



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Erika Schoultz

Harmonisering av den elektroniska
faktureringen – en analys av Sveriges
skyldigheter enligt art. 10
Romfördraget

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Christina Moëll

Ämnesområde: Skatterätt

Vårterminen 2001

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Uppsatsens syfte	5
1.2 Avgränsning av uppsatsen	6
1.3 Metod och material	6
1.4 Disposition	7
2 EG:S KOMPETENS PÅ MERVÄRDESSKATTEOMRÅDET	8
2.1 Historia	8
2.2 Vad omfattas av begreppet mervärdesskatt?	9
2.3 Avdrag för ingående skatt	10
3 FÖRSLAG TILL ÄNDRING AV SJÄTTE MERVÄRDESDIREKTIVET	12
3.1 Bakgrund till förslag	12
3.2 SLIM-samarbetet	12
3.3 Innehåll i direktivförslag	13
4 FAKTURANS INNEHÅLL	15
4.1 Varför harmonisering?	15
4.2 Innehåll enligt direktivförslag	16
4.2.1 Förteckning över uppgifter	16
4.3 Gällande svenska regler	17
4.3.1 Uppgiftskrav vid mindre belopp	18
4.3.2 Uppgiftskrav vid EG-handel	18
4.3.3 Uppgiftskrav enligt annan lagstiftning	19
4.4 Direktivförslags effekt på gällande svenska regler	19

5	ELEKTRONISK FAKTURERING	21
5.1	Varför harmonisering?	21
5.2	Problem samt möjligheter med elektronisk fakturering	22
5.3	Ändring av sjätte momsdirektivet	23
5.3.1	Resultat av utredning	23
5.4	Kommissionens direktivförslag	24
5.4.1	Avancerad elektronisk signatur	25
5.5	Diskussion kring förslag om elektronisk fakturering	25
5.6	Direktivförslags effekt på gällande svenska regler	26
6	LAGRING AV FAKTUROR	28
6.1	Varför harmonisering	28
6.2	Direktivförslag om lagring av fakturor	28
6.3	Gällande svenska regler	29
6.3.1	Platsen för förvaring	30
6.3.2	Bakgrund till regler för arkivering	30
6.3.3	Förvaring med hjälp av maskinutrustning som är placerad utanför Sverige	31
6.3.4	Möjligheter till dispens	32
6.3.5	Tillfällig förvaring av verifikationer utomlands	32
6.4	Direktivförslags effekt på gällande svenska regler	33
7	LOJALITETSPRINCIPEN	36
7.1	Direktivförslagets omfattning	36
7.2	Medlemsstaternas skyldigheter enligt lojalitetsprincipen	36
7.3	Artikel 10 som central konstitutionell princip	37
7.4	Vad konstituerar brott mot artikel 10?	38
7.4.1	Skyldighet att samarbeta	39
7.4.2	Skyldighet att anpassa nationella bestämmelser	41
7.5	Underlåtenhet att inte rätta sig efter gemenskapsrätten	43
7.5.1	Force Majeure	43
7.5.2	Praktiska svårigheter	44
7.6	Enskildas rätt till skadestånd	45
7.7	Sammanfattning	46
8	ANALYS OCH SLUTORD	48

BILAGA A

FEL! BOKMÄRKET ÄR INTE DEFINIERAT.

KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING

50

RÄTTSFALLSFÖRTECKNING

53

Sammanfattning

Fakturan styrs av både regler i mervärdesskattelagen och bestämmelser i bokföringslagen. Det framgår av 8 kap. 5 § ML att rätt till avdrag för ingående moms endast föreligger om den kan styrkas genom faktura eller jämförlig handling som avses i 11 kap. ML. Ett krav för avdrags- eller återbetalningsrätt av moms är således att underlaget utgörs av en sådan handling med sådant innehåll som föreskrivs i 11 kap. Utöver kraven i mervärdesskattelagen uppställs vissa krav i bokföringslagen på vad en verifikation skall innehålla samt vissa regler om arkivering av räkenskapsinformation.

Skyldigheten att utställa en faktura är grundläggande för gemenskapens mervärdesskattesystem. I detta sammanhang fyller fakturan tre funktioner, dvs. den innehåller alla uppgifter avseende det tillämpliga mervärdesskattesystemet, den gör det möjligt för skattemyndigheterna att genomföra sina kontroller och i tillämpliga fall ligger den till grund för kundens rätt till avdrag. De EG-rättsliga mervärdesskattebestämmelserna finns i sjätte momsdirektivet. Det sjätte momsdirektivets nuvarande bestämmelser om skyldigheten att utfärda faktura är ganska summariska och medger en stor tolkningsfrihet för medlemsstaterna. Dessa bestämmelser tillkom vid en tidpunkt då det endast fanns fakturor i pappersform och begreppet elektronisk fakturering ännu var helt okänt. De skyldigheter som gäller vid utställande av en faktura har fastställts med utgångspunkt från att fakturor är i pappersform och kan därmed inte lätt överföras på elektronisk fakturering. Så är till exempel fallet när det gäller skyldigheten att bevara en kopia av dokument som är svåra att tyda, när dokumenten överförs på annat sätt än i pappersform. I syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesbeskattning lade kommissionen under hösten år 2000 fram ett förslag till ändringar av dessa bestämmelser.

Direktivförslaget kom på mervärdesskatteområdet, vilket får till följd att förslagen till ändringar endast kan påverka kraven på fakturering när det gäller mervärdesbeskattning. De regler som styr fakturan, både till innehåll, sätt att fakturera på samt förvaring, finns inte bara i mervärdesskattelagen utan även i bokföringslagen. För att få full effekt, och därmed förenkla för aktörerna på marknaden, måste ett direktivförslag om harmonisering av den elektroniska faktureringen även omfatta redovisningsrätten.

Kommissionens beslut om förslag till ändring av reglerna kring fakturering skedde på mervärdesskatteområdet vilket får till följd att redovisningsreglerna egentligen inte ska beröras av de föreslagna ändringarna, det vill säga, endast mervärdesskattelagen ska påverkas av ett direktivförslag på mervärdesskatteområdet. Det är dock värt att fundera över om Sverige är tvungen att ändra även de redovisningsrättsliga reglerna med tanke på medlemsstaternas förpliktelser att lojalt samarbeta med kommissionen, härledda

ur artikel 10 Romfördraget. Om artikel 10 är tillämplig innebär det att Sverige inte får behålla bestämmelser som hindrar att de EG-rättsliga reglerna kan implementeras fullt ut. Bibehållna som idag, finns det risk att redovisningsreglerna förhindrar att målet med det mervärdesskatterättsliga direktivet uppnås.

Eftersom harmoniseringsförslaget kom på mervärdesskatteområdet innebär det inget brott mot direktivet att inte anpassa reglerna i BFL. Frågan blir istället ifall medlemsstaternas förpliktelser enligt lojalitetsprincipen innefattar en total harmonisering av alla regler kring faktureringen. Sammanfattningsvis anser jag inte att Sverige kan tvingas att ändra sina redovisningsrättsliga lagar på grund av ett direktiv på mervärdesskatteområdet. Så långt sträcker sig ännu inte förpliktelserna härledda ur artikel 10 Romfördraget. Sverige förefaller dock vara inriktat på att även göra ändringar i BFL vilket indikerar att uppfattningen är att redovisningsrätten också omfattas av direktivförslaget.

Förord

Avsikten med denna uppsats har varit att granska hur omfattande Sveriges skyldigheter enligt artikel 10 Romfördraget är. Arbetet har varit mycket stimulerande då det funnits flera intressanta frågor att resonera kring.

Jag vill rikta ett stort tack till min handledare Christina Moëll för god vägledning under arbetets gång och för värdefulla synpunkter och infallsvinklar på uppsatsens utformning.

Vidare vill jag tacka alla som uppmuntrat mig i mitt arbete.

Lund, augusti 2001

Erika Schoultz

Förkortningar

BFL	Bokföringslagen
BFN	Bokföringsnämnden
Dnr.	Diarienummer
EG-fördraget	Romfördraget
EGD	Europeiska Gemenskapens Domstol
EGT	Europeiska Gemenskapens officiella Tidning
ECR	European Court Reports
ML	Mervärdesskattelagen
Prop.	Proposition
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SLIM	Simpler Legislation for the Internal Market (initiativet om en enklare lagstiftning för den inre marknaden)
SOU	Statens Offentliga Utredningar

1 Inledning

1.1 Uppsatsens syfte

Fakturan är ett av de viktigaste dokumenten i affärlivet. Den omfattas av olika redovisnings-, skatte- och handelsbestämmelser samt ibland även av språkliga bestämmelser. Dessa bestämmelser sammanhänger huvudsakligen med mervärdesskattelagstiftningen.

Den 17 november år 2000 lades ett förslag till rådets direktiv om ändring av sjätte momsdirektivet (77/388/EEG) i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt, med koncentration på reglerna kring elektronisk fakturering. Förslaget behandlar vad en faktura ska innehålla, sättet på vilket fakturering får ske samt hur och var mottagna fakturor ska förvaras. Målet med faktureringsförslaget är att få den inre marknaden att fungera bättre genom att harmonisera medlemsländernas lagstiftning när det gäller elektronisk fakturering. Elektronisk fakturering ska enligt direktivförslaget vara likvärdig med pappersfakturering.

Syftet med min uppsats är att undersöka om, hur och i vilken utsträckning som gällande svenska regler påverkas ifall faktureringsförslaget går igenom.

Idag föreligger en stor variation på regler avseende faktureringskrav i Europa. Medan vissa länder inte alls accepterar förekomsten av elektronisk fakturering har andra skiftande regler kring det. Fakturan har alltid varit nyckeln i redovisningen av en affärstransaktion och en övergång till elektronisk fakturering kommer att bli hjärtat i elektronisk handel. För EU-kommissionen är frågan inte om elektronisk fakturering ska accepteras utan snarare hur den ska hanteras i mervärdesskattesystemet.

Direktivförslaget innebär även en harmonisering av reglerna för lagring av fakturor. Näringsidkarna ska ha total frihet att bestämma var lagring ska ske, under förutsättning att de har full åtkomst till alla uppgifter i fakturan så att dessa kan tillhandahållas vid tex. en kontroll från skattemyndigheterna. Detta för att förenkla för aktörerna att använda sig av elektronisk fakturering. I Sverige styrs lagringen av räkenskapsinformation av bokföringslagen.

En harmonisering av kraven på fakturans innehåll samt var lagring skall ske kommer inte att bli lätt med anledning av att fakturan spelar en viktig roll inom andra lagområden utöver mervärdesskattområdet, som tex. inom direkt beskattning, konsumentlagstiftningen och redovisningsrätten. Ytterligare ett syfte med mitt arbete är att undersöka ifall Sverige, inom ramen för sin skyldighet enligt lojalitetsprincipen i artikel 10 Romfördraget, behöver anpassa även

bokföringslagen till de föreslagna ändringarna. Kan Sverige uppfylla sina förpliktelser enligt lojalitetsprincipen utan att även ändra i bokföringslagen? Å andra sidan, går det att harmonisera faktureringsområdet utan att även träda in på området för redovisning?

1.2 Avgränsning av uppsatsen

Direktivförslaget innehåller förutom ändrade regler för elektronisk fakturering, fakturas innehåll samt förvaring även regler om möjlighet att lägga ut faktureringskyldighet på entreprenad och självfakturering. För att begränsa omfånget på min uppsats har jag valt att inte behandla möjligheterna att lägga ut faktureringskyldighet hos exempelvis en tredje person och inte heller konsekvenserna av förslaget på självfakturering.

Enligt direktivförslaget ska det vara möjligt att sända elektronisk faktura inom alla medlemsstater under förutsättning att fakturan signeras med en särskild elektronisk signatur som garanterar fakturans äkthet och dess innehållsmässiga orubblighet. Äktheten och innehållet ska säkerställas genom en sådan elektronisk signatur som avses i artikel 2.2 i Europaparlamentets och rådets direktiv 1999/93/EG av den 13 december 1999¹. I uppsatsen berörs och anknyts till direktivet för avancerad elektronisk signatur men det är ett medvetet val att inte djupare undersöka verkningarna av att en avancerad elektronisk signatur föreslås medfölja varje elektronisk faktura.

1.3 Metod och material

Uppsatsen bygger på ett förslag till ändringar i sjätte momsdirektivet. Eftersom det ännu bara är ett förslag finns det varken någon litteratur eller artiklar skrivna om ämnet. Jag baserar därmed min redogörelse på det förarbete som gjorts inför direktivförslaget, vilket inkluderar förundersökning, kommissionens förslag till ändringar samt vilken respons förslaget har fått i Sverige av olika statliga myndigheter. Internet har utgjort en utmärkt källa till information i och med att förslaget om harmonisering av den elektroniska faktureringen är nytt och inte ännu hunnit diskuteras i artiklar och doktrin.

Vad gäller medlemsstaternas skyldigheter enligt artikel 10 baserar jag större delen av min framställning på rättsfall från EG-domstolen.

¹ Genomfört i Sverige genom *Lag om kvalificerade elektroniska signaturer* (2000:832).

1.4 Disposition

I det kommande kapitlet behandlar jag EG:s kompetens på mervärdesskatteområdet. Kapitel tre berör bakgrunden till förslaget om ändring av sjätte mervärdesskattedirektivet. I de tre följande kapitlen beskrivs effekterna, ifall direktivförslaget antas av medlemsländerna, på de svenska reglerna kring fakturering vad gäller fakturans innehåll, elektronisk fakturering samt lagring av fakturor. Därefter följer ett kapitel som behandlar möjligheten att Sverige kan vara skyldig att, genom dess förpliktelser enligt artikel 10 EG-fördraget, även anpassa sina regler kring fakturering i de redovisningsrättsliga lagarna.

2 EG:s kompetens på mervärdesskatteområdet

2.1 Historia

EG:s kompetens på mervärdesskatteområdet härleds ur artikel 93 i fördraget. Artikel 93 medger harmonisering både i form av förordning och direktiv.

I och med att mervärdesskatten är en generell skatt på alla varor och tjänster har den varit mer komplicerad att harmonisera än punktskatter. Inte bara sättet att definiera skatten måste harmoniseras utan även frågorna om vem som ska beskattas, vad som kan dras av som ingående mervärdesskatt etc. Harmoniseringsarbetet har därför tagit sin tid.²

Ministerrådet beslöt år 1970 att EG skulle finansieras genom att en andel av medlemsstaternas mervärdesskatteunderlag skulle tillföras EG:s budget. Andelen bestäms för varje år. Detta medförde ett krav på att underlaget för skatten, skattebasen, var detsamma i de olika medlemsstaterna. Arbetet ledde fram till det sjätte mervärdesskattedirektivet. Detta direktiv antogs år 1977. Först år 1987 var direktivet i kraft fullt ut i och med Greklands implementering (Grekland blev medlem år 1981). Det sjätte mervärdesskattedirektivet är ett omfattande direktiv som på flera sätt och vis påminner om en lag. Lagstiftningsprodukten gränsar till vad som lämpligen sjösätts som direktiv. Ett stort antal exakta regler definierar skattebasen etc. Det finns inte mycket utrymme för medlemsstaterna att avvika från direktivets regler. Direktivet är i mycket hög grad uttömmande. Det finns däremot inget krav på gemensam skattesats; endast ett krav på en miniminivå föreligger.³

Eftersom medlemsstaten har litet handlingsutrymme har EG-domstolen stor betydelse för tolkningen och tillämpningen av direktivets bestämmelser. EG-domstolens tolkning av direktivet har ytterligare begränsat medlemsstatens handlingsutrymme. En ansenlig mängd praxis har byggts upp sedan det första målet kom år 1976 och mervärdesskatten får därför anses utgöra en genuin gemenskapsskatt.⁴

² Ståhl, Österman "EG-skatterätt" s. 165.

³ Ståhl, Österman "EG-skatterätt" s. 166.

⁴ Ståhl, Österman "EG-skatterätt" s. 167.

2.2 Vad omfattas av begreppet mervärdesskatt?

Av alla indirekta skatter är det endast mervärdesskatten som omfattas av sjätte direktivet. Med andra ord, skatter och andra avgifter på varor och tjänster är tillåtna men utrymmet för en mervärdesskatt är upptaget av den europeiska varianten som finns i sjätte momsdirektivet. En extra mervärdesskatt är inte tillåten. Inte heller skatter som visserligen avviker från en mervärdesskatt men som försvårar mervärdesskattesystemets funktion är tillåtna. En varuskatt får inte heller hindra rörligheten genom att dess uppbörd kräver att någon sorts gränskontroll etableras. Regeln finns i artikel 33 i sjätte momsdirektivet. EG-domstolen har i sin tolkning av denna artikel pekat på mervärdesskattens särart, nämligen den att skatten är generell på alla varor och tjänster, att den tas ut i varje led av kedjan producent – konsument, att den är proportionell mot försäljningssumman, att den i princip övervältras på konsumenten samt att näringsidkare har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för att kumulativa effekter ska undvikas. Introduceras en skatt av en medlemsstat med alltför stora likheter med mervärdesskatten står denna skatt i strid med EG-rätten. EGD:s sätt att pröva en skatts förenlighet med artikel 33 brukar kallas för Wilmot-testet efter det första prövade målet (C-295/84 Rousseau [1985] ECR s. 3759).⁵

Mervärdesskatt kan i princip tas ut på alla transaktioner som sker på den geografiska yta som tillhör EU (art. 2,3 sjätte momsdirektivet).

Skattskyldig är den som i en ekonomisk verksamhet omsätter skattepliktiga varor eller tjänster.

Enligt art. 5.1 i momsdirektivet är försäljning av tillgång mot ersättning en skattepliktig omsättning. Den svenska definitionen på vara finns i 1:6 ML och frågan om beskattningsutlösande händelse regleras i 2:6 ML. Enligt EG-domstolen är omsättning ett EG-rättsligt autonomt begrepp, ett gemenskapsbegrepp, och det kvittar därför om nationell rätt definierar försäljningen som en formell äganderättsövergång eller inte. EG-regeln innebär att det skall vara en övergång av sådana faktiska ekonomiska rättigheter som äganderätt normalt innebär.⁶

Det finns enligt direktivet möjlighet för en medlemsstat att låta den beskattningsutlösande händelsen vara en annan än själva tillhandahållandet av varan eller tjänsten, Enligt artikel 10.2 kan skatten ”för vissa transaktioner eller vissa kategorier av skattskyldiga personer” tas ut bl.a. senast när en faktura utfärdas. I fallet *Italittica*⁷ år 1995 angav EG-domstolen att bestämmelsen innebär

⁵ Ståhl, Österman ”EG-skatterätt” s. 169.

⁶ Ståhl, Österman ”EG-skatterätt” s. 175.

⁷ C-144/94, *Italittica* [1995] ECR s. 3653.

att en medlemsstat generellt kan reglera frågan på detta sätt. Fallet gällde tillhandahållande av tjänster men bör vara giltigt även på varuområdet.⁸

2.3 Avdrag för ingående skatt

Tidpunkten för avdragsrätt är enligt huvudregeln i artikel 17.1 momsdirektivet densamma som när skattskyldigheten inträder för den aktuella summan för mervärdesskatt, dvs., när säljaren tillhandahåller varan eller tjänsten. Detta kan sägas utgöra en s.k. tidsmässig ömsesidighetsprincip. Artikel 17.1 skulle kunna tolkas som om detta är en i direktivet föreskriven rättsregel som medlemsstaten inte kan avvika från. Detta är dock inte helt säkert. Det finns enligt direktivet möjlighet för en medlemsstat att låta den beskattningsutlösande händelsen vara en annan än själva tillhandahållandet. Enligt artikel 10.2 kan skatten för ”vissa transaktioner eller vissa kategorier av skattskyldiga personer” tas ut bl.a. senast när faktura utfärdas. Frågan är om detta får som konsekvens att avdrag kan ske först när fakturan mottas. Frågan har inte ställts på sin spets men Ståhl och Österman anser att mycket tyder på att EG-rätten måste uppfattas på detta sätt.⁹ Därmed kan möjligen svensk rådande praxis¹⁰ stå i strid med direktivet. En skattskyldig i Sverige har nämligen, enligt god redovisningssed, rätt att lyfta momsen när varan levererats till denne oavsett om faktura mottagits eller inte. Värt att poängtera är att EG-rätten överhuvudtaget inte nämndes i regeringsrättens domskäl. RSV har kommit att föreslå lagändringar på denna punkt.¹¹ Dock är det i huvudsak så i Sverige, att momsredovisningen följer fakturorna in och ut i verksamheten.¹²

Redovisningsreglerna har stor betydelse inom beskattningsområdet genom det rådande sambandet i Sverige mellan redovisning och beskattning. Redovisningen utgör grund för företagens direkta och indirekta beskattning. Därigenom utgör redovisningen också grunden för skattekontrollen.

Till skillnad mot reglerna på skatteområdet är redovisningsreglerna till sin karaktär ofta så att säga ”mjuka regler”. Med detta menas att redovisningsreglerna inte kan läsas och tolkas som t.ex. vanlig lagtext. Det hänvisas ofta i lagtexten till god redovisningssed vilket gör redovisningsreglerna oprecisa och tänjbara på ett sätt som inte har någon motsvarighet på skatteområdet.

Detta var ett försök att ge en kortfattad bakgrund till sjätte momsdirektivet samt ge en bild av EG-rättens omfattning på mervärdesskatteområdet. Det var även en ansats till att visa sambandet, vad gäller fakturering, mellan mervärdesbeskattningen och redovisningsrätten, samt peka på hur detta kan leda till kollisioner med gemenskapsrätten.

⁸ Ståhl, Österman ”EG-skatterätt” s. 178-179.

⁹ Ståhl, Österman ”EG-skatterätt” s. 193.

¹⁰ Se bl.a. RÅ 1999 ref. 16,

¹¹ Sambandet mellan redovisning och beskattning, RSV Rapport 1999:13.

¹² Forssén ”Mervärdesskatt” s. 42.

Följande kapitel behandlar, i ljuset av förslaget till ändring av sjätte mervärdesskattedirektivet, sambandet mellan bokföringslagen och mervärdesskattelagen vad gäller innehåll, sätt att fakturera på samt förvaring. Syftet med de kommande kapitlena är att visa hur de svenska lagarna påverkas av ändringarna samt lägga grunden till avsnittet om lojalitetsprincipen.

3 Förslag till ändring av sjätte mervärdedirektivet

3.1 Bakgrund till förslag

Reglerna avseende faktureringen skiljer sig mycket åt från en medlemsstat i Europeiska unionen till en annan. De olika medlemsstaterna har olika krav på vilka uppgifter och hur många som ska finnas på en faktura. Vad gäller elektronisk fakturering och självfakturering varierar lagstiftningen i de olika medlemsstaterna till att omfatta allt från totalförbud till stor flexibilitet. Detta har lett till en komplex situation för aktörerna och till en lagstiftning som släpar efter i förhållande till den tekniska utvecklingen.

Enligt kommissionen är en harmonisering av reglerna för fakturornas innehåll absolut nödvändig i en globaliserad värld där elektronisk handel utvecklas i snabb takt. En harmonisering genomförs bäst genom ändring i sjätte mervärdedirektivet.

Förslaget om ändring i sjätte mervärdedirektivet har lagts fram som ett led i det så kallade SLIM¹³-initiativet inom EU.

3.2 SLIM-samarbetet

SLIM-initiativet lanserades våren 1996 och utgjorde en ny arbetsmetod för att förenkla den europeiska lagstiftningen. Arbetsmetoden innebär att man tillsammans med experter från medlemsländernas förvaltningar, näringsliv och andra intressegrupper samt företrädare från kommissionen försöker identifiera de åtgärder som krävs för att lagstiftningen skall bli enklare på olika områden. SLIM-samarbetet har i en andra fas kommit att omfatta bland annat reglerna för mervärdesskatt på den inre marknaden.

Aktörerna inom ramen för den andra etappen av SLIM uppgav att avsaknaden av en harmoniserad lagstiftning hindrade den inre marknaden från att fungera väl. Under hösten 1997 presenterade kommissionen resultatet av SLIM-arbetet inom mervärdesskatteområdet i en rapport till rådet och europaparlamentet.¹⁴ Rådet godkände den 27 november 1997 denna rapportens slutsatser i vilka det stod att SLIM-gruppen skulle "undersöka vilka uppgifter som behövs för att utarbeta en moms faktura och fastställa de juridiska och tekniska krav som bör ställas på

¹³ Simpler Legislation for the Internal Market (initiativet om en enklare lagstiftning för den inre marknaden)

¹⁴ KOM(97) 618 slutlig, 24.11.1997

elektronisk fakturering". Av arbetet med att anpassa gemenskapens mervärdesskattesystem till den elektroniska handelns krav framkom dessutom att det var nödvändigt att tillåta en bred användning av elektronisk fakturering, utan onödiga inskränkningar.

I slutet av december 1998 inledde kommissionen en undersökning av vilka krav som ställs på fakturering i samband med mervärdesbeskattning. Syftet med denna undersökning var i första hand att för varje medlemsstat i gemenskapen fastställa vilka uppgifter som fakturan måste innehålla samt enligt vilka villkor elektronisk fakturering och självfakturering var tillåtna. Det andra syftet var att undersöka om det var nödvändigt att harmonisera och modernisera gemenskapslagstiftningen, särskilt i syfte att möjliggöra användningen av de nya faktureringsteknikerna över hela gemenskapen.

Utredningens slutrapport¹⁵ överlämnades till kommissionen i slutet av augusti 1999. I studien redogjordes för vilka krav på fakturans innehåll som ställs i de olika medlemsländerna samt om medlemsländerna tillåter elektronisk fakturering och att kunden upprättar sin egen faktura, så kallad *self-billing*. I rapporten drogs slutsatsen att elektronisk fakturering uttryckligen borde vara tillåten i gemenskapslagstiftningen, även mellan aktörer i olika medlemsstater. Studien innehöll även rekommendationer om hur lagstiftningen bör harmoniseras på detta område.

Det direktivförslag som lagts fram av kommissionen är baserat på slutsatserna i rapporten samt medlemsländernas och kommissionens synpunkter på vilka krav som skall ställas på fakturainnehåll och sättet att fakturera.

3.3 Innehåll i direktivförslag

Sammanfattningsvis innehåller kommissionens direktivförslag följande huvudsakliga ändringar av artikel 22 i det sjätte mervärdesskattedirektivet:

- En lista med 12 obligatoriska uppgifter på fakturan (en maximilista sett ur skatteförvaltningens perspektiv)
- Möjlighet att sända elektronisk faktura med användande av särskild elektronisk signatur som garanterar fakturans äkthet och dess innehållsmässiga orubblighet.
- Möjlighet att lägga ut fakturerings skyldighet på entreprenad hos exempelvis en tredje person eller hos kunden.
- En frihet för näringsidkarna att bestämma var lagring av fakturorna skall ske, under förutsättning att näringsidkarna har full åtkomst till alla uppgifter i fakturan så att dessa kan tillhandhållas vid t.ex. en kontroll från

¹⁵ Study on the requirements imposed by the Member States, for the purpose of charging taxes, for invoices produced by electronic or other means av PriceWaterhouse&Coopers för Europakommissionen DG XX1 (PriceWaterhouse&Coopers).

skattemyndigheterna. Vidare måste fakturans innehållsmässiga orubblighet och läsbarhet under lagringstiden kunna garanteras.

4 Fakturans innehåll

4.1 Varför harmonisering?

Marknaden för de europeiska företagen ser annorlunda ut idag än vad den gjorde för drygt tjugo år sedan när sjätte mervärdessdirektivet kom. Detta har lett till ett behov av harmonisering av reglerna för en fakturas innehåll. För att lagstiftningen ska kunna hålla takten med den tekniska utvecklingen måste det enligt kommissionen ske en samordning i en globaliserad värld där elektronisk handel utvecklas i snabb takt.

Den förteckning som idag finns i artikel 22.3 över uppgifter som fakturan måste innehålla är inte uttömmande. Under förutsättning att medlemsstaterna iakttar proportionalitetsprincipen är det upp till dem att utöka listan med uppgifter som de anser vara viktiga.¹⁶

Enligt denna artikel skall varje faktura innehålla följande uppgifter.

- Priset exklusive mervärdesskatt samt motsvarande skatt,
- Eventuella skattebefrielser,
- Den skattskyldiga personens och kundens registreringsnummer för mervärdesskatt inom gemenskapen för de transaktioner som avses i artikel 28b.C,D,E och F¹⁷,
- Den skattskyldiga personens och kundens registreringsnummer för mervärdesskatt inom gemenskapen för de transaktioner som avses i artikel 28c.A.a¹⁸,
- De uppgifter som anges i artikel 28a.2 för leverans av nya transportmedel¹⁹,
- Registreringsnummer för mervärdesskatt för den skattskyldiga personen som förvärvat varorna inom gemenskapen och levererat dem samt en uttrycklig hänvisning till artikel 28c.E 3 i de fall bestämmelserna om trepartshandel tillämpas.

Det går inte att lita på en sådan begränsad förteckning av uppgifter, vilket, i praktiken, har lett till stora skillnader i uppgiftskraven mellan medlemsländerna. Idag är det så att en skattskyldig som säljer varor i flera medlemsländer kan vara skyldig att utfärda fakturor med olika utseende i skilda medlemsländer vilket

¹⁶ KOM(2000) 650 slutlig s. 4.

¹⁷ Tillhandahållande av varor inom gemenskapen, tillhandahållande av tjänster med anknytning till tillhandahållande av varutransporter inom gemenskapen, tjänster som tillhandahålls av handelsagenter och tillhandahållande av tjänster vid värdering av eller arbeten på materiell lös egendom.

¹⁸ Leverans av varor inom gemenskapen.

¹⁹ Uppgifter som gör det möjligt att fastställa om det rör sig om ett "nytt transportmedel" i enlighet med sjätte momsdirektivet, vilket ska beskattas på platsen för förvärvet. Dessa uppgifter avser särskilt fordonets ålder och mätarställning.

resulterar i onödiga kostnader för företagen. Kommissionen är av den uppfattningen att en harmonisering av fakturans innehåll inom gemenskapen även kommer att göra det lättare att utveckla driftskompatibla standardformat för elektroniska fakturor både på gemenskapsnivå samt över hela världen.²⁰

4.2 Innehåll enligt direktivförslag

Kommissionen föreslår att de krav som ställs på fakturans innehåll preciseras i en särskild uttömmande lista. I syfte att garantera att fakturorna inom EU får samma innehåll får ett medlemsland inte uppställa andra krav än de som finns uppräknade. För att få rätt till avdrag räcker det att ange de uppgifter som krävs enligt kommissionens förslag. Förslaget innebär dock inget förbud mot att kräva andra obligatoriska uppgifter för andra ändamål än skatteändamål, eftersom sådana krav inte kan harmoniseras genom ett initiativ från kommissionen avseende mervärdesskatt.²¹

PriceWaterhouse&Coopers, som utförde rapporten åt kommissionen, påpekar att medlemsstater fortfarande kan införa krav på fakturan inom andra lagstiftningsområden som tex. inom den direkta beskattningen och redovisningsrätten. Det är enligt deras undersökning möjligt att dessa eventuella krav kan skada harmoniseringsprocessen varför de rekommenderar att initiativ tas för att även harmonisera kraven på fakturainnehåll inom andra lagstiftningsområden, eller i vart fall låter en rekommendation gå ut till medlemsstaterna.²²

För att en harmonisering av fakturans innehåll ska få full effekt anser jag att det är nödvändigt att även samordna de andra lagstiftningsområdena. Även om det är tillräckligt att uppge de föreslagna uppgifterna för att få rätt till avdrag för ingående moms måste ändå företagen uppfylla kraven enligt t.ex. redovisningsrätten. Om dessa krav då är annorlunda än de i mervärdesskattelagen kommer det i praktiken inte bli någon skillnad från idag. Företag etablerade på den europeiska marknaden behöver likväl anpassa sina fakturor beroende på vilket land de ska skickas till.

4.2.1 Förteckning över uppgifter

I direktivförslaget anges tolv specifika uppgifter som en faktura alltid ska innehålla.²³

- utfärdandedag,
- ett särskilt nummer på fakturan,

²⁰ KOM(2000) 650 slutlig s. 9.

²¹ KOM(2000) 650 slutlig s. 8.

²² PriceWaterhouse&Coopers s. 17.

²³ KOM(2000) 650 slutlig s. 15.

- i vissa fall det registreringsnummer för mervärdesskatt som avses i 1 c, för den skattskyldiga personen och hans kund,
- fullständigt namn och adress för den skattskyldiga personen och hans kund,
- en beskrivning av varorna eller tjänsterna,
- mängden levererade varor, eller vid behov de tillhandahållna tjänsternas omfattning,
- leveransdag för varorna eller datum för tillhandahållandet av tjänsterna,
- leveransort för varorna eller platsen för tillhandahållande av tjänsterna,
- beskattningsunderlaget för varje skattesats
- tillämplig mervärdesskattesats,
- den mervärdesskatt som skall betalas.

Denna förteckning är resultatet av en avvägning mellan försök till förenkling, myndigheternas behov av att kunna genomföra kontroller och behoven hos de aktörer som måste tillämpa mervärdesskattelagstiftningen på ett korrekt sätt. En alltför kortfattad förteckning skulle leda till svårigheter för skattemyndigheterna och osäkerhet för de skattskyldiga personerna, samtidigt som en alltför lång förteckning skulle utgöra ett hinder för aktörerna.²⁴

När det gäller fakturor som avser mindre belopp samt även i andra fall är det möjligt för medlemsstaterna att avvika från denna förteckning så länge de utelämnar och inte lägger till krav på uppgifter.²⁵

Vid samlingsfakturor behöver dessa obligatoriska uppgifter endast anges en gång om de är gemensamma för samtliga fakturor. Detta tillvägagångssätt är relativt vanligt i samband med elektronisk fakturering, eftersom faktureringsprocessen förenklas av att de gemensamma uppgifterna endast anges en gång.²⁶

Kommissionen menar vidare att det ska vara tillåtet att använda sig av vilken valuta som helst under förutsättning att den skatt som skall betalas omräknas till den nationella valutan med användning av särskilt i direktivet angivna omräkningsmekanismer.²⁷

4.3 Gällande svenska regler

I 11 kap. ML finns bland annat regler om skyldighet att utfärda faktura och vad fakturan ska innehålla. De skattpliktiga har en skyldighet att utfärda faktura vid omsättning av varor och tjänster. Av fakturan skall framgå vissa uppgifter. Syftet med dessa uppgifter har främst varit att skapa ett underlag för en ordnad redovisning men också för kommande taxeringskontroller.²⁸

²⁴ KOM(2000) 650 slutlig s. 8.

²⁵ KOM(2000) 650 slutlig s. 8.

²⁶ KOM(2000) 650 slutlig s. 8.

²⁷ KOM(2000) 650 slutlig s. 9.

²⁸ Mattsson, Melz "Mervärdesskatt" s. 38

Bestämmelserna i ML riktar sig främst till säljaren men har även stor betydelse för köparen. För att köparen ska kunna göra avdrag för ingående moms måste nämligen den enligt 8 kap. 5 § ML kunna styrkas genom faktura eller jämförlig handling som avses i 11 kap. En förutsättning för avdrags- eller återbetalningsrätt av moms är således att underlaget utgörs av en handling med sådant innehåll som föreskrivs i 11 kap. ML. Fakturan är med andra ord nyckeln i redovisningen av en affärstransaktion.

Allt som har betydelse för bedömningen av skattskyldighet och avdragsrätt ska finnas på fakturan. Innehållet i fakturan regleras i 11 kap. 5 § ML. Här framgår att fakturan skall innehålla ersättningen, skattens belopp för varje skattesats, utställarens namn och adress, mottagarens namn och adress, transaktionens art, platsen för varans mottagande, utställarens registreringsnummer till mervärdesskatt och övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och rätten till avdrag eller återbetalning.

4.3.1 Uppgiftskrav vid mindre belopp

Vissa av uppgifterna behöver inte uppges om det rör sig om ett belopp på mindre än 500 kr.²⁹ De uppgifter som får uteslutas i faktura eller jämförlig handling vid mindre belopp är uppgifter om utställares och mottagares namn och adress, transaktionens art och platsen för varans mottagande. Följande uppgifter ska däremot alltid framgå av kvittot:

- Ersättningen
- Momsbeloppet för varje skattesats
- Utställarens momsregistreringsnummer alternativt person- eller organisationsnummer
- Övrigt av betydelse för bedömningen av skattskyldighet och avdrags- eller återbetalningsrätt, tex. vilka varor eller tjänster som ersättningen avser.

4.3.2 Uppgiftskrav vid EG-handel

I vissa fall krävs att även andra uppgifter skall uppges på fakturan. Vid EG-handel skall t.ex. det registreringsnummer för mervärdesskatt (VAT-nummer) under vilket köparen gör sitt förvärv vid omsättning till köpare i annat EG-land (vara går från säljare i Sverige till köpare i annat EG-land) anges i fakturan som säljaren ställer ut. Vidare skall det framgå av fakturan varför moms i vissa fall inte tagits ut, tex. på grund av särskilda undantag som gäller vid omsättning av varor i särskilda lager inom landet.

²⁹Handledning för mervärdesskatt

RSV uttalade i ett brevsvaret att de krav som ställs på fakturans innehåll i ML inte kan anses utgöra något hinder för att överföring av fakturor sker på elektronisk väg. För att elektronisk fakturering ska få ske utan hinder förutsätts att förfarandet står i överensstämmelse med bokföringslagens bestämmelser och att de krav som enligt ML ställs på de handlingar som en verifikation ska innehålla är uppfyllda.³⁰ Det är med andra ord inte bara mervärdesskattelagen som innehåller krav på vad en verifikation ska innehålla.

4.3.3 Uppgiftskrav enligt annan lagstiftning

Även inom redovisningsrätten finns krav på vad en faktura ska innehålla. I BFL 5 kap. 7 § 1 st. finns krav på att en verifikation ska innehålla uppgifter om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad den avser, vilket belopp den gäller, vilken motpart den berör samt, i förekommande fall, upplysning om handlingar eller andra uppgifter som legat till grund för affärshändelsen och var dessa finns tillgängliga.

Även ABL innehåller krav på vad en faktura ska ange. Enligt ABL 16 kap. 4 § ska ett aktiebolags fakturor innehålla bolagets firma, den ort där styrelsen skall ha sitt säte samt uppgifter om bolagets organisationsnummer.

4.4 Direktivförslags effekt på gällande svenska regler

Den svenska lagstiftningen överensstämmer relativt väl med de i direktivet föreslagna kraven på fakturans innehåll. Vissa justeringar i lagstiftningen på mervärdesskatteområdet blir dock antagligen nödvändiga.

Utöver de uppgifter som enligt ML skall anges idag, tillkommer, enligt direktivförslaget, uppgift om datum och särskilt nummer (fakturanummer). Dessa uppgifter skall idag enligt god redovisningssed redan finnas varför förslaget i denna del enbart lagfäster gällande praxis.

RSV är dock kritiskt till att det enligt direktivförslaget inte behöver finnas någon omräkningskurs när fakturering sker i annan valuta än den som den skattskyldige får använda som redovisningsvaluta. Enligt deras uppfattning bör det i sådana fall finnas krav på både angivande av omräkningskurs samt skattens belopp.³¹

Jag anser att harmoniseringen av fakturans innehåll inte kommer leda till några större konsekvenser för Sverige på mervärdesskatteområdet. Direktivförslaget överensstämmer i stort med de gällande reglerna i ML. Även reglerna i BFL

³⁰ RSV:s brevsvaret 1993-08-13, dnr. 21414-93/901.

³¹ RSV:s skrivelser, dnr. 143-01/150.

överensstämmer med de föreslagna ändringarna av bestämmelserna kring fakturans innehåll och förslaget kommer därmed i denna del inte i konflikt med redovisningsrätten.

5 Elektronisk fakturering

5.1 Varför harmonisering?

Gemenskapens lagstiftning släpar efter teknikens utveckling vilket skapar ett behov av harmonisering samt modernisering av gemenskapens mervärdesskattesystem. Artikel 22.3 i sjätte momsdirektivet, som innehåller bestämmelser om skyldigheten att utfärda faktura, tillkom då det endast fanns fakturor i pappersform och begreppet elektronisk fakturering ännu var okänt. Reglerna är summariska och medger en ganska stor tolkningsfrihet för medlemsstaterna. De skyldigheter som gäller vid utställande av faktura har fastställts med utgångspunkt från att fakturor är i pappersform och kan därför inte lätt överföras på elektronisk fakturering.³²

I Europa idag föreligger en stor variation på regler avseende faktureringskrav. Grekland och Portugal accepterar inte alls elektronisk fakturering. Inte heller Luxemburg accepterar idag elektronisk fakturering. Ett lagförslag rörande e-handel lämnades dock den 10 mars vilket antagligen kommer ändra Luxemburgs inställning i framtiden. Resterande länder accepterar denna sorts verifiering, dock varierar reglerna. I Tyskland accepteras elektronisk fakturering endast om ett skrivet dokument samtidigt skickas till kunden. I Belgien måste företagen ansöka om licenser för att få fakturera sina kunder elektroniskt.³³

Sammanfattningsvis accepteras elektronisk fakturering som metod av de flesta medlemsländer. Det finns dock ingen enhetlig gemenskapsrättslig ram för elektronisk fakturering och lagstiftningen i gemenskapens olika medlemsstater omfattar allt från totalförbud till stor flexibilitet.

Begreppet elektronisk fakturering förekommer överhuvudtaget inte i sjätte momsdirektivet. Medlemsstaterna kan dock godkänna denna slags faktura enligt artikel 22.3 c. Denna rättsliga grund är dock otillräcklig eftersom den endast innebär en möjlighet för medlemsstaterna. Länderna har full frihet att välja om de vill tillåta eller förbjuda elektronisk fakturering, samt även att bestämma hur de vill utveckla denna rättsliga ram. Eftersom det inte finns några minimikrav på gemenskapsnivå kan det vara svårt för vissa medlemsstater att tillåta att dessa nya faktureringstekniker används på en gränsöverskridande nivå, särskilt som fakturan ligger till grund för hela systemet för kontroll av mervärdesskatten.³⁴

I och med att villkoren för elektronisk fakturering inte är harmoniserade hindras en utbredd användning av denna teknik. Kommissionen tar som exempel upp

³² Direktivförslag KOM(2000) 650 slutlig s. 3.

³³ PriceWaterhouse&Coopers s. 56.

³⁴ Direktivförslag KOM(2000) 650 slutlig s. 5.

vissa storföretag som önskar låta en enda enhet eller en tredje person sköta all fakturering för sina filialer i gemenskapens olika medlemsstater som omfattas av olika länders lagstiftning. Ett sådant förfarande försvåras avsevärt genom att fakturan måste anpassas till femton olika lagstiftningar på faktureringsområdet.³⁵

En harmonisering av reglerna för elektronisk fakturering skulle bidra till att minska kostnaderna för de europeiska företagen, vilket i sin tur skulle öka deras konkurrenskraft gentemot tredje land.

5.2 Problem samt möjligheter med elektronisk fakturering

Det finns både problem och stora möjligheter med utvecklandet av lagstiftningen kring elektronisk fakturering.

Flera medlemsstater är av den uppfattningen att elektroniska fakturor inte innebär lika mycket säkerhet och möjligheter till kontroll som en pappersfaktura. Andra orosmoment för skattemyndigheter och företag är att mjukvaruprogram för fakturor kanske inte går att använda i framtiden på grund av t.ex. föråldrad teknologi eller virus. Enligt undersökningen finns det dock redan lösningar på dessa problem.³⁶

Även om det finns en del tveksamheter, överväger fördelarna med elektronisk fakturering. Först och främst kostar en pappersfaktura mellan 1,13 och 1,65 euro jämfört med kostnaden för en elektronisk faktura som ligger mellan 0,28 och 0,47 euro. Dessutom förser en elektronisk faktura på ett mer lättillgängligt vis skattemyndigheten med mycket mer information än vad en pappersfaktura gör.³⁷

I slutet av december 1998 inledde PriceWaterhouse&Coopers för kommissionen en undersökning av vilka krav som ställs på fakturering i samband med mervärdesbeskattning. Syftet med denna undersökning var i första hand att för varje medlemsstat i gemenskapen fastställa vilka uppgifter som fakturan måste innehålla samt enligt vilka villkor som elektronisk fakturering och självfakturering var tillåtna. Det andra syftet med undersökningen var att se om det var nödvändigt att harmonisera och modernisera gemenskapslagstiftningen, särskilt i syfte att möjliggöra användningen av de nya faktureringsteknikerna över hela gemenskapen.³⁸

³⁵ Direktivförslag KOM(2000) 650 slutlig s. 5.

³⁶ PriceWaterhouse&Coopers s. 24.

³⁷ PriceWaterhouse&Coopers s. 25.

³⁸ Direktivförslag KOM(2000) 650 slutlig s.2.

5.3 Ändring av sjätte momsdirektivet

För att upprätta en gemenskapsrättslig ram för elektronisk fakturering föreslår kommissionen en ändring av artikel 22.3 i sjätte momsdirektivet. Direktivförslaget överensstämmer i stort med den utredning som, för kommissionens räkning, gjorts av revisionsbyrån PriceWaterhouse&Coopers.

5.3.1 Resultat av utredning

Vid utredningen inför direktivförslaget om nya regler kring elektronisk fakturering var frågan inte om elektronisk fakturering skulle accepteras utan hur det skulle hanteras i mervärdesskattesystemet. Fakturan har alltid varit nyckeln i redovisningen av en affärstransaktion och en övergång till elektronisk fakturering kommer att bli hjärtat i elektronisk handel. I direktivförslaget, som lades fram av kommissionen, föreskrivs inte ett visst system utan istället de krav som ska uppfyllas, t.ex. ifråga om innehåll, transmission och lagring varvid säkerhetsaspekterna är en viktig del.

I rapporten drogs slutsatsen att elektronisk fakturering borde vara tillåten enligt lag. Om de villkor för elektronisk fakturering och karaktärsdrag för mjukvaruprogram som står i lagen är uppfyllda ska den elektroniska fakturan garanterat vara avdragsgill. Det ska inte krävas några ytterligare pappersdokument för att man ska få dra av den ingående momsen.³⁹

Den framtida lagstiftningen kring elektronisk fakturering får inte bromsa den tekniska utvecklingen utan bör vara tekniskt neutral. Med andra ord måste lagen vara flexibel samt kunna klara av dagens samt morgondagens teknologi. Genom att basera villkoren för elektronisk fakturering på en öppen standard har företagen möjlighet att använda den senaste teknologin.⁴⁰

När medlemsstaterna ska implementera direktivet i nationell lagstiftning får de med andra ord inte göra upp listor på tex. mjukvaruprogram och säga att det endast är dessa som accepteras.

Eftersom elektronisk fakturering är tillåtet enligt lag, ligger bevisbördan på skattemyndigheten att bevisa att systemet för elektronisk fakturering och lagring inte uppfyller de villkor som ställs i lagen.

³⁹ PriceWaterhouse&Coopers s. 29.

⁴⁰ PriceWaterhouse&Coopers s. 29.

5.4 Kommissionens direktivförslag

För att anpassa den rättsliga ramen till den senaste tekniska utvecklingen föreslås att det i artikel 22.3 c ska fastställas en allmän princip som innebär att det är möjligt att utställa en faktura på alla sätt. Detta betyder att företag till sina kunder ska kunna skicka faktura i materiell form eller, under förutsättning av att meddelande sänds i förväg till kunden, i elektronisk form. Syftet är att säkerställa största möjliga neutralitet på det tekniska planet.⁴¹ Det ställs i lagtexten inga särskilda krav på att systemet eller tekniken för elektronisk fakturering skall vara godkänd eller utformad på något särskilt sätt. På så vis är det tänkt att ett neutralt regelverk, som är oavhängigt nya system, skapas. Detta leder i sin tur till att lagarna förblir aktuella längre.

Kärnan i den föreslagna rättsliga ramen är ett antal grundläggande krav, vilka har till syfte att säkerställa säkerheten i samband med elektronisk fakturering. Kraven, som enligt kommissionen ska skydda både aktörernas samt skattemyndigheternas intressen, är följande:

- Säkerställande av fakturornas äkthet för att mottagaren ska kunna vara helt säker på att fakturan verkligen kommer från utställaren
- Säkerställande av fakturornas orubblighet (dvs. samtliga uppgifter, vilket även omfattar fakturans nummer).

Det är skattemyndigheterna som ska tillse att dessa krav uppfylls av alla skattskyldiga personer som genomför transaktioner på myndighetens territorium. För detta ändamål får skattemyndigheterna använda alla tillgängliga kontrollmedel, inbegripet bestämmelser om ömsesidigt bistånd i de fall utställandet av fakturan lagts ut på tredje person som inte är etablerad i landet.

Syftet med denna förteckning är inte bara att säkerställa en för skattemyndigheterna tillfredsställande säkerhetsnivå på det tekniska planet utan även ge tydliga signaler till de aktörer som söker fastställa de kriterier som skall användas för faktureringsprogrammen., vilket, enligt kommissionen, kommer att leda till en snabbare utveckling av lämplig och billigare programvara.⁴²

I vissa länder krävs särskilt tillstånd eller en förhandsanmälan hos skattemyndigheten för att få använda elektronisk fakturering. Något sådant system för förhandsgodkännande kan inte införas enligt de nya bestämmelserna. Däremot föreslår kommissionen att medlemsländerna under en övergångsperiod (tom. 31 december 2005) skall kunna kräva att företaget på förhand anmäler att det tänker använda sig av elektronisk fakturering. Anledningen till övergångsperioden är att kommissionen är medveten om att elektronisk

⁴¹ Direktivförslag KOM(2000) 650 slutlig s. 9.

⁴² Direktivförslag KOM(2000) 650 slutlig s 10.

fakturering är en relativt ny företeelse i flera medlemsstater och att förhandsanmälningar kan vara nödvändiga i ett inledande skede.⁴³

Det är enligt förslaget möjligt att fastställa ytterligare krav vid användandet av elektronisk fakturering om fakturorna härrör från en säljare i ett annat land med vilket det inte finns någon överenskommelse om ömsesidigt bistånd liknande det regelverk som finns inom gemenskapen.

Kraven på fakturornas orubblighet samt äktheten av innehållet kan endast säkerställas genom en sådan elektronisk signatur som avses i artikel 2.2 i Europaparlamentets och rådets direktiv 1999/93/EG av den 13 december 1999 om ett gemenskapsramverk för elektroniska signaturer⁴⁴.

5.4.1 Avancerad elektronisk signatur

Enligt artikel 2.2 i direktiv 1999/93/EG är en avancerad elektronisk signatur en elektronisk signatur som uppfyller följande krav.⁴⁵

- Den är knuten uteslutande till undertecknaren,
- Undertecknaren kan identifieras genom den,
- Den är skapad med medel som undertecknaren kan behålla under uteslutande sin egen kontroll,
- Den är kopplad till de uppgifter den avser på ett sådant sätt att alla efterföljande ändringar av uppgifterna kan upptäckas.

Sverige genomförde Europaparlamentets och rådets direktiv 1999/93/EG av den 13 december 1999 om ett gemenskapsramverk för elektroniska signaturer under hösten år 2000.⁴⁶ Syftet med lagen är bland annat att underlätta och främja användningen av elektroniska signaturer vid till exempel elektronisk handel. En elektronisk signatur kan användas för att säkerställa att elektroniskt överförd information inte har förändrats, att informationens avsändare är den som uppges samt att avsändaren inte senare förnekar att han eller hon sänt informationen.

5.5 Diskussion kring förslag om elektronisk fakturering

Uppfattningarna är delade kring förslaget om harmonisering av elektronisk fakturering.

RSV är kritisk till kravet på elektronisk signatur. Verket är av uppfattningen att om kommissionens förslag genomförs kommer det oundvikligen leda till en

⁴³ Direktivförslag KOM(2000) 650 slutlig s. 9.

⁴⁴ EGT L 13, 19.1.2000, s. 12.

⁴⁵ Direktivförslag KOM(2000) 650 slutlig s. 10.

⁴⁶ Lag om kvalificerade elektroniska signaturer (2000:832).

kostnadsökning för både svenskt näringsliv och skatteförvaltningen. För skatteförvaltningen uppkommer merkostnader då den i framtiden även ska ha som uppgift att kontrollera riktigheten av den elektroniska signaturen. Vidare ifrågasätter RSV om det går att säkerställa fakturornas äkthet genom en dylik signatur. Det är även riskabelt att bygga kontroll och säkerhet mest på tekniska lösningar.⁴⁷

Även Finansdepartementet är kritiskt till kravet på elektronisk signatur. Departementet menar att det inte finns något behov av att signera fakturor, det behövs ju inte med vanliga fakturor. Sverige har sedan år 1993 haft elektroniska fakturor utan krav på elektronisk signatur. Finansdepartementet menar vidare att det antagligen kommer att bli kostsamt för små och medelstora företag att införa system för elektronisk signatur.⁴⁸

Bo Forvass håller dock inte med Finansdepartementet och menar på att det inte skulle medföra några direkta merkostnader för företagen att införa avancerad digital signatur.⁴⁹

Den svenska regeringen välkomnar dock i stort förslaget som kommer att underlätta för företag att bedriva verksamhet på den inre marknaden. Det är regeringens uppfattning att en teknisk utveckling som innebär förenklingar och kostnadsbesparingar för företagen och för förvaltningen skall stimuleras och att alla medlemsländer bör följa med i denna utveckling. Regeringen stödjer därför kommissionens förslag men vill samtidigt betona vikten av att en effektiv skattekontroll upprätthålls.⁵⁰

Sammanfattningsvis råder det oenighet ifall de kostnader som uppkommer genom kravet på elektronisk signatur kommer att bli så höga att små och medelstora företag inte har råd att använda sig av elektronisk fakturering. Även skatteförvaltningarna menar att införandet av elektronisk signatur resulterar i stora kostnader för staten.

5.6 Direktivförslags effekt på gällande svenska regler

En av förutsättningarna för att få utnyttja elektronisk överföring av fakturor är att äktheten och innehållet säkerställs genom krav på viss bestämd avancerad elektronisk signatur. Detta krav kommer för Sveriges vidkommande innebära en skärpning av de svenska reglerna. Svenska företag har idag möjlighet enligt både ML och BFL till elektronisk fakturering, och detta utan något krav på elektronisk

⁴⁷ RSV:s skrivelse, dnr. 143-01/150 s. 2-3.

⁴⁸ Seminarium om elektronisk fakturering och self-billing, onsdagen den 9 maj 2001.

⁴⁹ Seminarium om elektronisk fakturering och self-billing, onsdagen den 9 maj 2001.

⁵⁰ Regeringens promemoria 2000/01:66.

signatur. RSV uttalade i ett brevsvår från 1993 att de krav som ställs på fakturans innehåll i ML inte kan anses utgöra något hinder för att överföring av fakturor sker på elektronisk väg. För att elektronisk fakturering ska få ske utan hinder förutsätts att förfarandet står i överensstämmelse med BFL:s bestämmelser och att de krav som enligt ML ställs på de handlingar som en verifikation ska innehålla är uppfyllda.⁵¹ Enligt RSV har skatteförvaltningen inte upplevt några problem med det svenska systemet.⁵²

Det råder dock ingen tvekan om att Sverige, ifall direktivförslaget genomförs, behöver skärpa sina regler kring elektronisk fakturering. Både mervärdesskattelagen och bokföringslagen kan komma att beröras.

⁵¹ Brevsvår 1993-08-13, dnr 21414-93/901.

⁵² RSV:s skrivelse, dnr. 143-01/150 s. 2.

6 Lagring av fakturor

6.1 Varför harmonisering?

Idag föreligger en stor variation av regler inom gemenskapen kring förvaring av fakturor. Varje medlemsstat bestämmer sina egna villkor för att uppnå den nivå av säkerhet som krävs för att kunna kontrollera och samla in skatter. Skillnaderna i de nationella lagstiftningarna lägger en extra börda på företag som handlar över gränserna inom EU. De företag som är etablerade i länder som har striktare regler än andra medlemsstater har konkurrensmässigt en nackdel eftersom de får lägga ut mer pengar på faktureringskostnader än vad andra behöver. Som en konsekvens bör den nationella lagstiftningen i medlemsstaterna harmoniseras och förenklas.⁵³

För närvarande föreskrivs det i sjätte momsdirektivet att alla skattskyldiga måste lagra en kopia av alla utfärdade dokument, vilket inte är förenligt med ett system för elektronisk fakturering. Det är enligt kommissionen därför nödvändigt att modernisera denna skyldighet genom att införa en mer allmän skyldighet att lagra uppgifter, oavsett vilket medel som används.⁵⁴

Eftersom framtida mervärdesskattelagar bör överensstämma med redovisningslagstiftningen bör även redovisningen harmoniseras.

6.2 Direktivförslag om lagring av fakturor

Den viktigaste frågan i moderniseringen och harmoniseringen av lagring av fakturor är hur skattemyndigheterna, vid förfrågan, ska garanteras full tillgång till all information.

För att kunna göra det möjligt för företag att lagra fakturor utomlands eller hos anförtrodda tredje parter föreslås att begreppet *åtkomst* ska användas. Det elektroniska förvaringssystemet som används ska garantera säker förvaring samt tillförlitlig åtkomst. För att företag och mjukvaruutvecklare ska vara säkra på vad åtkomst innebär ska i lagen ges en tydlig definition. Åtkomst bör innebära möjligheten att läsa, skriva ut och kontrollera att det förvarade dokumentet är korrekt på ett sådant vis att skattemyndigheten kan utöva en effektiv kontroll.⁵⁵

⁵³ PriceWaterhouse&Coopers s. 38-39.

⁵⁴ Direktivförslag KOM(2000) 650 slutlig s. 6.

⁵⁵ PriceWaterhouse&Coopers s. 37.

Kommissionen anser att aktörerna själva bör få fritt bestämma var de önskar lagra sina fakturor, vilket även kan ske utanför det egna landets territorium. Denna frihet förutsätter emellertid att följande två villkor är uppfyllda.⁵⁶

- Aktören måste från sina lokaler ständigt ha tillgång till alla uppgifter i fakturan för att kunna besvara alla förfrågningar från det egna landets skattemyndigheter. Detta villkor kan självfallet endast uppfyllas vid elektronisk fakturering, eftersom uppgifter i ett fysiskt system för lagring utanför företagets lokaler aldrig kan vara ständigt tillgängliga.
- Uppgifternas orubblighet måste garanteras (dvs. samtliga uppgifter i fakturan, inbegripet fakturans nummer) liksom deras läsbarhet under hela lagringsperioden.

För att säkerställa en effektiv skattekontroll och att uppgifterna lagras i sin helhet måste vid elektronisk fakturering uppgifterna lagras elektroniskt och den avancerade elektroniska signaturen måste lagras samtidigt med fakturan.⁵⁷

I de fall lagringen av uppgifter, dvs. lagringen av själva det medium på vilket uppgifterna lagras (tex. en hårddisk eller en Cd-skiva) sker i ett land med vilket det inte har upprättats rättslig ram för ömsesidigt bistånd på mervärdesskatteområdet liknande den som finns inom gemenskapen kan medlemsstaterna införa ytterligare krav om de anser detta vara nödvändigt.⁵⁸

6.3 Gällande svenska regler

I BFL finns bland annat regler om krav på verifikation, det vill säga de uppgifter som verifierar en affärshändelse (1 kap. 2 § BFL) och de krav som ställs på arkivering av verifikationer (7 kap. 2 § BFL). De krav som BFL ställer på den löpande bokföringen och arkiveringen är att räkenskaperna ska åstadkomma samband, fullständighet, åtkomst och bevarande.⁵⁹

BFL innehåller en generell bestämmelse om att de medier på vilka räkenskapsinformationen bevaras skall förvaras i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt. Räkenskapsinformationen skall förvaras i Sverige.

Enligt utredningen inför den nya bokföringslagen (1999:1078) har den ökade IT-användningen inom handel och administration medfört att nya aspekter rörande informationssäkerhet måste beaktas. Ett grundläggande krav – förutom

⁵⁶ Direktivförslag KOM(2000) 650 slutlig s. 11.

⁵⁷ Direktivförslag KOM(2000) 650 slutlig s. 11.

⁵⁸ Direktivförslag KOM(2000) 650 slutlig s. 11.

⁵⁹ Prop. 1998/99:130 s. 247.

varaktighet och lätt åtkomst – måste vara att räkenskapsinformationen finns tillgänglig under hela arkiveringstiden och att den bevaras i ordnat skick och på ett betryggande sätt. Enligt utredningens mening är det lämpligast med en generell bestämmelse som slår fast att de media på vilka räkenskapsinformationen bevaras skall förvaras i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt.⁶⁰

6.3.1 Platsen för förvaring

I 7 kap. BFL finns regler för arkivering av fakturor. Det material på vilket räkenskapsinformation bevaras skall som huvudregel förvaras inom Sverige. Om bokföringen är datorbaserad, skall också maskinutrustning och system som huvudregel finnas i Sverige.

Efter särskilt myndighetstillstånd skall dock maskinläsbara media som används för att bevara räkenskapsinformation samt maskinutrustning och system få placeras utomlands under förutsättning att den bokföringsskyldige har terminalåtkomst till sitt bokföringssystem och kan ta fram räkenskapsinformationen i vanlig läsbar form i Sverige.

Verifikationer i vanlig läsbar form får tillfälligt förvaras utomlands, om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed.

Bestämmelserna om förvaring i Sverige gäller inte bokföring som avser verksamhet som företaget bedriver genom en filial utomlands, om företaget är bokföringsskyldigt där.

6.3.2 Bakgrund till regler för arkivering

I utredningen inför den nya bokföringslagen diskuterades var förvaring av räkenskapsinformation på maskinläsbart medium skulle få ske. Önskemål utifrån fanns nämligen om att räkenskapsmaterialet skulle få arkiveras med användande av datautrustning som är placerad utomlands. Det hävdades att detta skulle möjliggöra en effektivare administrativ hantering för företagen.⁶¹

Bokföringsnämnden har emellertid i bland annat sin *Vägledning om räkenskapsinformation och dess arkivering* uttalat att det inte är förenligt med bokföringslagen att lagra bokföringsnoteringar enbart på datamedium som är placerat utomlands.

Syftet med bestämmelserna om bevarande av räkenskapsinformation är att det i efterhand skall gå att få fram information om tidigare inträffade affärshändelser. Bestämmelserna tillgodoser, utöver näringsidkarens egna behov, främst borgenärernas och det allmännas intresse. Informationen skall kunna tas fram

⁶⁰ Prop. 1998/99:130 s. 263

⁶¹ Prop. 1998/99:130 s. 268.

exempelvis vid framtida konkursförfaranden, vid skatterevisioner eller i förundersökningar i brottmål.⁶²

För att tillgodose dessa syften är det enligt utredningen mest ändamålsenligt att de medier på vilket räkenskapsinformationen bevaras – vare sig det är pappersdokument, mikroskrift eller maskinläsbara medier – förvaras inom Sverige. Vidare är det enligt utredningen uppenbart att möjligheterna att tillgodose de kontroll- och bevisintressen som bär upp bokföringsreglerna allvarligt skulle försvagas om materialet utan begränsningar fick föras utomlands. Enligt utredningens mening måste därför huvudregeln även i framtiden vara att media på vilket räkenskapsinformationen lagras skall förvaras inom Sverige.⁶³

6.3.3 Förvaring med hjälp av maskinutrustning som är placerad utanför Sverige

Om den maskinutrustning med vars hjälp räkenskapsinformationen kan tas fram förvaras utomlands, försämrar det, enligt utredningen för den nya bokföringslagen, ofta möjligheterna att ta del av informationen eller granska dess riktighet. Modern datateknik gör det visserligen förhållandevis enkelt att i Sverige ta del av information som är lagrad med hjälp av maskinutrustning i utlandet. Regeringen höll dock med de remissinstanser som påpekade att tillgängligheten av sådan information dock ändå var sämre än om informationen lagrades med hjälp av utrustning som finns i Sverige. Risken för att det inträffar tekniska fel vid överföringen är större. Möjligheterna för en svensk konkursförvaltare, skatterevisor eller förundersökningsledare att ta del av uppgifterna och granska systemets uppbyggnad är mindre. Även om det finns direktåtkomst till uppgifterna via en i Sverige stående terminal kan man inte vara säker på att företagsledningen kommer att ge polis och åklagare tillgång till denna. För åklagaren återstår då att genom beslut om husrannsakan skaffa sig tillgång till den i utlandet befintliga utrustningen.⁶⁴

I sitt remissvar till den nya bokföringslagen påtalade Riksåklagaren att det emellertid kan vara förenat med en inte oväsentlig fördröjning att få till stånd en husrannsakan utomlands. Möjligheterna för polis och åklagare att genom snabba, överraskande åtgärder skaffa sig tillgång till bokföringsmaterial, innan en brottslig företagsledning har hunnit skaffa undan eller förstöra det, skulle alltså enligt Riksåklagaren minska.⁶⁵

Ekobrottsmyndigheten hävdade i sitt remissvar att, om maskinutrustningen får förvaras utomlands, företagsledningen då skulle kunna göra ett stort antal

⁶² Prop. 1998/99:130 s. 268.

⁶³ Prop. 1998/99:130 s. 269.

⁶⁴ Prop. 1998/99:130 s. 269.

⁶⁵ Prop. 1998/99:130 s. 269.

invändningar mot ett misstänkt brott vilka polis och åklagare skulle få svårt att vederlägga, t.ex. att det har inträffat ett datorhaveri och att bokföringen av den anledningen inte finns tillgänglig. Visserligen kan det ändå i ett enskilt fall vara möjligt att styrka att företagsledningen har gjort sig skyldig till bokföringsbrott. Genom undanhållandet av informationen blir det emellertid omöjligt att utreda och styrka andra brott än bokföringsbrott, t.ex. grova förmögenhetsbrott.⁶⁶

Utredningen inför den nya bokföringslagen konstaterade alltså att det fanns tungt vägande skäl för att den maskinutrustning med vilken räkenskapsinformationen bevaras måste finnas inom landet.

Det är dock så att internationellt verksamma koncerner numera i allt större utsträckning samordnar administrationen för koncernens olika företag till gemensamma enheter med gemensam placering i något av de länder där koncernen är verksam. En sådan enhet kan ha till uppgift att sköta koncernföretagens fakturahantering, bokföring m.m. Samordningen anses ge upphov till betydande rationaliseringsvinster.⁶⁷

6.3.4 Möjligheter till dispens

För att tillmötesgå multinationella koncerners önskan att kunna samordna administrationen för sina olika företag finns det möjlighet till dispens. Viss arkivering av räkenskapsinformation utomlands är tillåten under förutsättning att det finns möjlighet att inom Sverige ta fram omedelbar utskrift av den lagrade informationen. Kriterierna för när dispens skall ges är restriktiva. Dispens ges framför allt i sådana fall då företaget har sådan anknytning till utlandet att detta slag av förvaring framstår som naturlig, främst i utlandsägda företag och filialer. En grundläggande förutsättning är alltid att något missbruk inte kan befaras. Dispensfrågan prövas av skattemyndigheten eller, i fråga om företag som står under Finansinspektionens tillsyn, av inspektionen.⁶⁸

6.3.5 Tillfällig förvaring av verifikationer utomlands

Om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed, får ett dokument som innefattar en verifikation, trots bestämmelserna om att fakturor ska förvaras i Sverige, tillfälligt förvaras utomlands.

Ett sådant särskilt skäl är t.ex. när en handling samtidigt fyller flera funktioner för företaget t.ex. både som bevis om en affärshändelse och som bevis för en fordran. Den bokföringsskyldige måste då tillfälligtvis kunna föra handlingen ut ur landet för att dess andra funktion skall kunna nyttjas. En annan situation då det

⁶⁶ Prop. 1998/99:130 s. 269.

⁶⁷ Prop. 1998/99:130 s. 270.

⁶⁸ Prop. 1998/99:130 s. 270.

kan vara motiverat att föra verifikationer ut ur landet är i samband med bokföring. Det kan t.ex. av organisatoriska skäl vara naturligt att bokföring sker utanför Sverige. Så kan vara fallet när den bokföringsskyldige är en filial till ett utländskt företag. Lagen ger med andra ord utrymme för att föra verifikationer ut ur landet även i dylika fall. Dock är det även i dessa fall så att verifikationerna endast tillfälligt får förvaras utomlands. Så snart bokföring har skett eller handlingen på annat sätt har tjänat sitt syfte utomlands, måste verifikationerna återföras till Sverige för att bevaras här under den resterande arkiveringstiden.⁶⁹

Bestämmelserna om förvaring i Sverige gäller inte verifikationer som avser verksamhet som företaget bedriver genom en filial utomlands, om företaget är bokföringsskyldigt i det landet. I det land där filialen är belägen kan det nämligen finnas krav på att filialens bokföring skall förvaras där.⁷⁰

6.4 Direktivförslags effekt på gällande svenska regler

Under förutsättning att de lagrade uppgifterna omedelbart kan tillhandahållas föreslår kommissionen att lagring i elektronisk form i princip får ske var som helst. Innebörden av detta förslag är att förvaring kan ske på en dator utanför Sveriges gränser. Den enda begränsning som föreslås är när det gäller platsen för arkivering, i fall detta sker i ett land med vilket det inte har upprättats någon rättslig ram för ömsesidigt bistånd. I sådana fall föreslår kommissionen att medlemsstaterna kan införa ytterligare krav om staterna anser detta vara nödvändigt.

Kommissionens förslag står i konflikt med BFL då det i denna lag föreskrivs att räkenskapsinformation ska förvaras i Sverige. För räkenskapsinformation på maskinläsbart medium finns dock en dispensregel som innebär att skattemyndigheten får tillåta att företag förvarar maskinläsbara medier utomlands. En förutsättning för att sådant tillstånd ska medges är att det finns särskilda skäl. Av förarbetena till nya BFL framgår att bestämmelsen är avsedd för sådana fall då företaget har en organisatorisk anknytning till utlandet, antingen därför att det ingår i en gränsöverskridande koncern eller därför att det utgör filial till ett utländskt företag.

PriceWaterhouse&Coopers betonar att det kommer att bli komplicerat att harmonisera reglerna för förvaring av fakturor eftersom det även berör redovisningsrätten och inte bara mervärdesskattområdet. Företaget menar därför att det kanske även kommer att krävas en harmonisering av redovisningsrätten vad gäller reglerna för förvaring av elektroniska fakturor.

⁶⁹ Prop. 1998/99:130 s. 271.

⁷⁰ Prop. 1998/99:130 s. 271.

Sverige har tidigare diskuterat möjligheten att förvara räkenskapsinformation utanför Sveriges gränser. I en översyn av redovisningsrätten föreslogs en ändring av förvarandereglererna för räkenskapsinformation. Redovisningskommittén menade i sitt slutbetänkande, SOU 1996:157, att om vissa villkor var uppfyllda så skulle det generellt vara tillåtet för företag att förvara räkenskapsinformation på ADB-medium utomlands.

När det gäller platsen för räkenskapshandlingarnas arkivering ansåg kommittén att huvudregeln bör vara att handlingarna ska bevaras inom landet. Men ett ovillkorligt krav på förvaring inom landet innebär att inga räkenskapshandlingar vid någon tidpunkt, vare sig under löpande räkenskapsår eller senare får föras ut ur landet. För bokföringsskyldiga som tillämpar IT torde ett sådant krav innebära att datorutrustningen måste finnas inom landet. För företag som bedriver verksamhet via en filial i utlandet kan ett krav på arkivering i Sverige vara omöjligt att uppfylla, nämligen om filialen är arkiveringsskyldig i verksamhetslandet.⁷¹

Redovisningskommittén konstaterade därmed att lagstiftningen inte borde lägga hinder i vägen för företag som av olika skäl vill placera själva datorutrustningen utomlands. Den centrala frågan måste enligt kommittén vara att regleringen säkerställer omedelbar och enkel åtkomst till bokföringsuppgifterna här i landet oavsett var datorutrustningen befinner sig. Det föreslogs därför att det uttryckligen borde slås fast i lagtexten att en upptagning för ADB anses bevarad inom landet om den bokföringsskyldige genom omedelbar utskrift kan ta fram den i läsbar form här. En sådan bestämmelse förutsätter att den bokföringsskyldige har tillgång till teknisk utrustning här i landet med vilken han dels kan bearbeta och omvandla de elektroniska signaler som representerar informationen till visuell form, dels genom omedelbar utskrift kan ta fram informationen i läsbar form, det vill säga antingen på papper eller i form av mikromaterial. Vidare måste kraven på varaktighet, tillgänglighet etc. vara uppfyllda.⁷²

RSV avstyrkte redovisningskommitténs förslag om möjligheten att använda dator utomlands för bokföring. Enligt verket skulle ett genomförande av kommitténs förslag allvarligt kunna försvåra skattekontrollen och kunna utnyttjas i skatteundandragande syften.⁷³

Även regeringen ansåg, inför den nya bokföringslagen, att det finns tungt vägande skäl för att den maskinutrustning med vilken räkenskapsinformationen bevaras måste finnas inom landet.⁷⁴

RSV är kritisk till kommissionens förslag om att förvaring av elektroniska fakturor ska kunna ske "var som helst" och menar att kommissionens förslag kommer att försvåra skattekontrollen och kunna utnyttjas i skatteundandragande syften.

⁷¹ SOU 1996:157 "Översyn av redovisningslagstiftningen" s. 302.

⁷² SOU 1996:157 "Översyn av redovisningslagstiftningen" s. 303.

⁷³ RSV:s skrivelse, dnr. 143-01/150 s. 3

⁷⁴ Prop. 1998/1999:130 s. 269.

Verket avstyrker därför förslaget i denna del. Det bör enligt RSV vara förbehållet varje medlemsland att bestämma platsen för lagring.⁷⁵

Även Finansdepartementet ser problem med hur e-fakturor skall lagras. Enligt förslaget ska det vara möjligt att lagra e-fakturorna utanför EU, i tredje land, vilket, enligt departementet, kan ställa till problem om någon exempelvis vägrar att samarbeta med skattemyndigheten.⁷⁶

Kommissionens förslag om förvaring av elektroniska fakturor innebär sammanfattningsvis en konflikt med kravet i 7 kap. 2 § BFL om förvaring i Sverige. För att uppfylla direktivförslagets bestämmelser måste fakturor tillåtas förvaras utomlands vilket regeringen, så sent som i förarbetena till den nya bokföringslagen, vilken började gälla år 2000, var starkt kritisk mot.

⁷⁵ RSV:s skrivelse, dnr. 143-01/150 s. 3.

⁷⁶ Seminarium om elektronisk fakturering och self-billing, onsdagen den 9 maj 2001.

7 Lojalitetsprincipen

7.1 Direktivförslagets omfattning

De regler som styr fakturan, både till innehåll, sätt att fakturera på samt förvaring, finns inte bara i mervärdesskattelagen utan även i bokföringslagen. Detta innebär att ett direktivförslag om harmonisering av den elektroniska faktureringen även måste omfatta redovisningsrätten för att få effekt, och därmed förenkla för aktörerna på marknaden.

Beslut om förslag till ändring av reglerna kring fakturering skedde på mervärdesskatteområdet vilket får till följd att redovisningsreglerna egentligen inte ska beröras av de föreslagna ändringarna, det vill säga, endast mervärdesskattelagen ska påverkas av ett direktivförslag på mervärdesskatteområdet. Det är dock värt att fundera över om Sverige är tvungen att ändra även de redovisningsrättsliga reglerna med tanke på lojalitetsplikten i artikel 10 Romfördraget. Om artikel 10 är tillämplig innebär det att Sverige inte får behålla bestämmelser som hindrar att de EG-rättsliga reglerna kan implementeras fullt ut. Bibehållna som idag, kan redovisningsreglerna förhindra att målet med det mervärdesskatterättsliga direktivet uppnås.

7.2 Medlemsstaternas skyldigheter enligt lojalitetsprincipen

EG-rätten bygger på en allmän lojalitetsprincip som lagts fast i artikel 10 EG-fördraget.

"Medlemsstaterna skall vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att de skyldigheter fullgörs som följer av detta fördrag eller av åtgärder som vidtagits av gemenskapens institutioner.

Medlemsstaterna skall underlätta att gemenskapens uppgifter fullgörs.

De skall avstå från varje åtgärd som kan äventyra att fördragets mål uppnås."

Medlemsstaterna och gemenskapens institutioner är samtliga förpliktade att lojalt samarbeta med varandra. Länderna måste respektera varandras och gemenskapens intressen, liksom institutionerna måste beakta viktiga nationella intressen. Artikel 10 betecknas ofta som samarbetsförpliktelsen.

Artikel 10 slår fast att medlemsstaterna skall säkerställa att de skyldigheter fullgörs, som följer av fördraget och institutionernas åtgärder. De skall underlätta att gemenskapens uppgifter fullgörs och skall avstå från varje åtgärd som kan

äventyra uppnåendet av fördragets mål. I mål C-205-215/82⁷⁷ konstaterade domstolen att enligt de allmänna principer på vilket gemenskapens institutionella system baseras och som styr förhållandet mellan gemenskapen och medlemsstaterna, är det upp till medlemsstaterna, i kraft av artikel 10, att se till att gemenskapsbestämmelserna implementeras inom deras territorium. Lojalitetsprincipen lägger med andra ord en skyldighet på medlemsstaterna att anpassa sina nationella bestämmelser och praxis till gemenskapsrättens krav.⁷⁸

Dessa allmänt hållna förpliktelser har fått stor betydelse som grundläggande normer genom att EG-domstolen tillämpar artikel 10 som en självständig grund för medlemsstaternas skyldigheter inom gemenskapen.⁷⁹ Förpliktelserna kan innebära både skyldigheter för medlemsstaterna att vara positivt verksamma och skyldigheter att avhålla sig från vissa åtgärder. Domstolen har med andra ord utvecklat lojalitetsprincipen till en central konstitutionell princip (se vidare kap. 7.3).

Medlemsstaterna måste vidta alla åtgärder som är nödvändiga för att uppfylla sina förpliktelser enligt fördraget eller sekundärrätten. De har således en skyldighet att anpassa sina nationella bestämmelser och nationella myndigheters och institutioners ageranden så att de står i överensstämmelse med gemenskapsrätten. Domstolen har slagit fast att denna skyldighet åvilar alla statliga organ, såväl lagstiftande, verkställande och dömande som statliga företag, myndigheter på alla nivåer samt enskilda organ till vilka staten har delegerat myndighetsutövning.⁸⁰ Nationella myndigheter har en skyldighet att, så långt det är möjligt, tolka nationella regler avsedda att implementera ett gemenskapsdirektiv i enlighet med direktivets syfte (principen om indirekt effekt). Lojalitetsprincipen har också använts av EG-domstolen som rättsligt fundament för den viktiga principen om statsskadestånd.⁸¹

7.3 Artikel 10 som central konstitutionell princip

Lojalitetsprincipens roll i fördragssystemet har utvecklats under åren. Fram tills för några år sedan var uppfattningen den, att artikel 10 endast fick effekt när den lästes i samband med andra, mer specifika, bestämmelser i gemenskapsrätten. I bland annat mål C-2/73⁸² konstaterade domstolen att de skyldigheter en medlemsstat har under artikel 10 måste specificeras genom andra mer specifika fördragsbestämmelser. På senare år har dock domstolen haft tendens att referera till artikel 10 som en separat källa för medlemsstaternas skyldigheter inom ramen för gemenskapen.

⁷⁷ Mål C-205-215/82 Deutsche Milchkontor... [1983] ECR s. 2633.

⁷⁸ Shaw "European Community Law" s. 118.

⁷⁹ Se mål C-374/89, kommissionen mot Belgien [1991] ECR s. 367.

⁸⁰ Se t.ex. mål C-188/89, Foster mot British Gas plc [1990] ECR s. 3313.

⁸¹ Se bl.a. mål C-6,9/90, Francovich och Bonifaci mot Italien [1991] ECR s. 5357.

⁸² Mål C-2/73, Geddo mot Ente nazionale Risi [1973] ECR s. 865.

Mål C-374/89⁸³ gällde frågan om Belgien misslyckats att uppfylla sina skyldigheter enligt direktiv 74/491 samt artikel 10 Romfördraget (dåvarande artikel 5). Två frågor behandlades av domstolen, dels om Belgien rättat sig efter direktiv 74/491, dels om Belgien agerat i enlighet med artikel 10 EG-fördraget. Det som bland annat är intressant med det här målet är EG-domstolens uttalande om artikel 10:s roll i fördragssystemet. Av uttalandet framgår att om inga andra specifika bestämmelser i fördraget blir tillämpliga så kan artikel 10 ses som en självförsörjande princip. Normalt är det dock så att när en åtgärd strider mot artikel 10, så strider den även mot en mer specifik bestämmelse inom EG-rätten. I sitt domslut hänvisade domstolen till mål C-48/89, kommissionen mot Italien⁸⁴, där domstolen slog fast att eftersom svaranden inte uppfyllt sina skyldigheter enligt ett visst direktiv, kvarstod inget syfte med att även ställa frågan om medlemsstaten då misslyckats att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 10 Romfördraget.

Det är värt att fundera över i vilken omfattning Sverige, enbart med hänvisning till artikel 10 och ej samtidigt till någon specifik bestämmelse i direktivförslaget, kan tvingas lojalt samarbeta med kommissionen i dess arbete. De föreslagna ändringarna i direktiv 77/388/EEG har som syfte att modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt. Ändringarna ska med andra ord inte beröra redovisningsreglerna. Eftersom Sverige inte har några skyldigheter enligt förslaget att ändra sina redovisningsregler kvarstår endast frågan vilka skyldigheter Sverige har enbart med hänvisning till lojalitetsprincipen.

Artikel 10 är självförsörjande och behöver inte tillämpas tillsammans med en bestämmelse i sjätte momsdirektivet för att kunna användas. Det är med andra ord på det viset att även om de föreslagna ändringarna inte omfattar redovisningsrätten kan Sverige enligt lojalitetsprincipen ensam, vara förpliktade att anpassa reglerna i bokföringslagen till eventuella ändringar i sjätte momsdirektivet.

Frågan är nu ifall det är ett brott mot lojalitetsprincipen att inte, på nationell nivå, anpassa samtliga regler kring fakturering när syftet med förslaget är att modernisera kraven på fakturering i Europeiska Gemenskapen.

7.4 Vad konstituerar brott mot artikel 10?

Oftast tolkas artikel 10 ordagrant vilket innebär att en medlemsstat gör sig skyldig till brott mot lojalitetsplikten ifall den inte implementerar fördragets bestämmelser eller om den inte fogar sig efter gemenskapsåtgärder baserade på fördraget (t.ex. att implementera direktiv genom lämpliga nationella åtgärder).⁸⁵ EG-domstolen

⁸³ Mål C-374/89, kommissionen mot Belgien [1991] ECR s. 367.

⁸⁴ Mål C-48/89, kommissionen mot Italien [1990] ECR s. 2425.

⁸⁵ Smit, Herzog; A 10-2.

har i ett flertal mål även påtalat att en medlemsstat bryter mot fördraget genom att inte implementera direktiv inom den tidsgräns som angetts.⁸⁶

Om kommissionen anser att en medlemsstat har brutit mot förpliktelserna enligt artikel 10 Romfördraget kan den enligt artikel 226 föra ärendet vidare till EG-domstolen. Artikel 226 är väldigt allmän i sin beskrivning av vad som krävs för att kommissionen ska kunna föra ärendet vidare till domstolen. Det räcker med att kommissionen anser att en stat misslyckats med att uppfylla sina förpliktelser enligt fördraget. Detta inkluderar både handling och underlåtenhet, misslyckande att implementera direktiv och brott mot särskilda bestämmelser i primär- eller sekundärrätten.

Som tidigare nämnts innehåller artikel 10 både en samarbetsförpliktelse samt en skyldighet för medlemsstaterna att säkerställa att de skyldigheter fullgörs, som följer av fördraget och institutionernas åtgärder. Redogörelsen kommer att kretsa kring frågan om det är möjligt att Sverige, under förutsättning att bokföringslagen inte ändras, kan fällas för underlåtenhet att uppfylla sina förpliktelser enligt lojalitetsprincipen? Eftersom artikel 10:s roll i fördragssystemet utvecklats genom praxis baserar jag min framställning nedan på rättsfall från EG-domstolen.

7.4.1 Skyldighet att samarbeta

Artikel 10 innehåller bland annat en samarbetsförpliktelse vilket innebär att medlemsstaterna är skyldiga att underlätta för kommissionen i utförandet av dess arbete samt, när det krävs, förse kommissionen med nödvändig information.

Vid bedömning av ifall brott mot artikel 10 föreligger har EG-domstolen poängterat att åtgärden (t.ex. ändring av bestämmelser i direktiv) måste ses i sitt sammanhang, det vill säga i ljuset av hela följderna av överenskommelser, beslut, och andra åtgärder genom vilka medlemsstaterna samarbetade och koordinerade sina handlingar för att bidra till att gemenskapsinstitutionerna skulle kunna fungera väl samt för att underlätta för kommissionen i dess arbete. I mål C-44/84⁸⁷ var kärke, Hurd, rektor på den Europeiska Skolan i Culham, Oxfordshire. Syftet med de Europeiska Skolorna (på engelska the European School) är att förse barnen till EG:s tjänstemän med undervisning på deras moderspråk. Lönen, till personalen på denna skola, betalades delvis av skolan själv, samt delvis av den engelska staten. Skolan betalade endast skillnaden mellan vad engelska staten betalade ut i lön samt vad föreskrifterna för personalen på skolan stadgade. En särskild bestämmelse tillade att skolan även skulle vara skyldig att betala personalen skillnaden mellan en hypotetisk gemenskapsskatt och den nationella skatten som erlades på den del av lönen som kom från skolan. Följden blev att dessa pengar indirekt kom från gemenskapens kassa. Hurd hävdade att den del

⁸⁶ Se bl.a. C-22/87, kommissionen mot Italien [1989] ECR s. 163.

⁸⁷ Mål C-44/84, Hurd mot Jones [1986] ECR s. 29.

av lönen han erhöill från den Europeiska Skolan inte skulle beläggas med skatt i Storbritannien eftersom det stred mot samarbetsförpliktelsen i artikel 10. Även om stadgan för den Europeiska Skolan inte härrör ur gemenskapsrätten kunde domstolen inte acceptera dylikt agerande från Storbritanniens sida och menade att sådant beteende ej tar hänsyn till medlemsstaternas skyldighet att genuint samarbeta enligt artikel 10. Domstolen konstaterade vidare att artikel 10 ger uttryck för en mer allmän regel som lägger en skyldighet på medlemsstaterna och gemenskapsorganen att ömsesidigt samarbeta och hjälpa varandra.

I ett mål liknande C-44/84 beslutade Belgien ensidigt att minska den nationella lönen som betalades till lärarpersonalen på den Europeiska Skolan vilket resulterade i en korresponderande ökning i gemenskapens del av deras finansiering. Domstolen konstaterade kort att ett sådant beslut kommer i kollision med systemet som antagits för att finansiera gemenskapen och fördela finansiella bördor bland medlemsstaterna. Belgiens agerande stred därför mot artikel 10 EG-fördraget.⁸⁸

Även vägran att hjälpa kommissionen i utförandet av dess arbete innebär brott mot medlemsstaternas skyldigheter enligt artikel 10. I mål 374/89⁸⁹ fälldes Belgien för att ha försvårat för kommissionens i utövandet av dess arbete. Enligt direktiv 76/491 avseende gemenskapsförfarande för information och konsultation om priser på råolja och petroleumprodukter inom gemenskapen skulle medlemsstaterna löpande hålla kommissionen informerad om priserna, inom det egna landet, på dessa produkter. Belgien misslyckades att göra detta delvis på grund av att Belgien inte antagit nödvändiga åtgärder för att försäkra att företagen inom dess territorium vidarebefordrade relevant information. Belgien fälldes för att både genom handling och underlåtenhet försvårat utförandet av kommissionens arbetsuppgifter, och därmed inte uppfyllt sin skyldighet till lojalt samarbete, vilket, som domstolen konstant framhållit, artikel 10 kräver av alla medlemsstater.

Irland fälldes i mål C-39/88⁹⁰ för underlåtenhet att rätta sig efter de skyldigheter och tidsgränser som härrörde ur ett direktiv om den gemensamma organiseringen av marknaden för fiskeprodukter. Trots bestämmelser i direktivet hade Irland inte på korrekt vis informerat kommissionen om sina priser på fiskemarknaden. Irland agerande utgjorde därmed ett brott mot samarbetsförpliktelsen.

Utöver förpliktelsen att underlätta för kommissionen i utförandet av sina arbetsuppgifter kräver artikel 10 även att medlemsstaterna vidtar alla åtgärder som är nödvändiga för att uppfylla de skyldigheter som härrör från fördraget.

⁸⁸ Mål C-6/89, kommissionen mot Belgien [1990] ECR s. 1595.

⁸⁹ Mål C-374/89, kommissionen mot Belgien [1991] ECR s. 367.

⁹⁰ Mål C-39/88, kommissionen mot Irland [1990] ECR s. 4271.

7.4.2 Skyldighet att anpassa nationella bestämmelser

Artikel 10 lägger en skyldighet på medlemsstaterna att anpassa sina nationella bestämmelser och praxis till gemenskapsrättens krav.

I mål 167/73⁹¹ fälldes Frankrike för att inte ha tagit bort en bestämmelse som sa att besättningen på ett skepp måste vara av fransk nationalitet. Bestämmelsen var motsatsen till vad som stadgades i gemenskapsrätten. Frankrike menade att regeringen muntligt sagt till de marina myndigheterna att behandla gemenskapsinvånare som franska medborgare, och att detta borde räcka för att överensstamma med EG-rätten. Även om det berörda direktivet hade direkt effekt i Frankrike så gav den franska bestämmelsen upphov till osäkerhet kring tillgängliga möjligheter för de som är beroende av gemenskapsrätten. Denna osäkerhet kunde enligt EG-domstolen endast förstärkas av att endast muntligt ge direkttioner om att upphäva bestämmelsen i den nationella lagen.

Domstolen har i flera mål slagit fast att medlemsstaterna är förpliktade att tillämpa gemenskapsåtgärderna i sin helhet. Mål C-128/78⁹² gällde Storbritannien som medvetet underlåtit att implementera några av bestämmelserna i en viss gemenskapsföreskrift. Domstolen påtalade att det inte kan accepteras att en medlemsstat på ett ofullständigt och selektivt vis tillämpar bestämmelserna i en föreskrift för att förminska vissa aspekter av gemenskapslagstiftningen som medlemsstaten opponerat, eller som staten ansett strida mot nationella intressen. Genom att medvetet vägra implementera reglerna i direktivet, har Storbritannien inte infriat de skyldigheter som landet tog på sig genom sitt medlemskap i gemenskapen. I mål C-39/72⁹³ fälldes Italien för att inte fullständigt genomfört ett direktiv. Direktivet rörde upprättande av metoder för implementering av ett premiesystem för slaktande av kor och för att hålla inne mjölk och mjölkprodukter från marknaden. Orsaken till direktivet var att det fanns för stor tillgång i förhållande till efterfrågan på mjölkprodukter inom gemenskapen. Domstolen konstaterade att alla implementeringsmetoder strider mot fördraget som resulterar i skapandet av hinder för den direkta effekten av gemenskapsföreskrifter och som hotar deras samtidiga och enhetliga tillämpning i gemenskapen.

Vikten av att i tid implementera en gemenskapsåtgärd kan inte nog betonas av domstolen. Bakgrunden till målet "Premier för att gräva upp fruktträd"⁹⁴ var att det under en period fanns för stor tillgång på äpplen, päron och persikor vilket fick till följd att rådet år 1969 antog en särskild föreskrift för att omorganisera företagens fruktproduktion. Kommissionen hävdade att Italien inte i tid bemyndigat behörig myndighet att, enligt direktivet, på begäran av fruktodlare,

⁹¹ Mål C-167/73, kommissionen mot Frankrike [1974] ECR s. 359.

⁹² Mål C-128/78, kommissionen mot Storbritannien [1979] ECR s. 419.

⁹³ Mål C-39/72, kommissionen mot Italien [1973] ECR s. 101.

⁹⁴ Mål C-30/72, kommissionen mot Italien [1973] ECR s. 161.

intyga att fruktträd grävts upp vilket ledde till att heller inga premier kunde betalas ut. Domstolen menade att det var en absolut nödvändighet för de antagna åtgärdernas effektivitet att observera tidsgränsen. Gemenskapsbestämmelserna kan endast nå sina mål om de samtidigt implementeras i medlemsstaterna.

Målen som redogjorts för ovan har ej tagit upp medlemsstaternas skyldigheter enligt artikel 10 när två lagområden angränsar till varandra på sådant sätt som bokföringslagen och mervärdesskattelagen gör. Av vad jag kan se finns det ej heller någon praxis på området. Dock finns det en betydande samling rättsfall i övrigt som rör lojalitetsprincipen. Återkommande i dessa mål är domstolens betoning av vikten att medlemsstaterna samarbetar väl, både sinsemellan samt med kommissionen, för att hjälpa till i utförandet av arbetet med att nå gemenskapens mål. Agerande samt implementeringsmetoder som resulterar i skapande av hinder för föreskrifternas direkta effekt, är ett hot mot dessa mål. Enligt praxis ger lojalitetsprincipen uttryck för en mer allmän regel som lägger en skyldighet på medlemsstaterna och gemenskapsorganen att ömsesidigt samarbeta och hjälpa varandra.

Eftersom sjätte mervärdesskattedirektivet enbart rör momsreglerna inom gemenskapen innebär det inte något brott mot bestämmelserna i direktivet att inte även anpassa reglerna i BFL. Frågan är om dylikt agerande kan ses som ett brott mot medlemsstaternas förpliktelser härledda ur artikel 10. Sammanfattningsvis kan det dock antagligen inte ses som ett brott mot gemenskapsrätten att inte anpassa även de redovisningsrättsliga reglerna som har betydelse för faktureringen. Som stöd för det kan hänvisas till kommissionen som i sin slutsats i direktivförslaget påpekar att det finns andra krav på fakturering än de som föreskrivs i mervärdesskattelagstiftningen, vilka inte kan harmoniseras genom förslaget till ändring av sjätte momsdirektivet. Dock betonar kommissionen i samma stycke att även om kraven endast har till syfte att vara tillräckliga för mervärdesskatteändamål, utesluter det inte att det kan finnas behov, på gemenskapsnivå eller på nationell nivå, av att förenkla andra krav på faktureringen, vilket talar för att medlemsstaterna bör se över alla lagar som styr faktureringen.⁹⁵ Något som ytterligare pekar mot att Sverige möjligtvis ändå bör anpassa sina redovisningsrättsliga regler är att domstolen i praxis betonat att en gemenskapsrättslig åtgärd bör ses i sitt sammanhang, det vill säga i ljuset av hela följderna av överenskommelser, beslut, och andra åtgärder genom vilka medlemsstaterna samarbetade och koordinerade sina handlingar för att bidra till att gemenskapsinstitutionerna skulle kunna fungera väl samt för att underlätta för kommissionen i dess arbete. Förslaget om harmonisering av den elektroniska faktureringen har till syfte att förenkla för aktörerna på marknaden. Detta syfte kan endast uppfyllas om bokföringslagen också anpassas. Sedd i sitt sammanhang skulle en underlåtelse att inte anpassa redovisningsrätten vara ett brott mot artikel 10 Romfördraget.

⁹⁵ Direktivförslag KOM(2000) 650 slutlig s. 12.

Flera medlemsstater har i mål mot kommissionen angående brott mot artikel 10 åberopat olika omständigheter i ett försök att rättfärdiga sin underlåtenhet att inte anpassa nationell lag efter gemenskapsrätten.

7.5 Underlåtenhet att inte rätta sig efter gemenskapsrätten

Även om medlemsstaterna försökt med flera varierande argument till varför de inte implementerat gemenskapsrätten, har EG-domstolen ännu varit restriktiv i sin bedömning angående vad som kan rättfärdiga ett misslyckande att inte uppfylla skyldigheter enligt fördraget.

7.5.1 Force Majeure

Mål 77/69⁹⁶ rörde Belgien vars parlament hade upplösts vilket fick till följd att det aktuella direktivet inte kunde implementeras i nationell rätt. Belgien försökte hävda force majeure. Regeringen menade att på grund av principen om den tvådelade makten i belgisk lag, kunde inte regeringen kräva att nödvändiga åtgärder antogs för att rätta sig efter gemenskapsrätten. EG-domstolen underkände Belgiens försvar och menade att förpliktelserna ligger på staten som sådan och skyldigheten att följa gemenskapsrätten föreligger oberoende av det statliga organ som orsakat underlåtenheten att följa gemenskapsrätten.

Även Italien har försökt lägga skulden på förfarandesätt i parlamentet och menat att vad som händer i parlamentet ligger utanför regeringens kontroll. EG-domstolen underkände Italiens argument och konstaterade att gemenskapsrätten inte kan göras beroende av den nationella rätten. En medlemsstat kan inte åberopa bestämmelser eller praxis i sitt nationella lagsystem för att rättfärdiga misslyckande att observera skyldigheter och tidsgränser som härrör från gemenskapslagarna.⁹⁷

Liknande försök att fransäga sig ansvar för brott mot gemenskapsrätten har gjorts av flera medlemsstater. Domstolen har upprepande gånger sagt att en medlemsstat inte får åberopa inhemska omständigheter, praxis eller villkor för att berättiga ett misslyckande att i tid rätta sig efter gemenskapsrätten. Den enda situationen en medlemsstat skulle kunna åberopa force majeure är när en bombattack inneburit oöverstigliga hinder för att implementera gemenskapsrätten.⁹⁸

⁹⁶ Mål C-77/69, kommissionen mot Belgien [1970] ECR s. 237.

⁹⁷ Mål C-30/72, kommissionen mot Italien [1973] ECR s. 161.

⁹⁸ Mål C-33/69, kommissionen mot Irland [1970] ECR s. 93.

7.5.2 Praktiska svårigheter

Praktiska svårigheter som framträder när en gemenskapsåtgärd ska implementeras kan inte uräkta en medlemsstat att ensidigt underlåta uppfylla sina skyldigheter enligt EG-rätten.

I mål C-39/88, kommissionen mot Irland⁹⁹, gjorde Irland ett försök att försvara sin underlåtenhet att informera kommissionen på det sätt Irland var skyldiga till enligt en särskild EG-reglering. De menade att Irland saknade personal som kunde samla in aktuell information två gånger i månaden. Domstolen dömde ut Irlands försvar och påpekade att en medlemsstat inte får åberopa inhemska omständigheter för att rättfärdiga ett misslyckande att rätta sig efter de skyldigheter och tidsgränser som härrör ur gemenskapsrätten. Inte heller kan praktiska svårigheter som visar sig när en gemenskapsåtgärd ska implementeras tillåta att en medlemsstat ensidigt underlåter att fullfölja sina förpliktelser.

Mål C-200/88¹⁰⁰ rörde Grekland som inte lämnat information angående dess fiskemarknad inom utsatt tid. Grekland menade att landets ansträngningar att implementera reglerna hindrades av tekniska tillkortakommanden i form av dataproblem, samt strukturella svårigheter orsakade av den administrativa organisationen. Domstolen konstaterade, liksom i tidigare mål, att en medlemsstat varken får åberopa inhemska omständigheter eller praktiska svårigheter som ursäkt för brott mot artikel 10.

Även i mål C-128/78¹⁰¹ åberopades praktiska svårigheter som försvar. Målet gällde Storbritannien som på ett selektivt vis endast implementerat delar av en gemenskapsåtgärd. Storbritannien var av åsikten att inte fullständigt implementera gemenskapsföreskrifterna med anledning av ekonomiska, industriella och praktiska hänsynstaganden. EG-domstolen sa att gemenskapens institutionella system försåg medlemsstaterna med nödvändig hjälp att, under skapandet av gemenskapsföreskrifterna, få deras legitima intressen beaktade. Under dessa omständigheter kan inte eventuella svårigheter vid implementering accepteras som rättfärdigande.

Sammanfattningsvis har EG-domstolen varit ytterst restriktiv i sin bedömning över vad som skulle kunna ursäkta underlåtenhet att genomföra en gemenskapsåtgärd i en medlemsstat. Endast i vissa fall av force majeure kan en medlemsstat undvika att fällas för brott mot artikel 10.

Lojalitetsprincipen har även använts av EG-domstolen som rättsligt fundament för den viktiga principen om statsskadestånd.

⁹⁹ Mål C-39/88, kommissionen mot Irland [1990] ECR s. 4271.

¹⁰⁰ Mål C-200/88, kommissionen mot Grekland [1990] ECR s. 4299.

¹⁰¹ Mål C-128/78, kommissionen mot Storbritannien [1979] ECR s. 419.

7.6 Enskildas rätt till skadestånd

Principerna om företräde, direkt och indirekt effekt är viktiga i arbetet för att säkra en effektiv tillämpning av gemenskapsrätten och försäkra sig om att de rättigheter som ges faktiskt också kan utkrävas. Francovich-principen¹⁰² är ytterligare en viktig byggsten i detta arbete.

Francovich-principen innebär att en medlemsstat i princip kan bli skadeståndsskyldig och förpliktas att utge ersättning för skador som den orsakat enskilda genom åsidosättande av gemenskapsrätten. Enligt domstolen i Francovich-målet var en sådan princip en väsentlig del av fördragets systematik och nödvändig för att garantera europarättens fulla effektivitet. Domstolen hänvisade i dessa delar även till lojalitetsprincipen i artikel 10.

Möjligheten till skadestånd betonas starkt i de fall där den enskilde varken kan utnyttja direkt eller indirekt effekt. Dock kan även i dessa fall talan om skadestånd väckas. Skadestånd kan komma ifråga inte bara vid icke-implementering av direktiv, utan även vid felaktig implementering eller felaktig tillämpning av gemenskapsreglerna.

Även existensen av nationell lagstiftning som står i strid med gemenskapsrättsliga regler kan leda till skadestånd. I *Brasserie du Pêcheur*¹⁰³ gällde frågan Tysklands skadeståndsansvar för sina medeltida renhetslagar för öltillverkning, vilka i praktiken kommit att stänga marknaden för många utländska ölsorter. Tysklands nationella krav innebar att öl (för att få marknadsföras under namnet *Bier*) endast fick ha tillverkats av vatten, jäst, malt och humle. Renhetslagarna gjorde i princip ingen skillnad mellan inhemskt och utländskt öl, men i praktiken uteslöts en stor mängd utländska ölsorter. Tyskland försvarade lagarna med hänvisning till bland annat allmän hälsa, men förlorade målet. Domen blev utgångspunkten för de skadeståndskrav som senare riktades mot Tyskland från importörer av utländska öl.

Domstolen har ställt upp tre krav som måste uppfyllas för att skadestånd skall utgå.¹⁰⁴

- Den överträdde gemenskapsregeln skall ha ställts upp till skydd för enskildas rättigheter.
- Den aktuella överträdelsen av gemenskapsrätten skall vara tillräckligt klar.
- Det måste föreligga kausalsamband mellan överträdelsen och den skada som den enskilde lidit.

¹⁰² Se mål C-6,9/90 *Francovich och Bonifaci mot Italien* [1991] ECR s. 5357; svensk specialutgåva, volym 11.

¹⁰³ Mål C-178/84, *kommissionen mot Tyskland* [1987] ECR s. 1227.

¹⁰⁴ *Bernitz, Kjellgren Europarättens grunder* s. 93.

För den skadelidande ligger antagligen den största svårigheten i att visa på en tillräckligt klar överträdelse när exempelvis en medlemsstat på ett otillräckligt eller felaktigt sätt implementerat direktiv. Avgörande blir ifall medlemsstaten haft stor handlingsfrihet att utforma eller tillämpa de regler som påstås strida mot gemenskapsrätten. Framstår det till exempel som ursäktligt att en medlemsstat tolkat ett komplicerat direktiv på ett sådant vis att implementeringen därefter blivit felaktig kan detta innebära att överträdelsen inte anses tillräckligt allvarlig för att ge rätt till skadestånd.¹⁰⁵ En helhetsbedömning måste göras där många aspekter kan vägas in. Hur tydlig och exakt har den överträdde regeln varit? Vilken handlingsfrihet har lämnats de nationella myndigheterna? Har överträdelsen varit medveten eller oavsiktlig? Ursäktlig eller ousäktlig? Kan någon gemenskapsinstitution ha agerat på ett sätt som bidragit till överträdelsen? Om en medlemsstat brutit mot klar rättspraxis eller underlåtit att implementera ett direktiv i tid ska det alltid ses som en tillräckligt klar överträdelse.¹⁰⁶

Den faktiska bedömningen av skadestandsfrågan görs av den nationella domstolen och i enlighet med gängse nationella skadestandsregler. Dock får den nationella domstolen inte ställa upp fler krav än de tre ovanstående vid bedömningen av den principiella rätten till skadestånd.

Francovich-doktrinen har blivit praktiskt aktuell i Sverige. I ett förhandsavgörande från EG-domstolen i år, i målet Lindöpark, ålades svenska staten skadeståndsskyldighet för bristande överensstämmelse mellan mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet.¹⁰⁷ Lindöpark, som upplät spelrätt till golf, ville registrera sig som mervärdesskattepliktigt subjekt för att kunna få igen ingående mervärdesskatt men nekades till följd av ett generellt undantag för den bedrivna verksamheten i den svenska lagen. Lagen ändrades år 1997.¹⁰⁸ En av frågorna före avgörandet var om skattskyldighet kan räknas som en rättighet. Att få igen mervärdesskatt är utan tvekan en rättighet, men formellt gällde målet skattskyldighet. Domstolen berörde inte frågan huruvida skattskyldighet är en rättighet. Dock påpekade Generaladvokaten i sitt förslag till avgörande att rätten att dra av mervärdesskatt är en rättighet som tillerkänns enskilda. Om denna rättighet åsidosätts kan en enskild åberopa överträdelsen som stöd för ersättningsanspråk gentemot en medlemsstat. Att målet egentligen rörde skattskyldighet ålades med andra ord ingen större vikt.

7.7 Sammanfattning

Lojalitetsprincipen innebär att medlemsstaterna måste vidta alla åtgärder som är nödvändiga för att uppfylla sina förpliktelser enligt fördraget eller sekundärrätten.

¹⁰⁵ Bernitz, Kjellgren *Europarättens grunder* s. 93.

¹⁰⁶ Mål T-178,179,188-190/94 Dillenkofer mot Tyskland [1996] ECR s. 4845, punkterna 21-23.

¹⁰⁷ Mål C-150/99, Lindöpark mot Sverige [2001].

¹⁰⁸ Prop. 1996/97:10.

De har således en skyldighet att anpassa sina nationella bestämmelser och nationella myndigheters och institutioners ageranden så att de står i överensstämmelse med gemenskapsrätten. Lojalitetsprincipen är självförsörjande vilket får till följd att Sverige kan fällas för brott mot artikel 10 utan hänvisning till någon specifik artikel i direktiv eller fördrag.

Med anledning av att kommissionen i sin slutsats till förslag om ändringar i direktiv 77/388/EEG nämnt att endast reglerna på mervärdesskatteområdet kommer att påverkas av förslaget om harmonisering av elektronisk fakturering, utgör det antagligen inget brott mot artikel 10 att inte anpassa reglerna om fakturering även i bokföringslagen. Å andra sidan är det möjligt att tolka syftet med förslaget på det viset att en harmonisering av alla regler kring elektronisk fakturering åsyftas. Ändamålet med de föreslagna ändringarna är ju att förenkla för aktörerna på marknaden. För att Sverige ska uppfylla sina skyldigheter enligt fördraget bör i så fall bokföringslagens regler anpassas efter den föreslagna harmoniseringen. Sedd i sitt sammanhang, i ljuset av syftet med harmoniseringen av faktureringsreglerna, kan Sveriges underlåtenhet att anpassa bokföringslagen, ses som ett brott mot våra skyldigheter enligt lojalitetsprincipen.

Endast vissa fall av force majeure kan rättfärdiga misslyckande att uppfylla medlemsstaternas skyldigheter enligt artikel 10, vilket resulterar i att Sverige antagligen inte har någon ursäkt för att underlåta implementera ändringarna i momsdirektivet i sin helhet.

Enskilda som drabbas av felaktig implementering av ett direktiv har under vissa omständigheter rätt till skadestånd från den nationella staten. Det är dock tveksamt om rätt till skadestånd föreligger enbart för att bokföringslagens bestämmelser inte överensstämmer med gemenskapsrätten. Att få dra av mervärdesskatt är enligt EG-domstolen en enskild rättighet. Att inte anpassa reglerna i bokföringslagen innebär dock inget hot mot rätten att dra av ingående mervärdesskatt.

8 Analys och slutord

Fakturan spelar en central roll i det nationella samt internationella affärslivet i och med att den innehåller alla uppgifter avseende det tillämpliga mervärdesskattesystemet, den gör det möjligt för skattemyndigheterna att genomföra sina kontroller och i tillämpliga fall ligger den till grund för kundens rätt till avdrag.

I Sverige, liksom i andra medlemsstater, styrs faktureringen av regler inom både redovisningsrätten och inom den indirekta beskattningen. För att ett direktivförslag angående harmonisering av faktureringen ska få full effekt måste därmed båda dessa områden omfattas. Som redogörelsen av de svenska lagarna visar, sätter bokföringslagen flera käppar i hjulet för en fullständig harmonisering av den elektroniska faktureringen. Bland annat godkänner inte lagen att förvaring av fakturor sker utomlands. Den innehåller heller inget krav på att en elektronisk signatur ska medfölja vid fakturering.

Syftet med mitt arbete, utöver att visa hur svensk lag påverkas av eventuella ändringar i sjätte momsdirektivet, har varit att belysa medlemsstaternas förpliktelser i förhållande till artikel 10 EG-fördraget. Kommissionen konstaterar i sitt förslag till ändringar av sjätte momsdirektivet, att det finns andra krav på fakturering utöver de i mervärdesskattelagstiftningen, vilka inte kan förenklas eller harmoniseras genom deras förslag. Harmoniseringen avser med andra ord endast de krav på fakturering som föreskrivs i mervärdesskattelagstiftningen. Uttalandet visar på att det inte utgör något brott mot bestämmelserna i förslaget att inte även implementera ändringarna inom redovisningsrätten. Eftersom artikel 10 är självförsörjande kan dock Sverige bryta mot dess förpliktelser enligt lojalitetsprincipen utan att dess agerande stridit mot en viss bestämmelse i direktivet.

Sverige är som medlemsstat skyldig att underlätta för kommissionen i utförandet av dess arbete. Medlemsstatens agerande ska enligt rättspraxis ses i sitt sammanhang, det vill säga i ljuset av hela följderna av överenskommelser som ledde fram till förslaget om harmonisering av den elektroniska faktureringen. Det är även av yttersta vikt att inget medlemsstaten gör, försvårar för kommissionen i utförandet av dess arbete. Domstolen har i flera mål slagit fast att medlemsstaterna är förpliktade att tillämpa gemenskapsåtgärderna i sin helhet. Domstolen har även i rättspraxis konstaterat att alla implementeringsmetoder strider mot fördraget som resulterar i skapandet av hinder för den direkta effekten av gemenskapsföreskrifter och som hotar deras samtidiga och enhetliga tillämpning i gemenskapen.

Å ena sidan konstaterar kommissionen att direktivförslaget endast ska påverka mervärdesbeskattningen, medan den å andra sidan påpekar i sin slutsats att det

kan finnas behov av att medlemsstaterna även harmoniserar andra lagområden som styr faktureringen. Det är svårt att se om syftet med direktivet är en total harmonisering av den elektroniska faktureringen eller om den bara berör mervärdesskatteområdet. Av praxis följer att Sveriges agerande måste ses i ljuset av hela arbetet med harmoniseringen av den elektroniska faktureringen. Ifall Sverige använder en implementeringsmetod som hotar direktivets samtidiga och enhetliga tillämpning inom gemenskapen gör sig Sverige skyldig till brott mot artikel 10 EG-fördraget. Även om Sverige, genom att inte anpassa reglerna i BFL, försvarar för kommissionen i dess arbete kan jag inte tolka tidigare praxis som att dylikt agerandet skulle utgöra brott mot förpliktelserna enligt lojalitetsprincipen. Artikel 10:s roll i fördragssystemet utvecklar sig dock hela tiden genom praxis och det är därmed inte omöjligt om lojalitetsprincipen idag, omfattar en inom alla lagområden total harmonisering av den elektroniska faktureringen.

Medlemsstaterna har försökt med flera varierande argument till varför de inte implementerat gemenskapsrätten. EG-domstolen har ännu varit restriktiv i sin bedömning angående vad som kan rättfärdiga ett misslyckande att inte uppfylla skyldigheter enligt fördraget. Detta innebär att Sverige skulle ha svårt att rättfärdiga sin underlåtenhet att uppfylla sina förpliktelser enligt fördraget.

Eftersom BFL inte kan anses ge enskilda några rättigheter är eventuellt brott mot lojalitetsprincipen inte skadeståndgrundande för den svenska staten.

Avslutningsvis kan anmärkas att Sverige verkar vara inriktat på att, som del av implementeringen av ändringarna i sjätte momsdirektivet, även anpassa bokföringslagen, vilket innebär att harmoniseringen av den elektroniska faktureringen inte kommer att bli något problem för Sveriges del.

Käll- och litteraturförteckning

Lagstiftning, Sverige

SFS (1975:1385)	Aktiebolagslag
SFS (1994:200)	Mervärdesskattelag
SFS (1999:1078)	Bokföringslag
SFS (2000:832)	Lag om kvalificerade elektroniska signaturer

RSV

Brevsvar 1993-08-13	RSV brevsvar, diarienummer 21414-93/901.
RSV Rapport 1999:13	"Sambandet mellan redovisning och indirekt beskattning".
Skrivelse 2001-03-05	RSV skrivelse, diarienummer 143-01/150, skrivelsen avser förslag från europeiska kommissionen till ändring av direktiv 77/388/EEG. Skrivelsen finns på följande sida: http://www.rsv.se/skatter/skrivelser/ (hämtat 2001-07-31).

Promemoria samt förarbeten, Sverige

Promemoria 2000/01:66	Regeringens promemoria, Finansdepartementet. Promemorian finns på följande sida: http://www.riksdagen.se/eu/riksdagen/9798/faktapm/Fi/Fi01_650.htm (hämtat 2001-07-31).
Prop. 1996/97:10	"Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet".
Prop. 1998/99:130	"Ny bokföringslag m.m."
SOU 1996:157	"Översyn av redovisningslagstiftningen".

EG-rättsliga källor

- Romfördraget Konsoliderad version av fördraget om upprättande av Europeiska gemenskapen.
- Direktiv 77/388/EEG Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt, enhetlig beräkningsgrund. EGT nr. L 145/1977 s. 1. Direktivet finns på följande sida: [http:// europa.eu.int/eur-lex](http://europa.eu.int/eur-lex) (hämtat 2001-07-30).
- Direktiv 1999/93/EEG Rådets direktiv av den 13 december 1999 om ett gemenskapsramverk för elektroniska signaturer. EGT nr. L 13/2000 s. 12, 19/01/2000, Direktivet finns på följande sida: <http://europa.eu.int/eur-lex> (hämtat 2001-07-30).
- PriceWaterhouseCoopers Revisionsbyråns rapport utförd åt kommissionen, "Study on the requirements imposed by the Member States, for the purpose of charging taxes, for invoices produced by electronic or other means". Finns på sida: <http://europa.eu.int/> (hämtat 2001-07-30).
- KOM (2000) 650 slutlig. Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesbeskattning – CNS 2000/0289. Direktivförslaget finns på följande sida: <http://europa.eu.int/eur-lex> (hämtat 2001-07-30).
- KOM(97) 618 slutlig 24.11.1997, presentation av resultatet av SLIM-arbetet inom mervärdesskatteområdet i en rapport till rådet och europaparlamentet.

Litteratur

- Bernitz, U, Kjellgren, A "Europarättens grunder", Stockholm 1999, Norstedts Juridik AB.
- Forssén, Björn "Mervärdesskatt", Göteborg 1993, Publica (ingår i C.E. Fritzes AB).
- Mattson, N, Melz, P "Mervärdesskatt", Uppsala 1997, Iustus Förlag AB.

- Shaw, Josephine "European Community Law", London 1993, The Macmillan Press Ltd.
- Smit, H, Herzog, P "The law of the european community- A commentary on the EEC treaty", Matthew Bender & Co, Publication 623, utgåva 39, december 2000.
- Ståhl, K, Österman, R "EG-skatterätt", Uppsala 2000, Iustus Förlag AB.

Övrigt

- BFN "Vägledning om räkenskapsinformation och dess arkivering".
- RSV "Handledning för mervärdesskatt", återkommande upplagor.
- Seminarium 010509 Sammandrag från seminarium om elektronisk fakturering och selfbilling, se www.gea.nu/semmatr/010510.htm (hämtat 2001-07-31).

Elektroniska källor

<http://europa.eu.int>

<http://www.gea.nu/semmatr/010510.htm>

<http://www.riksdagen.se/eu>

<http://www.rsv.se>

Rättsfallsförteckning

Rättsfall från EG-domstolen

- C-33/69 kommissionen mot Irland [1970] ECR s. 93.
C-77/69 kommissionen mot Belgien [1970] ECR s. 237.
C-30/72 kommissionen mot Italien [1973] ECR s. 161.
C-39/72 kommissionen mot Italien [1973] ECR s. 101.
C-2/73 Riseria Luigi Geddo mot Ente nazionale Risi [1973] ECR s. 865.
C-167/73 kommissionen mot Frankrike [1974] ECR s. 359.
C-128/78 kommissionen mot Storbritannien [1979] ECR s. 419.
C-96/81 kommissionen mot Nederländerna [1982] ECR s. 1791.
C-160/82 kommissionen mot Nederländerna [1982] ECR s. 4637.
C-205-215/82 Deutsche Milchkontor GmbH m.fl. mot Tyskland [1983] ECR s. 2633.
C-44/84 Derrick Guy Edmund Hurd mot Kenneth Jones [1986] ECR s. 29.
C-178/84 kommissionen mot Tyskland [1987] ECR s. 1227.
C-295/84 Rousseau [1985] ECR s. 3759.
C-22/87 kommissionen mot Italien [1989] ECR s. 163.
C-39/88 kommissionen mot Irland [1990] ECR s. 4271.
C-200/88 kommissionen mot Grekland [1990] ECR s. 4299.
C-6/89 kommissionen mot Belgien [1990] ECR s. 1595.
C-48/89 kommissionen mot Italien [1990] ECR s. 2425.
C-188/89 A. Foster m.fl. mot British Gas plc. [1990] s. 3313.
C-374/89 kommissionen mot Belgien [1991] ECR s. 367.
C-6,9/90 Francovich och Bonifaci mot Italien [1991] ECR s. 5357.
C-144/94 Italitica [1995] ECR s. 3653.
C-150/99 Lindöpark mot Sverige [2001].
- T-178,179,188-190/94, Erich Dillenkofer m.fl. mot Tyskland [1996] ECR s. 845.

Rättsfall från Regeringsrätten

RÅ 1999 ref. 16.