

Stockholm den 26 september 2005

R-2005/1212

Till Finansdepartementet

EUFi2005/144

Sveriges advokatsamfund har genom remiss den 15 augusti 2005 beretts tillfälle att avge yttrande över Förslag till EG-direktiv om mervärdesskatt avseende platsen för tillhandahållande av tjänster vid försäljning till konsument.

Sveriges advokatsamfund tillstyrker förslaget om ändringar i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv, sjätte direktivet, genom det föreslagna nya EG-direktivet, men med nedan angivna rättssäkerhetsmässiga förbehåll respektive med tekniska invändningar mot vissa av förslagen till regeländringar i sjätte direktivet.

Ambitionen med det föreslagna direktivet är i grunden att ”säkra att tillhandahållanden av tjänster så långt som möjligt beskattas på platsen för den faktiska konsumtionen”, och det gäller som rubriken till direktivförslaget anger tjänster till konsument. Genomgående är, med förebild från ett redan framlagt förslag från kommissionen, att en enda s.k. kontaktpunkt (”one-stop shop”) skall tillskapas för företagen vid vilken de skall fullgöra sina skyldigheter avseende mervärdesskatt inom EU. Mervärdesskattedeklarationerna skall lämnas via en enda elektronisk portal, och från den skall deklARATIONERNA ÖVERFÖRAS TILL ANDRA MEDLEMSSTATER ÄN DEN DÄR FÖRETAGET ÄR ETABLERAT, om tjänsterna tillhandahållits till sådan annan medlemsstat (eller varor levererats dit). Företagen skall enligt förslaget därmed ”kunna fullgöra sina skyldigheter centralt på en enda plats”.

Den rättssäkerhetsmässiga svagheten med förslaget ligger i att kontrollbehovet skall säkras genom att företagens skyldighet att lämna uppgifter till det s.k. VIES-systemet för informationsutbyte mellan medlemsstaterna skall utvidgas, genom att de inte bara skall lämna uppgifter om varuleveranser till andra medlemsländer i sina periodiska sammanställningar, de s.k. kvartalsrapporterna, utan att däri även skall upptas just tillhandahållanden av tjänster. Skillnaden mot idag blir att ett straffansvar på tjänsteområdet inte längre kommer att prövas enbart med avseende på företagarens passivitet eller aktivitet angående vad som rätteligen skall upptas i mervärdesskattedeklarationen, dvs. för svensk del i skattedeklarationens mervärdesskattedel, utan med nödvändighet blir den prövningen också avhängig vederbörandes förhållningssätt till vad som skall redovisas i kvartalsrapporten. Det förtjänar därför att erinras om att kvartalsrapporten är särskilt lämplig för uppgiftslämnandet beträffande varuhandeln mellan medlemsstaterna, då varan är en sak vars befintlighet kan kontrolleras fysiskt sett. Så är vanligen inte fallet med tjänsterna, och med det föreslagna systemet riskerar ett andra steg införas efter deklARATIONSSKYLDIGHETENS FULLGÖRANDE, där

företagaren inte kan freda sig med att ha fullgjort vad som ankommer på vederbörande vid den kontaktpunkten, utan denne i steg två skall avgöra var kunden är etablerad och/eller konsumerar tjänsten.

Sveriges advokatsamfund kan därför endast tillstyrka föreslagna materiella ändringar i sjätte direktivet i kombination med införandet av det administrativa ”one-stop shop”-systemet under förutsättning att det klargörs tydligt att sanktioner som skattetillägg och straffansvar enbart skall prövas på temat vad som rätteligen skall redovisas som ingående respektive utgående mervärdesskatt när skattedeklarationen eller inkomstskattedeklarationen skall lämnas med nämnda uppgifter angivna i mervärdesskattedelen, varvid helt skall bortses från att förhållandena beträffande kundens status visar sig ha varit andra och skolat medföra debitering av utgående mervärdesskatt men tillhandahållaren av tjänsterna inte rättat i samband med att denne lämnade kvartalsrapporten, utan vederbörande senast vid deklarationstillfället varit i god tro angående kundens uppgifter om platsen för etablering och/eller konsumtion. Tillhandahållaren skall för sådant fall enbart drabbas av att ränta utgår på den utgående mervärdesskatt som måste redovisas i efterhand. I ett avgörande angående varuhandel med annat EG-land har Regeringsrätten (RÅ 2004 Ref 26) ansett att god tro hos svenske leverantören saknat betydelse för frågan om skyldighet att debitera och redovisa utgående mervärdesskatt, när det i efterhand visat sig att varorna inte förts från Sverige till det andra EG-landet. Regeringsrättens synsätt kan försvaras med att leverantören i avtal kan inta en momsklausul om rätt till efterdebitering av utgående mervärdesskatt för det fall förutsättningarna för undantag från skatteplikten visar sig ha varit felaktiga vid omsättningstillfället och det är möjligt att kontrollera fysiskt om varorna stannat i Sverige. Eftersom sådan kontroll är uppenbart svårare med tjänsterna och tillhandahållaren i stort sett har att förlita sig på kundens egna uppgifter om sin etablering och/eller plats för konsumtion, är det rimligt att för det fall rättsutvecklingen beträffande tjänsteomsättning är följsam mot Regeringsrättens värdering av säljarens goda tro vid varuhandel, vilket får anses sannolikt, göra det tillägget i föreslagna direktiv – att införas i mervärdesskattelagen (1994:200) – att sanktioner som skattetillägg och straffansvar inte skall kunna åläggas tillhandahållaren bara för att denne i god tro utgått från felaktiga förhållanden hos kunden. I annat fall innebär föreslagna förenklingar av bedömningen av omsättningsland för tjänsterna till konsument enbart en förenkling av frågan om vart företagaren skall lämna deklarationen, medan förutsebarheten av konsekvenserna av att beskattningsrätten hamnar i fel medlemsland försämras för företagaren.

Det bör också särskilt anges i direktivet och mervärdesskattelagen att tillhandahållarens (eller leverantörens) goda tro vid mottagande av ett förskott för tillhandahållande av tjänst (eller leverans av vara) skall, med nämnda rättsverkningar angående frågor om skyldighet att redovisa utgående mervärdesskatt i efterhand och om sanktioner för felaktiga antaganden därom, bedömas för sig utan hänsyn till vad som kan ha framkommit angående kundens etablering eller platsen för dennes konsumtion av tjänsten (eller att varan kvarblivit i Sverige) vid tillhandahållandet (eller leveransen). Rättsosäkerhet råder idag på grund av att det från deklaratens motparts sida, Skatteverket, hävdas i dess Handledning för mervärdesskatt 2005, på sidorna 188 respektive 283, att om det framstår ”klart” att varan respektive tjänsten ”ska omsättas utomlands” momsbeläggs inte förskott eller a conton. Ett auktoritativt uttalande i direktivet att införas i lagtexten är nödvändigt för att rättsverkningarna av god tro hos tillhandahållaren (eller leverantören) skall bli förutsebara, varför det av Sveriges advokatsamfund föreslagna tillägget får anses påkallat av rättssäkerhetsmässiga skäl också för förevarande sammanhang.

Rättssäkerheten kräver dessutom att det särskilt för mottagande av förskott och a conton anges i direktiv och lagtext att god tro vid det tillfället inte föranleder skyldighet att debitera och redovisa utgående mervärdesskatt i efterhand för uppbyggt belopp om det vid tillhandahållandet av tjänsten (eller varuleveransen) framgår att förhållandena hos kunden (eller varans kvarblivande i Sverige) medför mervärdesskattskyldighet; sådan skyldighet skall enbart omfatta belopp motsvarande vad som då återstår att betala för tjänsten (eller varan) vid tillhandahållandet (eller leveransen). Detta får anses rimligt på grund av att förskotts- eller a conto-situationen är en beskattningsutlösande händelse i sig. Det är orimligt att tillhandahållarens (eller leverantörens) bedömning av förutsättningarna för skattskyldighet vid det tillfället skall vara suspensivt villkorad av en senare bedömning vid nästa beskattningsutlösande händelse, nämligen av vad som framkommer om nämnda förhållandena vid själva tillhandahållandet av tjänsten (eller varuleveransen). Regeringsrättens synsätt beträffande värdet av god tro hos tillhandahållaren av tjänsten (eller leverantören av varan) kan, med iakttagande av grundlagsfästa rättssäkerhetskrav för beskattningen, inte ges relevans för annat än för den senaste händelse som kan utlösa skattskyldighet.

Oavsett huruvida det i förslaget till nytt direktiv kommer att beaktas vad nyss sagts om förskotts- och a conto-situationerna och den materiella beskattningsfrågan, bör det av Sveriges advokatsamfund föreslagna tillägget om tillämpligheten av sanktionerna skattetillägg och straffansvar som ett minimikrav på rättssäkerhet beaktas. Det bör ske oavsett om fråga är om tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor, då mervärdesskattelagen för gränsdragningen mellan varor och tjänster i 1 kap. 6 § via yrkesmässighetsbegreppet och 4 kap. 1 § kopplar till den nationella inkomstskattelagen (1999:1229), som, till skillnad från mervärdesskatten (se artikel 93 i EG-fördraget), inte styrs generellt av EG-rätten kompetensmässigt, och sådana kopplingar för nämnda gränsdragning inte kan anses tillåtna, utan artiklarna 5 och 6 i sjätte direktivet gäller självständigt därvidlag. Det grundlagsfästa lex scripta-kravet för beskattning i 8 kap. 3 § regeringsformen gör det därför rimligt att sanktionsmässigt beakta Sveriges advokatsamfunds föreslagna tillägg, även om det alltså är mera påkallat förfarandemässigt sett beträffande tjänsterna.

Att sistnämnda är fallet kan illustreras med att s.k. selektiva kontroller från tullmyndigheternas sida vid den inre gränsen med stöd av misstanke om brott inte strider mot EG-fördragets princip om fria varurörelser inom EU (se Prop. 1995/96:166 s. 55 och 56), medan samma frihet gäller för tjänster men kontroll av kunden – som för förevarande sammanhang förutsätts vara privatperson – därvidlag inte kan ske med stöd av att Skatteverket automatiskt erhåller uppgifter från andra myndigheter som t.ex. Tullverket att användas vid nämnda slag av urvalskontroller (se Prop. 1995/96:170 s. 96). Bedömningen av frågan om fara för skatteundandragande för avgörande av straffansvar enligt skattebrottslagen för felaktig eller underlåten redovisning av mervärdesskatt påverkas bl.a. av vad Skatteverket har för tillgängligt material vid kontrollen av uppgifterna i deklARATIONERNA och kvartalsrapporterna. Visst sådant material erhåller Skatteverket automatiskt från Tullverkets datasystem TDS efter avslutad tulltaxering [se 18b § mervärdesskatteförordningen (1994:223) och Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2005, s. 910 och 911], medan sådana automatiska signaler till Skatteverket saknas beträffande subjeksregistrering och sätesort eller folkbokföring från andra myndigheter. Det kan sålunda vara ett sådant otjänligt försök att flytta varor in och ut ur EU för undandragande av mervärdesskatt för konsumtion av varan inom EU att sådan oriktig uppgift som är grund för skattetillägg och, jämte uppsåtsrekvisitet, för straffansvar inte kan anses föreligga. Däremot saknas förutsättningar för frihet från nämnda sanktioner på samma sätt beträffande tjänsterna, då varken svenska Bolagsverket eller motsvarande myndigheter i andra medlemsstater lämnar uppgifter automatiskt till

Skatteverket och så ej heller är fallet beträffande folkbokföringsmyndigheter i andra medlemsstater. Den enda internt genererade 'spärren' i sistnämnda hänseende är att den som flyttar till annat nordiskt land avregistreras från folkbokföringen här endast under förutsättning att svenska folkbokföringsmyndigheten – Skatteverket – utverkar ett internordiskt flyttningsbevis [se 22 § folkbokföringslagen (1991:481)] – annars sker normalt inte folkbokföring i det andra nordiska landet. I övrigt finns inte någon möjlighet för Skatteverket att automatiskt stämma av huruvida kunden – privatpersonen – exempelvis är etablerad i annat EU-land (eller utanför EU) också när vederbörande konsumerar tjänsten – den går inte att fysiskt indikera såsom fallet är med varas befintlighet. Om kvartalsrapporten skall komma att omfatta också tjänster, måste framför allt beträffande tjänsterna stipuleras att sanktioner som skattetillägg och straffansvar enbart skall prövas, beträffande frågan om oriktig uppgift lämnats, för tillfället då skattedeklarationen eller inkomstskattedeklarationen skulle lämnas, varvid alltså helt bör bortses från att förhållandena beträffande kundens status kunde ha bedömts annorlunda vid tidpunkten då tillhandahållaren skulle lämna kvartalsrapporten.

En ordning, där, i motsats till vad som skulle gälla med det av Sveriges advokatsamfund föreslagna tillägget i föreslagna direktiv, sanktioner som skattetillägg och straffansvar skulle kunna åläggas tillhandahållaren av tjänsten oberoende av dennes goda tro angående förhållandena hos kunden, skulle sålunda strida mot den princip som fastslagits av EG-domstolen att de enskilda skatteplanerar och har rätt att göra så. I målet 169/80 (Gondrand Frères and Garancini) uttryckte nämligen EG-domstolen att "[t]he principal of legal certainty requires that rules imposing charges on the tax payer must be clear and precise so that he may know without ambiguity what are his rights and obligations and may take steps accordingly". EG-domstolen godtar sålunda att "avoidance" (kringgående) är lagligt, medan "evasion" (skatteundandragande) givetvis skall omfattas av sanktioner (se angående nu använd terminologi Svensk skattetidning 2005 s. 381, Leif Muténs bokanmälan "Om skatteflykt och skattebrott"). Prövningar av det gränssnittet blir emellertid mycket svårare att göra med det nu föreslagna "one-stop shop"-systemet, varför rättssäkerheten kräver att ett genomförande av förslaget sker med iakttagande av den av Sveriges advokatsamfund här förordade reservationen.

Någon skillnad bör inte göras mellan varor och tjänster för ifrågavarande fall av tillämpning av sanktioner. Förutom att nämnda rättskällehierarkiska problem föreligger med gränsdragningen däremellan skulle annars en olikhet uppkomma beträffande omfattningen av ansvar för den enskilde med avseende på huruvida fråga är om att denne levererar en vara eller tillhandahåller en tjänst, där rättsutvecklingen beträffande vad som skulle kunna anses som otjänliga försök på tjänsteområdet skulle överlämnas åt den tekniska utvecklingen av det skatteadministrativa samarbetet mellan inte bara skattemyndigheterna inom EU, utan också åt samma utveckling av samarbetet med de subjektsregistrerade myndigheterna och folkbokföringsmyndigheterna. En likabehandlingsprincip är därför påkallad såtillvida att det av Sveriges advokatsamfund föreslagna tillägget också bör omfatta leverantörs uppgifter i kvartalsrapporten om varor, inte bara beträffande tjänsterna. En utvidgning av omfattningen av kvartalsrapporten till att gälla också tjänsterna med iakttagande enbart för dessa av det av Sveriges advokatsamfund föreslagna tillägget, av innebörd att frågan om oriktig uppgift lämnats inte skall påverkas av att förhållandena beträffande kundens status kan ha förändrats vid tidpunkten då tillhandahållaren skall lämna kvartalsrapporten, skulle göra den fortsatta rättsutvecklingen av omfattningen för den enskilde av ansvaret för skattetillägg och straffansvaret svår att upprätthålla med iakttagande av Europakonventionens artikel 6 och principen om rättvis rättegång och den s.k. oskuldspresumtionen. Risken för godtycklighet vid bedömningen hos Skatteverket, Ekobrottsmyndigheten och de allmänna domstolarna på grund

av nämnda olikheter i den tekniska utvecklingen av det skatteadministrativa samarbetet inom EU mellan varuhandeln, med det där redan förekommande automatiska uppgiftslämnandet från Tullverket till Skatteverket, och tillhandahållande av tjänster vore inte förenlig med nämnda grundlagsfästa *lex scripta*-krav och nämnda principer i Europakonventionen, som utgör gällande rätt i Sverige sedan 1995. Rättssäkerheten kräver därför att Regeringen ser till att inte överlämna föreslagna direktiv till rättsutvecklingen utan att först åtminstone föreslå Riksdagen att komplettera med det av Sveriges advokatsamfund föreslagna tillägget att gälla både uppgifter om varor och tjänster i kvartalsrapporten; förslaget om tillägget behöver inte ske med avseende på direktivets lydelse för senare implementering i mervärdesskattelagen, utan med hänsyn till att kompetensen finns kvar hos Sveriges Riksdag beträffande sanktionerna kan det lagtekniskt hänföras till taxeringslagen, skattebetalningslagen och skattebrottslagen.

En allmän reflektion i sammanhanget är att riskerna för snedvridningar av konkurrensen respektive uppbördssystemet behandlas alltför enkelt i förslaget. I förstnämnda sammanhang kan t.ex. ifrågasättas var belägg finns för att, beträffande regeln om bestämningen av platsen för omsättningen av tjänster på kulturområdet etc, det skulle vara ”allmänt godtaget att denna regel på det hela taget leder till beskattning på platsen för konsumtionen”. Det kommer an på en mera filosofisk betraktelse av var t.ex. erhållen undervisning konsumeras, direkt i samband med lektionen i exempelvis Tyskland eller när eleven kommer till sin dagliga gärning i Sverige och använder förvärvad kunskap. Den problematiken löses inte genom att ett krav på fysisk närvaro införs för distinktionen gentemot s.k. distansundervisning. Vad sedan gäller uppbördsfrågan berörs den enbart flyktigt i förslaget i samband med elektroniska tjänster, varvid noteras att ”[u]ppbörden av skatt är ... i första hand en fråga för medlemsstaterna”. På grund av att förslaget, med hänsyn till problemet med att inom överskådlig tid harmonisera mervärdesskattesatserna inom EU och det därav kvarstående problemet med snedvridning genom anpassning (”avoidance”) i form av företagsflyttningar mellan medlemsstaterna och till och med till plats utanför EU, har måst begränsas till ändring av ett fåtal av dagens regler om bestämning av omsättningsland, bör, om inte nämnda rättssäkerhetsmässiga problem kan bemästras genom den av Sveriges advokatsamfund föreslagna sanktionsmässiga reservationen, förslaget anstå på framtiden tills ett sådant s.k. Clearing House-system som diskuterades inom gemenskapen på åttiotalet kan införas uppbördsmässigt.

Avslutningsvis får Sveriges advokatsamfund också för det fall förslaget skulle genomföras utan iakttagande av dess sanktionsmässiga reservation anmäla sin reservation mot nämnda regeländring beträffande fysiska tjänster såsom undervisning samt mot förslagen om införande av skilda regler för bestämning av omsättningsland beträffande korttids- respektive långtidsuthyrning av transportmedel och om införande av en särskild regel på samma tema för restaurang- eller cateringtjänster. När det gäller distinktionen mellan korttidsuthyrning och långtidsuthyrning kan en reglering särskilt för mervärdesskattesammanhang skapa rättsosäkerhet på grund av att en avvikande definition av korttidsuthyrning av bilar finns i den nationella svenska lagen (1998:492) om biluthyrning. I det sammanhanget skall också beaktas skillnader i omfattningen av det s.k. avdragsförbudet mellan å ena sidan biluthyrningsföretag m.fl. och å andra sidan bilhandlare i den svenska nationella mervärdesskattelagen. Beträffande förslaget om att platsen för omsättningen skall bestämmas till färdmedlets avgångsort för restaurang- och cateringtjänster åt ombordvarande resenärer får erinras om problem med snedvridning, när tillhandahållande av persontransporten fortsatt föreslås beskattad på grundval av de avstånd som tillryggaläggs i olika medlemsländer som passeras under resan. Sker avresan från ett medlemsland med en högre mervärdesskattesats än ett medlemsland med lägre skattesats som passeras under resan och där leverans till restaurangen

ombord sker, får resenären (konsumenten) betala ett ur konsumtionsneutralitetssynpunkt opåkallat högt pris för frukosten, lunchen eller middagen ombord. I denna del bör också beaktas de ytterligare tillämpningsproblem som tillkommer, genom förslaget om ifrågavarande särskilda regel för restaurang- eller cateringtjänster, beträffande sammansatta tillhandahållanden och resor, när det gäller gränsdragningen mot s.k. resetjänster som omfattas av det s.k. vinstmarginalbeskattningssystemet. I denna del förordar därför Sveriges advokatsamfund att det – oavsett om förslagen genomförs med eller utan iakttagande av nämnda sanktionsmässiga reservation från Sveriges advokatsamfund – klarläggs, på grund av den osäkerhet som råder sedan Regeringsrättens förhandsbesked RÅ 1997 Not 82, att förmedling av kost och serveringstjänster skall omfattas av samma regler för bestämning av var förmedlingstjänsten är omsatt som beträffande förmedling av resan och/eller hotellrummet.

SVERIGES ADVOKATSAMFUND

Anne Ramberg

genom Maria Billing