

”Livsmedelspriserna föranleder lagändringar och planering avseende indirekta skatter”

Debatt

Publicerad: 2023-03-15 11:51



DEBATT – av Björn Forssén, advokat och juris doktor.

I SVT:s Agenda 2023-03-12 höll Camilla Kvartoft i en debatt mellan finansministern Elisabeth Svantesson och vänsterledaren Nooshi Dadgostar, där temat var för och emot införande av ett pristak för livsmedel. Nooshi Dadgostar anförde att finansministern borde ta upp frågan om ett pristak för basvaror: det borde vara möjligt att kalla företrädare för ICA-gruppen, Coop och Axfood, vilka tillsammans står för 90 procent av livsmedelsförsäljningen i Sverige, till finansdepartementet för sådana samtal. Finansministern var emot införande av ett pristak, men flaggade för att vissa åtgärder för att råda bot på de skenande livsmedelspriserna är att vänta inom kort i vårbudgeten.

Jag föreslår att en översyn av situationen sker dels genom att Sverige tar upp på EU-nivå att ändra reglerna om beskattningsunderlaget för mervärdesskatt (moms), dels genom att livsmedelsbranschen använder möjligheten till skatteplanering avseende momsens beträffande varor som kommer från utlandet och placeras i skatteupplag.

I enlighet med 7 kap. 2 § första stycket andra meningen mervärdesskattelagen (1994:200), ML, som närmast motsvaras av artikel 73 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) ska skatter och avgifter utom moms ingå i beskattningsunderlaget för

moms. Det innebär att när punktskatter ingår i konsumentpriserna, såsom är fallet med drivmedel, påförs moms på ett pris som inkluderar sådan skatt. Det uppstår således en "skatt på skatt"-effekt. Finansministern lär inte hinna få med något förslag om att ändra på detta i vårbudgeten, men i det förslag om en ny mervärdesskattelag som föreligger enligt regeringens proposition 2022/23:46 borde beskattningsunderlaget för moms rensas från punktskatter. Det är en fråga som finansministern borde ta upp med statsministern att lägga fram på EU-nivå snarast, så att en lindring kan åstadkommas för konsumenterna redan i samband med den nya mervärdesskattelagen, som föreslås träda i kraft den 1 juli 2023.

Eftersom det, som vänsterledaren påpekade, föreligger en i princip oligopolmarknad inom livsmedelsbranschen, borde en diskussion inledas mellan finansministern, Skatteverket och de tre stora branschorganisationerna om en för livsmedelspriserna lindrande skatteplanering. I det hänseendet hänvisar jag till min artikel i Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 1 2018, s. 3-10, "Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter momsfria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster" (se artikeln i dess helhet på www.tidningenbalans.se eller www.forssen.com).

I artikeln berör jag om det är det möjligt att inom lagens ramar sänka beskattningsunderlaget och därmed priset på en vara, genom att en från skatteplikt undantagen omsättning av varan enligt bestämmelserna om momsfria omsättningar av varor i vissa lager matchas mot en från skatteplikt undantagen finansiell tjänst, innan varan tas ut ur sådant lager. Frågan är om det är möjligt utan att konflikt uppstår med reglerna om bestämningen av beskattningsunderlaget moms.

Enligt särskilda regler i 9 c kap. ML om vem som är skattskyldig för varor i vissa lager, vilka närmast motsvaras av bestämmelserna i artiklarna 154-163 i mervärdesskattedirektivet, är omsättningar av vissa varor undantagna från momsplikt, om de omsätts under den tid de är placerade i s.k. skatteupplag, i en anläggning för tillfällig lagring, ett tullager eller en frizon inom landet (Sverige), förutsatt att varan. Förutsättningen för skattefriheten är att omsättningen av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning, det vill säga att omsättningen sker till någon som handlar med varor och inte till en konsument eller någon som ska använda den i sin verksamhet.

Från beskattningsunderlaget för moms undantas verklig ränta. Sedan 2003 anges inte detta uttryckligen i ML, men det anses följa av artikel 78 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. Det är således endast verklig ränta som inte ska tas med i beskattningsunderlaget, det vill säga vad säljaren av en skattepliktig vara eller tjänst tar i ränta för att bevilja kunden anstånd med betalningen, eller så ska det vara fråga om ränta på en skuld som köparen har till säljaren, det vill säga på en kundkredit som normalt sett beviljas. I enlighet med Högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis får dock en dold räntekompensation inte sänka beskattningsunderlaget, genom att en momsfri finansiell tjänst matchar det annars kalkylerade priset på den momspliktiga varan eller tjänsten, så att beskattningsunderlaget delvis kvittas bort.

Frågan i min nämnda artikel är om de särskilda bestämmelserna om varor i vissa lager kan tillämpas så att beskattningsunderlaget och därmed priset på en vara som har varit placerad i sådant lager enligt 9 c kap. ML kan sänkas på grund av åtgärder

som har skett under den tiden, när varan omsätts efter det att den har tagits ut från lagret och omfattas av den generella skatteplikten för varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första stycket ML. Det vore inte möjligt enligt de allmänna momsbestämmelserna att matcha beskattningsunderlaget genom att sälja en momsfri option på varorna under tiden de är placerade i lagret i fråga, men jag anser att det är möjligt enligt de särskilda bestämmelserna om vem som är skattskyldig i 9 c kap. ML.

Om det är möjligt med en sådan matchning som jag nämner i artikeln, kan de tre stora aktörerna inom livsmedelsbranschen i samråd med finansdepartementet och Skatteverket gå igenom ett upplägg för att sänka varor enligt 27 olika varor och varuslag som placeras i skatteupplag. Dessa räknas upp i 27 punkter i 9 c kap. 9 § ML, och jag nämner några av dem här: spannmål och utsäde (inklusive sojaböner), oljeväxter och oljehaltiga frukter, vissa nötter och oliver, kaffe (inte rostat), te, kakaoböner, råsocker, ull, kemikalier i bulk, mineraloljor, naturgas, biogas, propan, butan, potatis, vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner (oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade), virke, etylalkohol, E85, ED95, fettsyrametylestrar, råttallolja och tillsatser i motorbränsle.

I nämnda artikel konkluderar jag att det inte finns något i mervärdesskattedirektivet som skulle underkänna att en sänkning av beskattningsunderlaget och därmed av priset på varan baseras på en matchning/kvittning av skattefri omsättning av varan under tiden den varit placerad i visst lager mot en skattefri finansiell tjänst. Jag anför därför att lagstiftaren kanske borde beakta att säljaren och köparen därmed kan kringgå den rättspraxis avseende de allmänna reglerna i ML som innebär att beskattningsunderlaget för varan inte får sänkas genom att det exempelvis matchas av en rabatt för snabb betalning. Vidare anför jag i artikeln att förfarandemissbruk inte heller bör kunna anses komma i fråga – i vart fall inte om samma vara enbart omfattas av en omgång av det beskrivna matchningsförfarandet.

På temat förfarandemissbruk får nämnas att jag i en artikel i Svensk Skattetidning nr 2/2022 (s. 118-130), "Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704", resonerar utifrån det målet i Högsta domstolen om bedrägerier avseende redovisningen av mervärdesskatt, när det gäller fall av nämnda typ. I första hand jämför jag hovrättslagmannens i Svea hovrätt uppfattning i frågan om grovt skattebrott med avgörandet i Högsta domstolen, när det gäller frågan om förfarandemissbruk i förhållande till den straffrättsliga legalitetsprincipen. Stig von Bahr, före detta domare i Högsta förvaltningsdomstolen och EU-domstolen, har skrivit en artikel i Svensk Skattetidning nr 6/2022 (s. 498-504), "Mer om missbruk och momsbedrägeri", som ett komplement till min artikel, och anför bland annat att "den som läser BF:s artikel kan få intryck av att både förfarandemissbruk och bedrägerier kan ge upphov till straffrättsliga sanktioner". Jag lämnade synpunkter till tidskriften på manus till Stig von Bahrs artikel, och lyfte däri att jag i min artikel anför att det "inte är givet att förfarandemissbruk i sig innebär att straffrättsligt ansvar föreligger". Eftersom jag inte får breda ut mig som andra i Svensk Skattetidning, bad jag redaktören skicka vidare den nyansering som mitt uttryck "i sig" innebär till Stig von Bahr. Så skedde också, men svaret som jag fick från redaktören var att "Han valde att inte justera sin artikel, vilket är hans beslut som författare". Eftersom det upplägg som jag tar upp i Balans fördjupning år 2018 skulle kunna analyseras i samband med frågor om karusellhandel, är det av intresse att Stig von Bahr så kategoriskt avfärdar min varning för förfarandemissbruk på temat straffrättsliga påföljder. Jag håller inte med

honom, men han borde kallas av försvararsidan som sakkunnigt vittne i pågående mål om karusellhandel eller i samband med resningsansökningar avseende fällande domar i sådana mål samt rådbråkas av finansdepartementet, Skatteverket och de tre stora livsmedelshandelsföretagen i Sverige i en utvidgad fördjupad dialog (samråd) beträffande möjligheterna till ett sådant upplägg som jag nämner i Balans fördjupning år 2018.