

R-2004/1266

Stockholm den 22 december 2004

Till Finansdepartementet
Fi2004/5143

Sveriges advokatsamfund har genom remiss den 4 november 2004 beretts tillfälle att avge yttrande över promemorian "Förslag till förordning om tillämpningsföreskrifter rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt".

Sveriges advokatsamfund avråder från att genomföra förslaget om den nya EG-förordningen. Anledningen till Advokatsamfundets inställning är att tillämpningen av mervärdesskattelagen (1994:200), ML, inte kan förväntas bli enklare med en ordning där existerande direktiv på området och det nu berörda sjätte direktivet [EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG)] kompletteras med en EG-förordning om tillämpning av vissa bestämmelser i sjätte direktivet.

Ambitionen med en enhetlig behandling riskerar att leda till motsatsen beroende på att det svenska rättssystemet är dualistiskt och kräver implementering av icke svenska rättskällor i den nationella lagstiftningen. På mervärdesskatteområdet skall bestämmelserna i bl.a. sjätte direktivet implementeras i ML, för att tillgodose den integrering av medlemsstaternas nationella regler på området som krävs enligt artikel 93 i EG-fördraget. Även om en EG-förordning, till skillnad från direktiv, gäller direkt som lag i medlemsstaterna och sålunda också i Sverige, förutsätter vårt rättssystem att implementering sker, i detta fall i ML, för att bestämmelserna i förordningen skall bli en del av vår rättsordning.

Den nu föreslagna ordningen skulle leda till att det vid tillämpningen av vissa av reglerna i ML krävdes en uttolkning av bestämmelserna i sjätte direktivet, där dubbla EG-rättsliga källor skulle gälla: själva direktivet och den föreslagna förordningen. Härvidlag erinras om att sjätte direktivet har s.k. direkt effekt när det gäller de rättigheter som det ger den enskilde, medan lex scripta-kravet och sålunda legalitetsprincipen skall prövas, beträffande den enskildes skyldigheter gentemot mervärdesskattesystemet, mot vad som faktiskt står i ML.

En EG-förordning om tillämpningen av vissa bestämmelser i sjätte direktivet skulle för någon av dem kunna innebära att den inte kan tillämpas på situationer där annars motsvarande regel i ML eller direktivbestämmelsen i fråga ger den enskilde mera omfattande rättigheter. Den effekten kan uppkomma med en dubbling av EG-rättskällorna för vissa regler i ML, även om avsikten är att förordningen med tillämpningsföreskrifter skall ges en snäv tillämpning och inte "automatiskt" kunna överföras på andra liknande fall.

Sistnämnda avsedda kasuistiska karaktär hos de föreslagna tillämpningsföreskrifterna tillgodoser inte heller det rättssäkerhetsmässiga förutsebarhetskravet i beskattningsbeslut när

det gäller den enskildes skyldigheter, då lex scripta-kravet sällan beaktas eller ens nämns i beslut hos Skatteverket eller i domar i länsrätt och kammarrätt. Dubblingen i fråga riskerar i stället att leda till att åligganden mot den enskilde genomdrivs baserade på förordningen utan beaktande av de alltjämt konstitutionellt skyddade principerna om legalitet i beskattningsbeslut och om förbud mot retroaktiv skattelagstiftning.

Sveriges advokatsamfund avråder sålunda från att genomföra EG-förordningen med tillämpningsföreskrifter för vissa av bestämmelserna i sjätte direktivet, då förslaget riskerar att medföra rättskällehierarkiska tillämpningsproblem till nackdel för den enskilde.

I sammanhanget kan nämnas att Sverige redan har fått kritik för systemet med prövningstillstånd i högsta instans, då det riskerar att leda till utvecklingen av en inhemsk nationell praxis i strid mot EG-rätten [se EG-målet C-99/00 (Lyckeskog)], vilket inte är tillåtet på områden där – vilket är fallet beträffande mervärdesskatten – EG-rätten skall styra. I stället för att komplicera tillämpningen av ML bör i stället en översyn ske beträffande Regeringsrättens – och även Högsta domstolens – benägenhet att tillgodose rättssäkerhetsmässiga krav på inhämtande av förhandsbesked från EG-domstolen, när t.ex. sjätte direktivet måste tolkas. Högsta instans motiverar sällan ett besked om varför prövningstillstånd inte lämnas, och därmed stannar rättsutvecklingen på mervärdesskatteområdet av och riskerar till och med, beroende på underinstansernas förhållningssätt till EG-rätten, att leda till en otillåten nationella praxis i strid mot EG-rätten. Problemen lär alltså inte bli mindre om ytterligare en nivå införs rättskällemässigt sett genom att den föreslagna EG-förordningen infördes.

Ett exempel kan ges på nämnda problem med förslaget och det är framför allt artikel 24 i den föreslagna förordningen, där just en bestämmelse ägnad att upprätthålla den inre marknaden berörs. Den gäller s.k. gemenskapsinterna förvärv, och dessa bestämmelser är centrala för nämnda integrationstanke i fördraget. Förslaget är att behandlingen av en dylik gränsöverskridande transaktion mellan medlemsstater skall behandlas fristående i förvärvslandet i förhållande till behandlingen av transaktionen i säljarlandet. Det löser emellertid inte problemet med att Sverige i 2a kap. 3 § första stycket 3 ML anger att ett gemenskapsinternt förvärv förutsätter att säljaren i den andra medlemsstaten är ”skattskyldig” där. Legalitetsprincipen innebär att en beskattningsåtgärd mot köparen av varan i fråga i Sverige för gemenskapsinternt förvärv inte är möjlig med stöd av ML, om säljarens EG-land i strid mot sjätte direktivet – och till skillnad från Sverige – inte anger i sin nationella mervärdesskattelagstiftning att försäljning av varan utgör en skattepliktig transaktion. Det problemet försvinner inte genom artikel 24 i den föreslagna förordningen, utan kräver en ändring i den aktuella regeln i ML. EU:s medlemsstater är – även på mervärdesskatteområdet där EG-rätten styr – suveräna stater såtillvida att Sverige inte kan tvinga den andra medlemsstaten att upphäva ett icke EG-rättskonformt undantag från skatteplikt i sin nationella mervärdesskattelagstiftning, men Sverige kan självt eller via kommissionen väcka fördragsbrottstalan hos EG-domstolen mot den andra medlemsstaten på grund av dess underlåtenhet att integrera, harmonisera, sin mervärdesskattelag med övriga medlemsstaters.

Det är sålunda enligt Advokatsamfundet ett bättre sätt för att uppnå berättigade krav på rättssäkerhet, att göra ansträngningar för en effektivare rättsutveckling på mervärdesskatteområdet med hjälp av EG-domstolen än att försöka lagstifta bort problemen. Ett system med en förordning vid sidan av sjätte direktivet riskerar också att leda till en form av ’lagstiftning genom förarbeten’, vilket kan ifrågasättas från ett maktdelningsperspektiv, bl.a. just på grund av brist på dynamik i rättsutvecklingen genom vägledande avgöranden från

Regeringsrätten, där vid behov förhandsavgörande inhämtats från EG-domstolen. En bättre ordning vore i stället att den enskildes motpart, Skatteverket, genom sitt huvudkontor återupptog aktiviteten med meddelanden om allmänna råd på mervärdesskatteområdet. Det skulle ge den enskilde möjlighet att bättre planera för sin mervärdesskattmässiga situation genom att kunna stämma av motpartens tolkning av en viss bestämmelse i ML, och stimulera att fall av intresse för rättsutvecklingen på området prövas.

SVERIGES ADVOKATSAMFUND

Anne Ramberg

genom Ragnar Palmkvist