

3 Allmänt om mervärdesskatt

3.1 Historik

Mervärdesskatt, i fortsättningen kallad moms, är en allmän konsumtionsskatt. Den infördes den 1 januari 1969 genom lagen (1968:430) om mervärdesskatt. År 1971 tillsattes Mervärdesskatteutredningen som hade till uppgift att göra en teknisk översyn av lagstiftningen. Utredningen lämnade sammanlagt elva betänkanden som i de flesta fall även ledde till lagändringar. Slutbetänkandet lämnades år 1987. En reformering av momsen gjordes sedan i samband med den stora skattereformen. De flesta av de lagändringarna trädde i kraft den 1 januari 1991. Skattereformen medförde en utvidgning av beskattningen framför allt inom tjänstesektorn. Man uttryckte det så att beskattningen, med vissa få undantag, blev i princip generell vid all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster.

Utredningen om teknisk översyn av mervärdesskattelagen lämnade år 1992 förslag till en ny mervärdesskattelag. Avsikten med den nya mervärdesskattelagen (1994:200), ML, som infördes den 1 juli 1994, var att skapa en så överskådlig lag som möjligt och därmed göra den mer lättillgänglig. Lagen fick en helt ny systematik med kapitelindelning. Den fick också en utformning som närmare stämmer överens med de regler som gäller inom EG.

I samband med Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995 genomfördes vissa ändringar i ML som främst berörde EG-handeln.

Reglerna om registrering, redovisning, betalning och omprövning samt övriga förfaranderegler överförs den 1 november 1997 till Skattebetalningslagen (1997:483), SBL.

År 1999 tillsattes en utredning som hade till uppgift att se över ML:s bestämmelser om skattskyldighet och yrkesmässighet. Utredningen fick under 2001 i uppdrag att även se över det regelsystem i mervärdesskattelagstiftningen som styr vid vilken tidpunkt skattskyldighet och redovisningsskyldighet

inträder. Syftet med översynen var att åstadkomma en ytterligare anpassning till motsvarande regler inom EG. Utredningen lämnade sitt betänkande (SOU 2002:74) år 2002.

3.2 Momsen och EG

3.2.1 Allmänt

Från dagen för Sveriges anslutning till EU, den 1 januari 1995, är bestämmelserna i de grundläggande fördragen och i de rättsakter som har antagits av unionens institutioner dessförinnan bindande. Medlemskapet har således inneburit att EG-rätten har blivit en del av den svenska rättsordningen och det är inte enbart den nationella rätten som ska beaktas utan en tillämpning ska även ske av EG-rätten. Se vidare i avsnitt 3.2.4.

De indirekta skatterna på varor och tjänster har stor betydelse inom den gemensamma marknaden och utgör dessutom underlag för en väsentlig del av gemenskapens finansiering. Sedan mervärdesskattesystemet gjordes obligatoriskt i EG:s medlemsstater år 1967 har en successiv samordning av staternas mervärdesskattesystem genomförts genom en rad direktiv. De viktigaste reglerna finns i rådets sjätte direktiv. Det system som utvecklats till följd av detta direktiv syftar till att beskatta all ekonomisk aktivitet på ett helt neutralt sätt genom en allmän skatt som är avsedd att träffa konsumtion av varor och tjänster.

EU är, liksom tidigare EG, grundad på folkrättsliga fördrag mellan suveräna stater. Genom de grundläggande fördragen har medlemsstaterna gett gemenskapen vissa beslutsbefogenheter. Den mest centrala är befogenheten att inom vissa områden besluta om gemensamma regler.

Begreppen EU och EG

EU är ett övergripande, politiskt begrepp som täcker den helhet som omfattas av Maastrichtfördraget. EG utgör en del av den mer omfattande samverkan som sker inom EU. EG är, till skillnad från EU, ett eget rättssubjekt. Det är endast EG som har normgivningsmakt. Det är därför riktigt att även fortsättningsvis använda EG när det gäller regelverk och rättsakter (EG-förordningar, EG-beslut, EG-direktiv). De regler som finns på momsområdet är EG-regler. I denna handledning används därför genomgående beteckningen EG även om handeln mellan medlemsländerna i allmänt språkbruk ofta benämns EU-handel.

De tre pelarna

Unionen brukar beskrivas som bestående av tre ”pelare”.

Den första pelaren utgörs av samarbetet inom de tre ursprungliga gemenskaperna Europeiska kol- och stålgemenskapen (EKSG), Europeiska atomenergigemenskapen (Euratom) och Europeiska gemenskapen (EG, tidigare EEG). Inom denna pelare återfinns det överstatliga beslutsfattandet med majoritetsbeslut och bindande rättsregler.

Den andra pelaren omfattar EU:s gemensamma utrikes- och säkerhetspolitik.

Den tredje pelaren syftar på samarbetet inom rättsväsende, gränskontroll, asyl- och invandringspolitik och polissamarbete.

Arbetet inom andra och tredje pelarna kan jämföras med traditionellt samarbete av mellanstatlig karaktär. Samarbetet sker visserligen inom unionens ram, men det förutsätts inte att medlemsstaterna överlåter beslutanderätt till de gemensamma organen. EG-domstolen saknar kompetens när det gäller frågor inom andra och tredje pelarna.

3.2.2 EU:s organisation

EU:s organisation består av fem institutioner och flera olika organ. Institutionerna är Ministerrådet, Europaparlamentet, Kommissionen, EG-domstolen och Revisionsrätten.

Ministerrådet

Ministerrådet, vars formella benämning är Europeiska unionens råd, är gemenskapernas högsta beslutande organ och har också den huvudsakliga lagstiftande funktionen. Rådet består av en minister från varje medlemsland. Ordförandeskapet roterar halvårsvis mellan länderna. Vilken minister som deltar från respektive land är dock beroende av vilka frågor som är uppe till diskussion. Allmänna rådet, dvs. utrikesministrarnas rådsmöten, och ekonomi- eller finansministrarnas möten (EKOFIN), intar en särställning och utövar en viss kontroll över de beslut i fackråden som påverkar EU:s budget. Mellan rådsmötena företräds ministrarna av ambassadörer som är chefer för sina respektive länders representationer i Bryssel. De bildar de ständiga representanternas kommitté, kallad Coreper, som förbereder rådets möten.

Europa-parlamentet

Europaparlamentet väljs vart femte år vid allmänna val i medlemsländerna. Parlamentet är inte jämförbart med ett nationellt parlament. Parlamentets roll har traditionellt varit rådgivande och kontrollerande, men genom Enhetsakten 1986

och Maastrichfördraget har rollen stärkts och parlamentet har nu även en lagstiftande funktion.

Kommissionen

Kommissionen, vars formella namn är Europeiska kommissionen, är indelad i generaldirektorat för olika områden och består av en kommissionär från varje medlemsland. Kommissionen spelar en mycket central roll inom EU och dess huvudsakliga uppgifter är att lägga fram förslag för rådet, genomföra lagstiftningen i samarbete med medlemsländerna och övervaka att medlemsländerna följer den gemensamma lagstiftningen. Andra uppgifter är att anta rättsakter för att genomföra lagstiftningen på vissa områden och att förvalta EU:s budget.

EG-domstolen

EG-domstolen, som har sitt säte i Luxemburg, består av en domare från varje medlemsland som biträds av åtta generaladvokater. Domstolen ska se till att lag och rätt iaktas vid tolkning och tillämpning av EG-rätten. Domstolen har två huvudsakliga uppgifter: att döma i tvister som rör EG-rätten och att, efter begäran av nationell domstol, lämna s.k. förhandsavgöranden om hur EG-rätten ska tolkas. Ett förhandsavgörande är bindande för den nationella domstolen. Vid sidan om EG-domstolen finns förstainstansrätten, som dömer i mål mellan enskilda personer eller företag och EU:s institutioner. Förstainstansrättens domar kan överklagas till EG-domstolen.

Enligt artiklarna 226 och 227 i EG-fördraget kan såväl kommissionen som en annan medlemsstat anhängiggöra talan om fördragsbrott. Om domstolen finner att fördragsbrott föreligger åläggs den felande medlemsstaten att vidta de åtgärder som krävs för att följa domstolens dom. I sista hand kan medlemsstaten åläggas att betala ett engångsbelopp eller vite.

Enligt artikel 234 i EG-fördraget får nationella domstolar i pågående processer begära förhandsavgörande. Högsta instans är t.o.m. skyldig att begära förhandsavgörande i de fall EG-domstolen inte har uttalat sig i samma rättsfråga eller om det råder någon tvekan om EG-rättens rätta innebörd. EG-domstolen har i målet C-134/97, *Victoria Film*, haft att ta ställning till om SRN är behörig sökande och funnit att så inte är fallet. EG-domstolen ansåg att SRN när den meddelar förhandsbesked inte utövar en verksamhet som består i rättsskipning utan verkar som en myndighet, se punkterna 17 och 18 i domen.

Revisionsrätten

Revisionsrätten består av en ledamot per medlemsland och har till uppgift att granska institutionernas räkenskaper och förvaltning. Rättens årliga rapport läggs fram för Europa-

parlamentet som beslutar om ansvarsfrihet ska beviljas för kommissionens förvaltning av budgeten.

3.2.3 Rättsordningen

Fördragen

De sex länderna Belgien, Frankrike, Italien, Luxemburg, Nederländerna och Tyskland grundade genom Parisfördraget 1951 Europeiska kol- och stålgemenskapen (EKGS). Enligt fördraget skulle grundarna tillsammans under överstatlig ledning utveckla basproduktionen och bilda en gemensam marknad för kol och stål.

Genom Romfördraget 1957 grundade sedan ”de sex” Europeiska ekonomiska gemenskapen (EEG) och samma år Euratom. Den gemensamma marknaden utvidgades med industri- och jordbruksvaror och man startade ett fredligt kärnkraftsarbete.

Ett unionsfördrag, Maastrichtfördraget, undertecknades 1992. Unionen kan sägas symboliseras av de ovan beskrivna tre pelarna som binds samman av ett gemensamt ramverk med vissa grundläggande bestämmelser. I samband med det blev Europeiska gemenskapen (EG) en samlingsbeteckning för de tidigare olika gemenskaperna.

Amsterdamfördraget 1997 och Nicefördraget 2000 har karaktär av ändringsfördrag.

EG-rätten

EG-rätten brukar delas in i den primära EG-rätten och den sekundära EG-rätten.

Den primära EG-rätten består av de tre ursprungliga fördragen med senare gjorda ändringar och tillägg till dessa. Den sekundära EG-rätten har tillkommit genom beslut av institutionerna. De sekundära rättsakter som har betydelse inom skatteområdet är förordningar, direktiv och rekommendationer. EU har även kompetens att ingå avtal med länder utanför EU och med internationella organisationer. Även sådana avtal utgör en del av EG:s rättordning.

EG-domstolens rättspraxis är en viktig rättskälla inom EG-rätten. I all sin verksamhet åligger det särskilt domstolen att se till att gemenskapsrätten tolkas och tillämpas enhetligt av institutionerna och medlemsstaterna. EG-domstolen är också rättsskapande genom att i sina avgöranden lägga fast och utveckla det närmare innehållet i gemenskapsrätten.

Rättsakter

Den s.k. sekundärrätten består av vissa bindande rättsakter som förordningar, direktiv och beslut. Därutöver förekommer

rekommendationer och yttranden som inte är bindande i formell mening men som kan ge ledning vid tolkning av andra gemenskapsrättsliga åtgärder.

En förordning har allmän giltighet och är till alla delar bindande och direkt tillämplig i varje medlemsstat. Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 är ett exempel på en sådan förordning som ska tillämpas i Sverige som direkt gällande rätt.

Ett direktiv är bindande för medlemsstaterna. Det kan sägas vara riktat till medlemsstaterna när det gäller det resultat som ska uppnås, varvid medlemsstaterna själva får bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet, dock med vissa begränsningar. Till skillnad från förordningarna måste direktiven överföras till nationell lagstiftning. Sjätte direktivet är ett exempel på ett sådant direktiv som har överförts till svensk lagstiftning genom ML.

Ett beslut är bindande för dem som beslutet är riktat till. Det kan avse både namngivna fysiska och juridiska personer eller en medlemsstat.

3.2.4 EG-rättens förhållande till nationell rätt

Vid bedömning av ML:s materiella bestämmelser uppkommer ofta frågan vilken inverkan sjätte direktivet eller ett förhandsavgörande i EG-domstolen ska ha på bedömningen. En djupare analys av EG-rättens förhållande till ML och svensk praxis, skulle bli mycket omfattande. Den följande redogörelsen får därför närmast uppfattas som en kort beskrivning av vissa principer som kan vara till ledning vid mervärdesskatterättsliga ställningstaganden.

Direktiv

På momsens område består EG-lagstiftningen främst av ett antal direktiv. I samband med ett lands anslutning till EU binder direktiven medlemsstaten till det resultat som ska uppnås enligt direktiven.

Avsikten är dock inte att direktivet som sådant ska tillämpas i ett enskilt fall. Meningen är i stället att innehållet i direktivet ska införlivas i den nationella lagstiftningen.

Direkt effekt

Detta hindrar dock inte att en direktivregel, trots att den riktar sig mot medlemsstaten, i vissa fall kan ha en rättslig verkan mellan medlemsstaten och en enskild. EG-domstolen har givit vissa gemenskapsrättsliga bestämmelser s.k. direkt effekt. För att en bestämmelse ska ha direkt effekt krävs att den är ovillkorlig, dvs. att den kan tillämpas utan att några komplette-

rande regler behöver utfärdas. Vidare krävs att den aktuella regelns innebörd är klar och precis. Regelns tillämpning får alltså inte vara beroende av en lämplighetsbedömning.

Direkt effekt innebär att en bestämmelse ger upphov till rättigheter och skyldigheter för enskilda fysiska och juridiska personer, som de kan åberopa direkt inför nationella domstolar och andra myndigheter. Att bestämmelser i EG-fördragen kan ha direkt effekt slog domstolen fast i mål 26/62, van Gend & Loos.

Fördragsbestämmelser och beslut kan ge enskilda både rättigheter och ålägga dem skyldigheter i förhållande till andra enskilda eller till det allmänna, men ett direktiv, såsom t.ex. sjätte direktivet kan, enligt domstolens praxis, endast ge enskilda rättigheter gentemot det allmänna. Bakgrunden till detta förhållande är att ett direktiv alltid är riktat till medlemsstaterna och ålägger dem att på lämpligt sätt uppnå ett visst mål. Det vore då orimligt att enskilda rättssubjekt skulle drabbas på grund av att staten inte fullgjort sina skyldigheter att i rätt tid och på rätt sätt genomföra direktivet. Direkt effekt kan således inte åberopas av en myndighet i skärpande syfte mot en enskild. Detta innebär att Skatteverket aldrig kan åberopa direkt effekt av en regel i t.ex. sjätte direktivet. En gemenskapsrättslig regel som har direkt effekt har alltid företräde framför nationell lag.

Enligt EG-domstolens fasta rättspraxis har de bestämmelser i sjätte direktivet som är tillräckligt klara, precisa och ovillkorliga direkt effekt. Domstolen uttryckte denna ståndpunkt för första gången år 1982 i målet 8/81, Becker. Domstolen har därefter bekräftat den i ett antal mål, bl.a. i målen C-10/92, Balocchi, och C-62/93, BP Soupergaz. Direkt effekt har härigenom tillagts många av sjätte direktivets artiklar men inte alla. Frågan om huruvida direkt effekt föreligger eller inte måste alltid bedömas separat för varje enskild bestämmelse.

En gemenskapsrättslig regel som har direkt effekt har alltid företräde framför nationell lag och ska tillämpas oavsett vad som föreskrivs i den nationella rättsordningen. Detta fastslogs av domstolen genom domen i målet 6/64, Costa v. ENEL. Domstolen har härefter utvecklat principen om gemenskapsrättens företräde i flera domar.

EG-konform tolkning

EG-domstolen har slagit fast att nationella bestämmelser som är en följd av direktiv ska tolkas i enlighet med direktivreglerna så långt det är möjligt med hänsyn till den nationella rättsordningen. Skyldigheten att tillämpa EG-konformtolkning gäller

oberoende av om de relevanta bestämmelserna i gemenskapsrätten har direkt effekt eller inte, s.k. indirekt effekt. Den innebär dock inte att nationell lagstiftning ska tolkas i strid mot dess klara ordalydelse utan endast en skyldighet att vid flera tänkbara tolkningsalternativ, så långt det är möjligt, tolka bestämmelser i nationell rätt i ljuset av t.ex. sjätte direktivets ordalydelse och syfte för att uppnå dess resultat. I Sverige brukar detta uttryckas så att ML ska tolkas i ljuset av sjätte direktivet. Det finns således en ambition att införlivade direktivregler ska tolkas på samma sätt i alla medlemsländer. (Se EG-domstolens mål 14/83, von Colson, och C-106/89, Marleasing).

EG-domar

EG-domstolen är den yttersta uttolkaren av EG-rätten och dess innebörd. Domstolens domar har därför stor betydelse vid tolkning av en direktivregel. EG-domstolen kan också sägas svara för en utfyllnad av den skrivna EG-rätten. Trots att EG-domstolens domar är in casu-avgöranden och bindande endast för den domstol som begärt förhandsavgörandet, är de viktiga rättskällor även vid tolkning av nationell rätt. Domarna är i praktiken prejudicerande.

Genom att nationella domstolar, såsom RR, begär förhandsavgöranden får EG-domstolen möjlighet att på det nationella planet verka för enhetlig tolkning och tillämpning av EG-rätten. EG-domstolen besvarar dock inte frågor som avser nationell lagstiftning och avgör inte heller den nationella tvisten men ger vägledning hur EG-rätten i mer generella termer ska tolkas. Vid en analys av domstolens avgöranden måste man beakta att EG-domstolen i princip endast besvarar den nationella domstolens frågor och att den, i fråga om fördragsbrott, är bunden av hur kommissionen har utformat sin talan. Innan en fråga avgörs av EG-domstolen, ska yttrande avges av någon av domstolens generaladvokater. Dessa yttranden, som i allmänhet är utförliga, utgör en viktig komponent när en EG-dom ska analyseras.

I avsaknad av regelrätta förarbeten uttolkar EG-domstolen betydelsen av en bestämmelse med utgångspunkt i dess ordalydelse. Därvid måste en jämförelse göras mellan samtliga språkversioner, eftersom såväl EG-fördragen som sekundär-rätten är autentiska på alla de elva officiella språken. Enligt EG-domstolens praxis kan den formulering som används i en språkversion av en gemenskapsrättslig bestämmelse inte ensam ligga till grund för tolkningen av denna bestämmelse eller tillmätas större betydelse än övriga språkversioner, eftersom detta skulle strida mot kravet på en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten. I händelse av skillnader mellan olika språk-

versioner och vid andra oklarheter, tolkar domstolen bestämmelsen i fråga mot bakgrund av dess syfte, ändamål och logiska uppbyggnad samt sedd i sitt rättsliga sammanhang. När det gäller direktiv framgår dess syften tydligast av ingressen (den s.k. preambeln). Direktivets bestämmelser tolkas även mot bakgrund av själva fördraget. Detta innebär bl.a. att kraven på fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital beaktas. Vidare får ingen diskriminering ske av fysiska eller juridiska personer på grund av deras nationalitet.

Skadestånd

En medlemsstat kan enligt EG-domstolens fasta rättspraxis bli skadeståndsskyldig för skada som en enskild har lidit till följd av överträdelse av gemenskapsrätten som medlemsstaten kan hållas ansvarig för. Detta gäller särskilt fall där ett direktiv inte har införlivats på ett korrekt sätt. Jfr EG-domstolens dom i målet C-150/99, Lindöpark. Den förfördelade kan inte vägras ersättning på den grunden att han direkt kan åberopa den åsidosatta bestämmelsen vid nationella domstolen.

Lindöpark

RSV har i skrivelse 2002-01-24, dnr 935-02/100, framfört verkets inställning till hur ärenden ska behandlas då direkt effekt åberopas med anledning av EG-domstolens dom i mål C-150/99, Lindöpark. Av skrivelsen framgår att företag kan ansöka om antingen skattskyldighet eller skadestånd. När företagen begär skattskyldighet får de en skyldighet att redovisa utgående moms och en därmed sammanhängande avdragsrätt. Företagen kan således inte enbart få en avdragsrätt. I de fall företagen i stället väljer att begära skadestånd ska vid beräkning av skadeståndsbeloppet hänsyn tas till båda sidor av skattskyldigheten, dvs. både den utgående momsen och avdragsrätt för ingående moms.

3.2.5 Rättsprinciper i momsmål

Neutralitetsprincipen

En av de grundprinciper som momssystemet vilar på är neutralitet, på så sätt att likvärdiga varor beskattas lika mycket inom varje land, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är, se dom i mål 89/81, Hong Kong Trade, punkt 6. Denna grundprincip belyser den skattskyldiges roll och skyldigheter i den mekanism som har införts för uppbörd av moms. De skattskyldiga belastas inte av moms, men är tvungna att i varje led av den produktions- och distributionsprocess som föregår det slutliga beskattningsskedet uppbära skatt för Skatteverkets räkning, oavsett hur många transaktioner som sker i kedjan. För att garantera att mekanismen är fullständigt neutral i förhållande till de skattskyldiga föreskriver sjätte

direktivet ett avdragssystem för att de inte ska belastas oskäligt av moms. Momssystemet är nämligen avsett att belasta den slutlige konsumenten. I avsnitt 3.5 åskådliggörs denna mekanism schematiskt.

Reciprocitet

För att momsen inte ska bli en kostnad för den skattskyldige ska reciprocitet föreligga mellan säljarens utgående moms och köparens ingående moms på en transaktion. Reciprocitetsprincipen innebär dels att den utgående momsen för en säljare ska korrespondera med den ingående momsen för en köpare, dels att rätten till avdrag för ingående moms inträder samtidigt som den utgående momsen blir utkrävbar.

Allmänna rättsgrundsatser

EG-domstolen tillämpar vid sin tolkning även vissa allmänna rättsgrundsatser och beaktar de principer på vilka Europakonventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna grundar sig. Även kravet på en enhetlig beräkningsgrund i medlemsstaterna är stort, inte minst beroende på att de samlade beskattningsunderlagen med vissa justeringar ligger till grund för gemenskapens egna intäkter.

Som exempel på principer som EG-domstolen har hänvisat till i mål avseende moms kan nämnas följande.

Proportionalitetsprincipen

Proportionalitetsprincipen, vilken innebär att en åtgärd inte får vara mer långtgående än vad som krävs för att uppnå dess syfte. Se dom i mål C-286/94, Garage Molenheide, punkterna 46–47.

Principen om rättssäkerhet och förutsebarhet

Principen om rättssäkerhet och förutsebarhet, vilken medför t.ex. att skattskyldigas rättigheter och skyldigheter inte kan vara beroende av faktiska omständigheter, förhållanden eller händelser som har inträffat efter myndighetens beslut om skattestatus. Se dom i mål C-110/94, Inzo, punkt 21.

Likabehandlingsprincipen

Likabehandlingsprincipen enligt vilken jämförbara situationer inte får behandlas olika såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan särbehandling. Se dom i mål 215/85, Balm, punkt 23).

Skatteneutralitetsprincipen

Skatteneutralitetsprincipen, vilken ger uttryck för konkurrens-hänsyn och innebär att all ekonomisk aktivitet ska beskattas på ett helt neutralt sätt. Nämda princip utgör bl.a. hinder för att liknande och således konkurrerande varor behandlas olika i momshänseende. Härav följer att nämnda produkter ska belastas med en enhetlig skattesats, se dom i mål C-481/98, kommissionen mot Frankrike, punkt 22 och att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster ska behandlas lika, se dom i mål C-216/97, Gregg, punkt 20.

Skatteneutralitetsprincipen medför vidare att åtskillnad inte får göras i beskattning mellan lagliga och olagliga transaktioner, auktoriserade och icke auktoriserade subjekt eller stora och små belopp, utan att det finns stöd härför i direktivet. Se domarna i mål C-155/94, Wellcome Trust, C-283/95, Fischer punkt 22 f, C-349/96, Card Protection Plan punkt 15 och C-455/98, Kaupo Salumets.

3.2.6 Gemenskapsrättsliga begrepp

Kravet på en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten i alla medlemsstater har lett till att vissa begrepp har fått gemenskapsrättsliga definitioner. Nationella definitioner skulle motverka direktivets syfte, nämligen ett gemensamt moms-system. Innebörden av dessa s.k. gemenskapsrättsliga begrepp har i regel växt fram genom EG-domstolens praxis.

Vissa av begreppen definieras dock redan i direktivet. Detta gäller t.ex. vad som avses med beskattningsbar person och ekonomisk aktivitet (artikel 4), beskattningsbara transaktioner (artikel 5–7), den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet (artikel 10) samt beskattningsunderlag (artikel 11). Dessa begrepp kan sägas utgöra några av ”hörnstenarna” i momssystemet. Även övergångsbestämmelserna (artikel 28a–p) innehåller vissa definitioner. Såväl de grundläggande begreppen som andra av direktivets begrepp har uttolkats och definierats ytterligare av EG-domstolen.

Det är uppenbart att direktivets syfte skulle motverkas om betydelsen av t.ex. ”beskattningsbar transaktion” skiftade från en medlemsstat till en annan, se domen i mål C-291/92, Armbrrecht. Detta är ett av skälen till att ha gemensamma europeiska definitioner för vissa begrepp. De gemenskapsrättsliga begreppen har även betydelse för undvikande av icke-respektive dubbelbeskattning, se t.ex. domen i mål C-60/96, kommissionen mot Frankrike, punkt 14.

Ett av direktivets övergripande mål är att skapa en enhetlig skattebas. Det ligger därför i gemenskapens intresse att undantagen från skatteplikt tolkas på samma sätt i alla medlemsstater. Undantagen i artikel 13 begränsar skattebasen och därmed även underlaget för uttag av medlemsstaternas bidrag till gemenskapens budget. Undantagen ska enligt EG-domstolens praxis tolkas restriktivt. Några nationella undantag från direktivets tillämpningsområde accepteras inte. Detta gäller även om underlaget för nämnda bidrag inte påverkas av den nationella avvikelserna, se domen i mål 203/87, kommissionen mot Italien.

3.2.7 Den inre marknaden

I Romfördraget år 1957 anges att en s.k. inre marknad ska skapas för i princip hela EG-området. Med inre marknad avses ett område utan inre gränser med fri rörlighet för bl.a. varor och tjänster. En fri handel över gränserna förutsätter att gränskontrollen mellan medlemsländerna tas bort. Det förutsätter även att medlemsländerna har ett moms-system som i stora delar är enhetligt.

EG:s sjätte direktiv från 1977 innehåller detaljerade regler som syftar till att uppnå enhetlighet mellan de olika ländernas moms-system. I direktivet finns t.ex. regler för en gemensam skattebas, dvs. regler för omfattningen av skatteplikten. Vissa ändringar har successivt antagits i det sjätte direktivet. Fortfarande kvarstår dock vissa skillnader länderna emellan, t.ex. när det gäller skattebas och skattesatser.

Den inre marknaden infördes i de dåvarande medlemsländerna den 1 januari 1993.

3.2.8 EG:s principer om beskattningsland för moms

Destinationsprincipen

Fram till den 1 januari 1993, när den inre marknaden infördes i de dåvarande medlemsländerna, tillämpades allmänt den s.k. destinationsprincipen hos medlemsländerna. Denna princip innebär att momsen tillfaller destinationslandet, alltså normalt det land där en vara eller en tjänst konsumeras. Principen upprätthålls fortfarande bl.a. vid import genom att s.k. importmoms erläggs till tullmyndigheten. Destinationsprincipen tillämpas även vid varuhandel mellan näringsidkare.

Ursprungsprincipen

Den fria rörligheten för varor och tjänster medför att EG framstår som ett enda land när det gäller gränsöverskridande handel. Beskattningen borde därför ske med tillämpning av den s.k. ursprungsprincipen som innebär att beskattning sker i det land där en vara eller en tjänst är tillhandahållen eller varifrån varorna sänds eller transporteras. Ursprungsprincipen har dock genomförts endast i begränsad omfattning.

Under tiden gäller en särskild övergångsordning. Denna var avsedd att endast tillämpas under åren 1993–1996 i avvaktan på utarbetandet av ett permanent mervärdesskattesystem inom EG. Ett sådant har emellertid ännu inte arbetats fram. EG-kommissionen lade den 7 juni 2000 i ett meddelande till rådet och europaparlamentet fram en strategi för förbättring av mervärdesskattesystemets funktion inom ramen för den inre marknaden, KOM (2000)348. Arbetet är inriktat på en

modernisering och förbättring av det befintliga regelverket i sjätte direktivet. En eventuell övergång till nya beskattningsprinciper (ursprungsprincipen) är därmed åtminstone för närvarande inte aktuell.

Övergångsordningen

Eftersom gränsuppbörden av s.k. importmoms är avskaffad i den inre marknaden (för Sveriges del fr.o.m. den 1 januari 1995) när det gäller varuhandel mellan EG-länder, upprätthålls destinationsprincipen genom att momsen vid gränsöverskridande varuhandel påförs inom ramen för det ordinarie mervärdesskattesystemet.

Det sker som regel på så sätt att en skattskyldig köpare, i stället för att betala moms till tullmyndigheten, får redovisa s.k. förvärvsmoms i sin skattedeklaration. Avdrag får sedan göras för denna moms på samma sätt som tidigare skedde i fråga om importmomsen. När det gäller varuförsäljning till privatpersoner och andra ej skattskyldiga personer är ursprungsprincipen, med vissa undantag, genomförd. Det medför att privatpersoner inom EG i vanliga fall får betala den lokalt gällande momsen, när de köper varor i andra EG-länder.

3.3 Momsens principer och uppbyggnad

1 kap. 1 § ML

Moms ska betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Moms ska även betalas vid skattepliktiga gemenskapsinterna förvärv och vid import.

I vissa fall finns även en rätt till återbetalning av moms. Skatteverket är beskattningsmyndighet för omsättning inom landet och för gemenskapsinterna förvärv. Tullverket är beskattningsmyndighet vid import, dvs. när varor förs in till Sverige från en plats utanför EG. Tullverket och Skatteverket är beskattningsmyndigheter även i vissa fall vid lagring av varor.

Mervärde

Momsen tas ut i varje led i tillverknings- och distributionskedjan och kan därför även karakteriseras som en flerledsskatt. Varje led svarar för momsen på den värdetillväxt – mervärdet – som har tillförts i det egna ledet. Detta uppnås genom att företagen från momsen på den egna omsättningen (den utgående momsen) får dra av momsen på förvärven för verksamheten (den ingående momsen). Den verkliga skattebördan skjuts härigenom framåt tills den träffar den slutlige konsumenten. Konsumenten kan vara en privatperson eller ett företag vars verksamhet inte medför skattskyldighet och inte heller rätt till återbetalning av moms.

Exempel	I avsnitt 3.5 visas schematiskt hur företag i olika led tar ut moms från nästa led och drar av momsen från det föregående ledet samt betalar in skillnaden till staten.
Vinstmarginalbeskattning (VMB)	Den ovan nämnda principen att beskatta mervärdet sker även, när det gäller viss omsättning, med användning av en helt annan teknik under benämningen vinstmarginalbeskattning (VMB). Det är en form av nettobeskattning som innebär att säljarens vinstmarginal beskattas. VMB tillämpas vid handel med begagnade varor och vid omsättning av resetjänster.
Inbetalning och återbetalning av moms	Om ett företag under en viss redovisningsperiod har tagit ut mer moms från sina kunder än vad det debiterats av sina leverantörer, ska skillnaden betalas till Skatteverket. Om företaget i stället har debiterats mer moms av leverantörerna än det tagit ut från kunderna, ska Skatteverket återbetala skillnaden.
Skattepliktig omsättning av varor och tjänster	<p>I 3 kap. 1 § 1 st. ML anges att omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktiga om inget annat anges i kapitlet. Gemenskapsinternt förvärv (GIF), dvs. förvärv av vara från ett EG-land och som beskattas hos förvärvaren, är skattepliktigt om motsvarande omsättning skulle ha varit det.</p> <p>Skatteplikten vid omsättning av varor och tjänster är i det närmaste generell. Fastighet har definierats som vara, men omsättning och upplåtelse av fastighet har i princip undantagits från skatteplikt. Detta, liksom övriga undantag från skatteplikt, framgår av 3 kap. ML.</p>
Skattesats 7 kap. 1 § ML	Den generella skattesatsen är 25 % av beskattningsunderlaget. För viss annan omsättning m.m. är skattesatsen 12 % eller 6 %.

3.4 Registrering m.m.

Registrering 3 kap. 2 § SBL	Den som avser att bedriva verksamhet för vilken skattskyldighet eller återbetalningsrätt föreligger enligt ML ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket. Det gäller oberoende av omsättningens storlek i verksamheten.
3 kap. 2 § 3 st. SBL	I några få fall anses dock anmälningsskyldigheten för registrering fullgjord genom att självdeklaration lämnas. Det gäller den vars verksamhet är yrkesmässig endast på grund av allframtidsupplåtelse av avverkningsrätt som inkomstbeskattas som kapitalvinst. Det gäller även den vars verksamhet är yrkesmässig på grund av omsättning av varor och vissa rättigheter från privatbostadsfastighet och fastighet som ägs av s.k. äkta bostadsföretag.

Deklaration 10 kap. 9 § 4 p. SBL	Den som är skattskyldig enligt ML ska redovisa moms i en skattedeklaration om beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas överstiga en miljon kr.
10 kap. 31 § SBL	Om motsvarande beskattningsunderlag beräknas uppgå till högst en miljon kr ska moms i allmänhet redovisas på särskild plats i självdeklarationen om inte Skatteverket har beslutat annat. Den som inte ska lämna självdeklaration, t.ex. konkursbo, ska dock lämna skattedeklaration även om beskattningsunderlagen inte överstiger en miljon kr. Detsamma gäller för handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) liksom för grupp-huvudman för en mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML. Även den som efter beslut av Skatteverket i egenskap av representant för ett enkelt bolag eller ett partrederi ska svara för redovisningen av moms för bolaget eller partrederiet, ska fullgöra detta i en skattedeklaration.
10 kap. 32 § SBL	När en i övrigt ej skattskyldig person gör ett gemenskaps-internt förvärv av ett nytt transportmedel eller en punktskatte-pliktig vara, är det tillräckligt att moms redovisas i en särskild skattedeklaration vid varje förvärv.
10 kap. 11 § SBL	Skatteverket ska besluta att moms ska redovisas i en skatte-deklaration, även om beskattningsunderlagen inte överstiger en miljon kr, om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl. Ett sådant skäl är t.ex. att någon blir frivilligt skattskyldig för fastighetsuthyrning.
Redovisnings- period 10 kap. 14–16 §§ SBL	Redovisningsperioden omfattar i de flesta fall en kalender-månad. För den som inte är skyldig att lämna självdeklaration och som därför ska redovisa moms i en skattedeklaration, lik-som för handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegrupe-ring (EEIG), får Skatteverket besluta att redovisningsperioden ska vara ett helt beskattningsår. Förutsättningen för detta är att beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import beräknas uppgå till högst 200 000 kr.
Periodisk sam- manställning 10 kap. 33 § SBL	Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registre-ring enligt bestämmelserna i 3 kap. SBL är även skyldig att i en periodisk sammanställning, s.k. kvartalsredovisning (KVR), lämna uppgifter om omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder.
e-tjänster 10 a kap. SBL	Från och med den 1 juli 2003 kan en näringsidkare från ett land utanför EG använda en särskild förenklad ordning för redovisning och betalning av moms om han säljer sådana

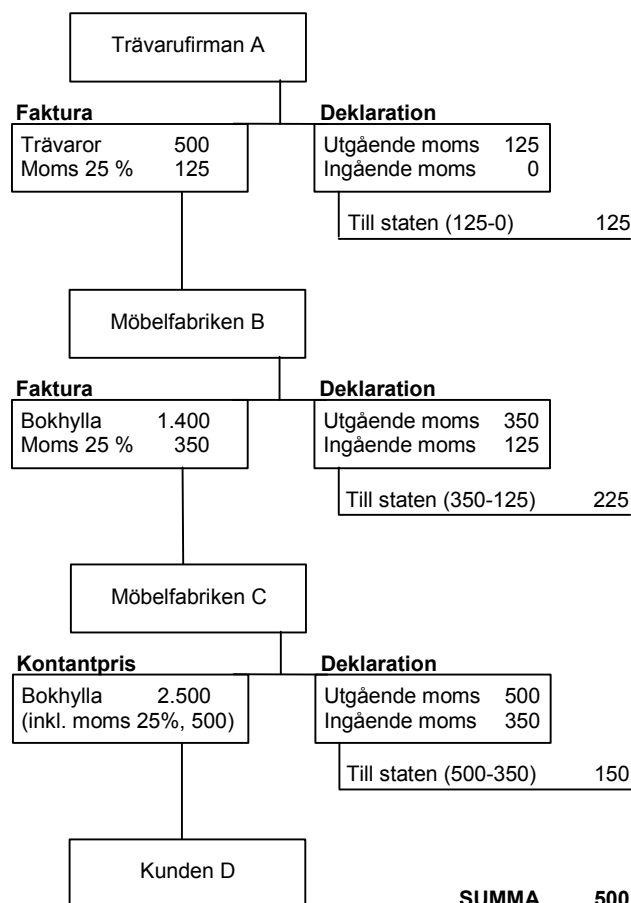
elektroniska tjänster som anges i 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML till någon som inte är näringsidkare i Sverige eller ett annat EG-land. Näringsidkaren får i dessa fall välja att identifiera sig i Sverige som skyldig att redovisa och betala moms för all försäljning av nämnda tjänster till EG.

Handledning för mervärdesskatteförfarandet

Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 (SKV 555), avsnitt 3 om registrering, avsnitt 4 om deklaration, avsnitt 5 om periodisk sammanställning och avsnitt 31 om särskilda bestämmelser för elektroniska tjänster.

3.5 Momsens allmänna uppbyggnad

Nedan visas schematiskt hur företag i olika led tar ut moms från nästa led och drar av momsen från det föregående ledet samt betalar in skillnaden.



Detta innebär

- att man i varje led får göra avdrag i deklarationen för den moms som påförts av närmast föregående led,
- att man härigenom i varje led bara betalar in den moms till staten som belöper på det egna mervärdet,
- att summan av den till staten erlagda momsen från olika led ($125 + 225 + 150$) överensstämmer med den moms som kunden D fått betala, dvs. 500 kr, och
- att momsen inte alls belastar de skattskyldiga företagen utan bara kunden D, som är slutkonsument.