadgas vem av parterna som har bevisbörda för det nyss sagda. På grund av den bristande lagstiftningen och osäkerheten som råder uppstår vissa frågor, nämligen vem som har bevisbörda för att visa att transporten fullgörs ut ur landet samt vilken grad av bevisning som ska uppnås.

6.2.2 Bevisbördan

EG-domstolen har genom mål C-409/04 *Teleos m.fl.* meddelat att leverans av en vara måste kunna styrkas genom dokumentation som gör det möjligt för medlemsstaternas myndigheter att kontrollera leveranserna. Vidare framgår det av praxis från EG-domstolen att det är säljaren som har bevisbörda för att inbringa tillräcklig dokumentation för att ett gemenskapsinternt förvärv ska undantas från beskattning, vilket framgår av mål C-184/05 *Twoh International*.²²⁰ Att det är säljaren och inte köparen som har bevisbörda för att frambringa tillräcklig bevisning torde kunna förklaras med att det är säljaren som vill få förvärvet undantaget från beskattning i ursprungsstaten. Eftersom den

²¹⁹ Se avsnitt 2.4.1.

²²⁰ Se avsnitt 3.2.1.

som påstår något anses ha bevisbörda för sitt yttrande,²²¹ borde säljaren i detta hänseende därför vara den som ska ha bevisbörda för transporten då det är säljaren som vill få det gemenskapsinterna förvärvet undantaget från beskattning. Varför det, trots allt, finns ett behov av att lagstadga om bevisbördan beror, enligt mig, på att förutsägbarheten för beskattningsutgången för den skattskyldige skulle öka och bli tydligare än i dagsläget när bevisbördan endast är fastslaget av praxis.

I RÅ 2004 ref 26 för kammarrätten ett resonemang som innebär ett ytterligare argument för ett behov av att lagstifta om bevisbördan. Kammarrätten anger, liksom jag påpekat, att Skatteverkets krav på att det är säljaren som har bevisbörda för att visa transportgången, faktiskt inte framgår av vare sig lagtext eller förarbeten. Vad som framgår är endast att det ska ske en gränsöverskridande transport till ett annat EG-land då varorna fysiskt överförs samt att köparen ska vara registrerad till mervärdesskatt.²²² Trots att det efter domslutet i rättsfallet har framkommit genom EG-rättsfallet C-184/05 *Twoh International* att det faktiskt åvilar säljaren att frambringa tillräcklig bevisning utgör uttalandet från kammarrätten ännu ett argument för ett behov av att bevisbördan faktiskt borde regleras i lag.

Om det i paragrafen för undantagande av skatteplikt, 3 kap. 30 a § 1 st. ML, stadgades vem som har bevisbörda för förvärvet, samt vilken grad av bevisning som ska frambringas, se nedan, hade den skattskyldige enligt min mening försatts i en bättre situation än den som råder i dagsläget, eftersom beskattningsutgången då skulle vara mer förutsägbar. Det nyss sagda borde även överrensstämman med EG-domstolens ställningstaganden av den orsaken att de eftersträvar att den skattskyldige i förväg ska kunna förutse beskattningsutgången eftersom beskattningen medför en ekonomisk börda.²²³

6.2.3 Bevisgrad

Förutom problemet om bevisbörda uppkommer även frågan om vilken grad av bevisning som ska uppnås för att en säljare ska anses ha uppfyllt tillräcklig bevisning huruvida varan, genom transport, har lämnat landet eftersom detta inte framgår av lagtexten. Om graden av den bevisning som ska uppvisas fastslogs i lagtexten skulle behovet av dokumentationskraven, enligt min mening, att förminska. Skatteverket har angett att det ska göras *sannolikt* att varan genom transport har lämnat landet.²²⁴ För att uppfylla graden av bevisning till sannolikt ska säljaren, enligt Skatteverket, uppfylla dokumentationskraven. Enligt min mening är detta varken rimligt eller nödvändigt. Om Skatteverket anser att det ska göras sannolikt att varan lämnat landet borde detta innebära att säljaren ska kunna få frambringa vilken bevisning denne än vill. Bevisningen i Sverige är fri och på grund härav borde det inte spela någon roll vilket sätt ett företag använder sig av för att bevisa att en transport ut ur landet har skett. Om beviskravet stadgas i lagtexten och sätts till *sannolikt* skulle de, av Skatteverket, så kallade dokumentationskraven enligt min mening inte behövas, eftersom bevisprövningen då är upp till parterna själva.

²²¹ Se avsnitt 3.2.1.

²²² Se avsnitt 3.3.2.1.

²²³ Se avsnitt 3.2.1.

²²⁴ Se avsnitt 3.2.2.

EG-domstolen har yttrat att dokumentationsskyldigheten som åvilar säljaren, inte garanterar att det sker en korrekt tillämpning av undantaget för skatteplikt eftersom det i förväg är svårt att veta om bevisningen är tillräcklig eller ej.²²⁵ Jag delar EG-domstolens bedömning i målet eftersom säljaren i dagsläget inte med tillförlitlighet kan veta hur beskattningsutgången blir, på grund av den bristande lagstiftningen om graden av den bevisning som ska kunna frambringas. På grund härav är det ur min synvinkel än mer besynnerligt att lagstiftaren inte väljer att stadga villkoren om detta i lagtexten.

Kammarrätten för i mål nr 2355-2357-08 ett intressant resonemang om de beviskrav som ställs på det säljande företaget vid gemenskapsinterna förvärv, vilket går ut på att varor inom olika branscher har olika benägenhet att bli föremål för mervärdesskattebedrägerier. I målet är det handel med skrot som är föremål för utredning. Handel med skrot borde, enligt kammarrätten, på grund av verksamhetens egenskaper innebära en förhållandevis liten risk att bli föremål för mervärdesskattebedrägerier, i jämförelse med till exempel handel med mobiltelefoner, eftersom risken för att skrothandel skulle bli föremål för handel mellan privatpersoner är liten. På grund härav, menar kammarrätten, att det därför inte borde ställas lika höga krav gällande dokumentationsskyldigheten på företag som handlar med varor vilka till största sannolikhet inte kommer att omsättas till privatpersoner.²²⁶

Kammarrättens resonemang är intressant av den anledning att dokumentationskraven blir föremål för granskning på ett sätt som inte endast rör det faktum att dokumentationskraven ska anses sakna lagstöd. De praktiker, med vilka jag har diskuterat dokumentationskraven och gemenskapsinterna förvärv, välkomnar en reglering av dokumentationskraven i förhållande till vilken slags vara som är föremål för förvärvet.²²⁷ Om dokumentationskraven i framtiden blir föremål för prövning i Regeringsrätten skulle det kunna ske en reglering av kraven beroende på vad för slags vara det rör, om Regeringsrätten i frågan dömer på liknande sätt som kammarrätten i mål nr 2355-2357-08.

Liksom det resonemang som fördes i avsnitt 6.2.2 angående bevisbördan så kan förutsägbarheten för de skattskyldiga genom dokumentationskraven aldrig bli så förutsägbar som genom en skriftlig lagregel. Det är därför av vikt att både bevisbördan och den grad av bevisning som fordras för att en vara ska anses vara transporterad ut ur landet stadgas i lag.

6.2.4 Krav på utformningen av Skatteverkets handlingar

Som framkommit i tidigare avsnitt i uppsatsen uppställs det krav på utformningen på Skatteverkets handlingar. Handlingarna som publiceras är av olika slag och dokumentationskraven hamnar under rubriken allmänna råd. Allmänna råd måste vara förenliga med legalitetsprincipen och således ha stöd i lag, likhetsprincipen och dessutom vara förenliga med EG-rätten.²²⁸

²²⁵ Se avsnitt 3.2.1.

²²⁶ Se avsnitt 3.4.1.

²²⁷ Se avsnitt 1.2.

²²⁸ Se avsnitt 4.3.

Påhlsson anser att om de allmänna råden innebär en skärpning av en lagstadgad regel finns det en risk att de strider mot legalitetsprincipen. De allmänna råden får istället endast ge en förklaring till lagtexten eller till ett rekvisit däri. Som jag har berört i avsnitt 4.3.2 uppkommer frågan vad dokumentationskraven i realiteten utgör. Språkligt sätt saknar dokumentationskraven stöd i lag, eftersom de inte finns reglerade i lagtexten i ML.

Skatteverket får inte, genom allmänna råd och andra handlingar, uppställa nya rekvisit eller tolka lagregler utanför sitt behörighetsområde, eftersom handlingarna då riskerar att strida mot legalitetsprincipen. Det får endast ges en språklig förklaring till en lagregel eller annan bestämmelse.²²⁹ Eftersom varken bevisbördan eller graden av bevisning framgår av lagtexten anser jag att dokumentationskraven faktiskt utgör en utvidgning av lagtexten som inte endast kan sägas utgöra en språklig förklaring. En språklig förklaring av en lagregel kan inte innebära att det uppställs nya rekvisit till en lagregel, eftersom det måste ligga i lagstiftarens intresse att göra detta och således inte vara en uppgift för Skatteverket.

Det framgår de facto inte av lagtexten eller av förarbetena vilken grad av bevisning som ska uppfyllas och att bevisbördan faktiskt åvilar säljaren. Som framgått av avsnitt 4.2 är det genom 8 kap. 2 § RF stadgat att ett uttagande av skatt måste grunda sig på stöd i lag. Eftersom lagen inte framställer de krav vilka Skatteverket hävdar att de skattskyldiga ska uppfylla för att det gemenskapsinterna förvärvet ska undantas från skatt, kan dokumentationskraven enligt min mening därför inte sägas ha grundlagsstöd.

6.3 Är Skatteverkets dokumentationskrav förenliga med neutralitetsprincipen?

6.3.1 Neutralitetsprincipen

Den skatterättsliga principen om neutralitet är väsentlig för hela det gemensamma området för mervärdesskatt eftersom verksamheter garanteras bli föremål för likartad beskattning i samtliga medlemsstater så länge verksamheten i sig är skattepliktig. Neutralitetsprincipen förhindrar även en olikbehandling av verksamheter som erbjuder likande varor eller tjänster.²³⁰

Två alternativa handlingsätt får inte, enligt principen, leda till avvikande beskattningsutgång. I uppsatsen har det framkommit att det är olika svårt att frambringa tillräcklig dokumentation beroende på vilket transportalternativ som väljs. Det är mest fördelaktigt att låta en tredje part ombesörja transporten.²³¹ Eftersom det är säljaren som har bevisbörda för transporten riskerar säljaren att låta ekonomin styra valet av transport,²³² av den orsaken att det genom att välja en tredje part som transporterar varorna är lättare att uppfylla kravet på tillräcklig dokumentation.²³³ Förvärvet blir då följaktligen klassat

²²⁹ Se avsnitt 4.3.2.

²³⁰ Se avsnitt 5.2.1.

²³¹ Se avsnitt 3.2.6.

²³² Se avsnitt 6.2.4.

²³³ Se avsnitt 3.2.3.

som ett gemenskapsinternt förvärv vilket ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § 1 st. ML. I takt med att det är svårast att frambringa bevisning då köparen ombesörjer transporten finns det en risk att svenska företag väljer bort utländska köpare som besitter egna transportsystem. Det nyss sagda kan, enligt min uppfattning, inte sägas vara förenligt med tanken om det gemensamma mervärdesskattesystemet som vilar på principen om neutralitet, vilket borde innebära att de alternativa sätten att transportera varan till ett annat EG-land ska leda till en och samma beskattningsutgång.

Mutén anser att det strider mot neutralitetsprincipen om olika handlingsalternativ innan beskattning är likvärdiga men olikvärdiga efter beskattning. Alternativen riskerar då att väljas utifrån den ekonomiskt mest fördelaktiga, varför de påverkar den ekonomiska planeringen.²³⁴ Eftersom detta är fallet med de alternativa transportsätten enligt dokumentationskraven är Muténs ståndpunkt ytterligare ett argument som tyder på att dokumentationskraven inte är förenliga med principen om neutralitet. Enligt min mening kan dokumentationskraven därför inte sägas vara förenliga med den skatterättsliga principen om neutralitet.

6.3.2 Hinder i den fria rörligheten

Det finns även en risk att dokumentationskravens utformning inkräktar på den fria rörligheten inom gemenskapen. De fyra friheterna utgör till stor del själva grunden för gemenskapen.²³⁵ Friheterna finns stadgade i fördraget och får inte utan särskilda skäl inskränkas. Skatteverket rekommenderar säljare att, vid osäkerhet huruvida en vara kommer att transporteras ut ur landet eller ej, ändå debitera mervärdesskatt på fakturan till köparen. I ett senare skede, när tillräcklig dokumentation har införskaffats, ska mervärdesskatten i stället krediteras köparen.²³⁶

Genom mina samtal med skattejurister på nämnda konsultfirmor,²³⁷ är denna rekommendation orimlig och följs inte av företagen. Om rekommendationen följs skulle den utländska köparen med största sannolikhet avbryta samarbetet, eftersom köparen skulle behöva lägga ut kapital på mervärdesskatt som i realiteten inte ska erläggas i Sverige. Enligt mig finns det en risk att rekommendationen i sig leder till att handeln mellan företag inom gemenskapen hämmas och att svenska företag riskerar att sållas bort framför andra företag inom gemenskapen, om de ska följa Skatteverkets inrådan i ärendet. På grund härav måste rekommendationen utgöra ett handelshinder som strider mot den fria rörligheten varför rekommendationen, enligt min mening, inte kan anses vara förenlig med EG-rätten.

I mål C-409/04 *Teleos m.fl.* anser EG-domstolen dock att restriktioner i den fria rörligheten i vissa fall kan rättfärdigas om det rör åtgärder som kan sägas bekämpa undandragande av skatt, skatteflykt eller missbruk av andra slag. Medlemsstaterna är av självklara skäl ytterst måna om att få in och behålla sina skatteintäkter, särskilt på mervärdesskatteområdet eftersom intäkterna bidrar till en stor del av inkomsterna till medlemssta-

²³⁴ Se avsnitt 5.2.2.

²³⁵ Se avsnitt 1.1.

²³⁶ Se avsnitt 3.2.5.

²³⁷ Se avsnitt 1.1.

terna.²³⁸ Jag anser dock inte att Skatteverkets rekommendation kan rättfärdigas genom de skäl som EG-domstolen specificerar i mål C-409/04 *Teleos* eftersom Skatteverkets rekommendation inte utgör ett bekämpande av undandragande av skatt eller motverkan mot skatteflykt. I stället är rekommendationen ett sätt för staten att inbringa skatteintäkter, vilket enligt min mening inte är av samma betydelse som motverkan av skatteflykt eller undandragande av skatt. Rekommendationen utgör därför ett hinder i den fria rörligheten.

Ytterligare argument för att rekommendationen faktiskt strider mot den fria rörligheten framgår av Ståhl som anser att det torde vara mycket starka nationella intressen som ska överväga, för att en skatteregel ska kunna rättfärdigas enligt fördraget. Enda sättet att tillåta en skatteregel som hindrar den fria rörligheten är, enligt Ståhl, då regeln har ett så starkt nationellt intresse vilket därför väger tyngre än intresset av att upprätthålla den gemensamma marknaden och den fria rörligheten.²³⁹ Jag är av åsikten att inbringandet av skatteintäkter inte bör tillåta restriktioner i den fria rörligheten, vilket är fallet om skatteverkets rekommendation följs. Den fria rörligheten är stadgad i fördraget och gemenskapen vilar till stor del på denna.²⁴⁰ På grund härav måste betydelsen av den fria rörligheten anses vara av högre rang än inbringandet av skatteintäkter till medlemsstaterna. Anmärkas ska även att EG-domstolen i C-409/04 *Teleos* anser att den fria rörligheten *i vissa fall* kan rättfärdigas. Här finns således utrymme för tolkning. Gemenskapen vilar på den fria rörligheten och tanken med gemenskapen syfte måste till stor del kunna sägas vara att upprätthålla en fungerande handel mellan medlemsstaterna inom gemenskapen. Skatteverkets rekommendation måste därför, enligt mig, innebära en inskränkning i den fria rörligheten vilken utgör ett handelshinder som inte kan rättfärdigas genom betydelsen av indrivning av skatteintäkter till medlemsstaterna.

6.4 Slutsats

Enligt min mening saknar dokumentationskraven konstitutionellt stöd eftersom kraven innebär en utvidgning av lagtexten vilken inte var avsedd av lagstiftaren. Bevisbördan och den grad av bevisning som ska frambringas bör av lagstiftaren fastslås i lagtexten för att på så sätt öka förutsägbarheten för de skattskyldiga.

Jag anser vidare att dokumentationskraven strider mot den skatterättsliga neutralitetsprincipen eftersom det är stor risk att det säljande företaget planerar val av transport i förhållande till det sätt som är enklast att frambringa tillräcklig bevisning, för att ett gemenskapsinternt förvärv ska undantas från beskattning. Detta stämmer inte överrens med neutralitetsprincipen. Slutligen innebär Skatteverkets rekommendation om att, vid osäkerhet huruvida varan genom transport kommer att lämna landet, debitera mervärdesskatt på fakturan till köparen som en försiktighetsåtgärd ett handelshinder. Hindret kan inte rättfärdigas eftersom en fungerande inre marknad mellan medlemsstaterna måste vara av större värde än att inbringa skatteintäkter till medlemsstaterna.

²³⁸ Se avsnitt 1.1.

²³⁹ Se avsnitt 3.2.5.

²⁴⁰ Se avsnitt 1.1.

Referenslista

EG-rätt

Fördrag

EG-fördraget – Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen

Lissabonfördraget om ändring av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen

Förordningar

Rådets förordning (EEG) nr 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt)

Direktiv

Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter

Rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

Praxis från EG-domstolen

Mål 283/81 Srl CILFIT och Lanificio di Gavardo SpA mot Ministero della sanità [1982] REG s. 3415

Mål C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs and Excise, [1995] REG s. I-00983

Mål C-37/95 Belgiska staten mot Ghent Coal Terminal NV, [1998] REG s. I-0001

C-216/97 Jennifer Gregg och Mervyn Gregg mot Commissioners of Customs & Excise, [1999] REG s. I-04947

Mål C-245/04 EMAG Handel Eder [2006] REG s. I-3227

Mål C-384/04, Commissioners of Customs & Excise och Attorney General mot Federation of Technological Industries m.fl. [2006] REG s. I-04191

Mål C-409/04 The Queen, på begäran av Teleos plc m.fl. mot Commissioners of Customs and Excise [2007] REG s. I-07797

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

Mål C-184/05 Twoh International BV mot Staatssecretaris van Financiën [2007] REG s. I-07897

Mål C-515/07 Vereniging Noordelijke Land – en Tuinbouw Organisatie mot Staatssecretaris van Financiën [2009] REG s. 0

Kommissionen

KOM/00/0028 slutlig - Rapport från kommissionen till rådet och Europaparlamentet den tredje artikel 14-rapporten om tillämpningen av rådets förordning (eeg, euratom) nr 1553/89 beträffande uppbörd av mervärdesskatt och kontrollförfaranden.

KOM (2004) slutlig – Förslag till Rådets direktiv om gemensamt system för mervärdesskatt (omarbetad version)

KOM (2006) 254 slutlig – Meddelande från kommissionen till rådet, europaparlamentet och europeiska och sociala kommittén om behovet att utarbeta en samordnad strategi för att förbättra kampen mot skattebedrägeri

Särskild rapport nr 8/2007 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt, samt kommissionens svar (i enlighet med artikel 248.4 andra stycket i EG-fördraget) (2008/C 20/01)

Svensk rätt

Författningar

Författningssamlingsförordning (1976:725)

Förordning (2003:1106) med instruktion för Skatteverket

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lag (1968:430) om mervärdesskatt

Mervärdesskattelag (1994:200)

Mervärdesskatteförordning (1994:223)

Regeringsformen (1974:152)

Rättegångsbalk (1942:749)

Skattebetalningslag (1997:483)

Förarbeten

Regeringens proposition 1983/84:119 om förenkling av myndigheternas föreskrifter, anvisningar och råd

Regeringens proposition 1994/95:57 Mervärdesskatten och EG

SOU 2005:57 Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt

SOU 2006:90 På väg mot en enhetlig mervärdesskatt

Praxis

Regeringsrätten

RÅ 2004 ref 26

Kammarrätten

Mål nr. 2355-2357-08, Kammarrätten i Göteborgs dom 2009-09-08

Offentligt tryck

Skatteverkets ställningstagande, Identitet mellan återoppat VAT-nt och köparen, 2005-04-14, dnr 130 171101-05/111

Skatteverkets ställningstagande, God tro vid försäljning av varor till annat land samt krav på dokumentation, 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111

Skatteverket, Handledning för mervärdesskatt 2009, SKV 553 utgåva 20 (del 1) och SKV 554 utgåva 4 (del 2)

Litteratur

Allgårdh, Olof. och Norberg, Sven., EU och EG-rätten: en läro- och handbok om EU och EG-rätt: Europeiska unionen, konstitutionella fördraget, institutionerna, de fyra friheterna, konkurrensreglerna, EMU, fjärde upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm 2004

Alhager, Eleonor., Mervärdesskatt vid omstruktureringar, Iustus, Uppsala 2001

Alhager, Eleonor., Kleerup Jan., Melz, Peter. och Öberg, Jesper., Mervärdesskatt i teori och praktik, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2007

Bernitz, Ulf. och Kjellgren, Anders., Europarättens grunder, tredje upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2007

Hellner, Jan., Metodproblem i rättsvetenskapen: studier i förmögenhetsrätt, Jure, Stockholm 2001

Hettne, Jörgen. och Otken Eriksson, Ida., EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk rättstillämpning, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2005

Kleerup, Jan. och Westfahl, Lena., Den svenska momsens, fjärde upplagan, Liber i samarbete med Ernst & Young 2006

Lodin, Sven-Olof., Lindencrona Gustaf., Melz, Peter. och Silfverberg, Christer., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, Studentlitteratur AB, Lund 2009

Melz, Peter., Mervärdesskatten – rättsliga grunder och problem, Juristförlaget, Stockholm 1990

Mutén, Leif., Tre skatterättsliga uppsatser, Juridiska föreningen, Uppsala 1966

Peczenik, Aleksander., Vad är rätt? Demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation, Fritzes 1995

Påhlsson, Robert., Konstitutionell Skatterätt, Iustus Förlag AB, Uppsala 2009

Ståhl, Kristina., Skatterna och den fria rörligheten inom EU – svensk skatterätt i förändring? Svenska institutet för europapolitiska studier, SIEPS, rapport nr 8, Stockholm 2006

Ståhl, Kristina., och Österman Persson, Roger., EG-skatterätt, andra upplagan, Iustus, Uppsala 2006

Tiika, Kari S., Om principer vid tolkning av skattelag, Skattenytt, 2004, s. 656-666

Westberg, Björn., Mervärdesskattedirektivet – en kommentar, Thomson Reuters 2009

Övrigt publicerat material

EU:s officiella hemsida på svenska, se <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/aidetypesdoc.cfm?CL=sv>, 2009-09-29

EU:s officiella hemsida på svenska, se http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31005_sv.htm, 2009-10-08

Regeringens hemsida, se <http://www.regeringen.se/sb/d/9242/a/89146>, 2009-12-04.

Riksdagens hemsida, se <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/aidetypesdoc.cfm?CL=sv>, 2009-09-29

Riksdagens hemsida om EU-rättsliga frågor. EU-upplysningen, se <http://www.eu-upplysningen.se/Aktuellt/Lissabonfordraget/Aktuellt-om-Lissabonfordraget/33178/>, 2009-11-19.

Skatteverkets hemsida, se <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/handledningarhandbocker.4.18e1b10334ebe8bc80005332.html>, 2009-11-24

Skatteverkets hemsida, se <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/omforeskrifterallmannaradmeddelanden.4.18e1b10334ebe8bc80003959.html>, 2009-12-03

Muntlig utsaga

Möte med Carin Gerding (Skeppsbron Skatt AB), Olof Lundqvist (Ernst & Young AB) och Johan Östholm (Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB), alla skattejurister, 2009-09-15, på Öhrlings PricewaterhouseCoopers kontor i Malmö.

Möte med Carin Gerding (Skeppsbron Skatt AB), skattejurist, 2009-11-05, på Skeppsbron Skatts kontor i Malmö.

Telefonsamtal med Mary Bengtsson på Kammarrätten i Göteborg, 2009-11-12