



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Ekonomihögskolan, Lunds universitet
Institutionen för handelsrätt
Kandidatuppsats i Handelsrätt, HARK11
HT 2010

Avdrag för mervärdesskatt

– Praxisgenomgång från EUD

Författare
Johanna Fagerström

Handledare
Oskar Henkow

Summary

VAT should work as a general consumption tax and the tax burden should fall on the final consumers. A taxable person will have to pay VAT when purchasing goods and services. This VAT is called input tax and it is the input tax that is deductible. The right to deduct is central to the forward shifting of the VAT. When ML and the VAT Directive were created there was a strong desire to ensure that the right to deduct was as completed as possible.

The purpose of this essay is to clarify the right to deduct. There are some requirements to be able to practice the right of deduction which will be identified in praxis.

I will first introduce the background that leads to the purpose of this essay. Then the relevant parts of the VAT Directive and ML will be introduced. Relevant praxis of the EUD is presented and will be concluded with analyze of the *rules governing exercise of the right to deduct*. The essay will end with a discussion of my conclusions.

My conclusions are that a taxable person has the right to deduct, when the transactions are to be regarded as an economic activity. The right to deduct input VAT is in principle not limited. When the material conditions of the Directive are fulfilled, the taxable person is entitled to deduct VAT. Even if the material conditions have not been fulfilled, the right of deduction can be maintained. The right to deduct remains if the taxable person corrects their mistake within a reasonable time or shows that the real meaning of the transaction is alleged. A taxable person is not entitled to deduct if the company commits an abusive practice. If a transaction is involved in fraud the taxable person who knew or should know about the fraud will not be allowed to deduct. Member States may not introduce an exception for deductions or impose special conditions on such invoice which are not found in the directive. However, the Member States will be able to impose sanctions for false statements.

Keywords: Value added tax, deductions, exercise of the right of deduction, EUD praxis

Sammanfattning

Syftet med mervärdesskatten är att skatten ska belasta försäljningen till konsumenter och på så sätt fungera som en generell konsumtionsskatt. När en beskattningsbar person köper varor och tjänster betalar han mervärdesskatt på varorna och tjänsterna. Denna mervärdesskatt kallas för ingående mervärdesskatt. Det är den ingående mervärdesskatten som är avdragsgill, förutsatt att den beskattningsbara personens omsättning är skattepliktiga. Avdragsrätten är central för framåtvältringen av mervärdesskatten. Därav har det funnits en stark strävan vid utformningen av ML och EU:s mervärdesskattedirektiv att åstadkomma en så fullständig avdragsrätt som möjligt.

Syftet med uppsatsen är att sätta avdragsrätten i sitt sammanhang och särskilt titta på praxis på området för att urskilja vilka krav det finns för att få utöva sin avdragsrätt.

Först presenteras bakgrunden som leder fram till uppsatsens syfte och problemformulering. Sedan presenteras fakta där relevanta delar ur mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen tas upp. Uppsatsen behandlar sedan relevant praxis från EUD och avslutas med en analys om regler om utövande av avdragsrätten. Avslutningsvis genomförs en slutdiskussion och slutsatserna presenteras.

I slutsatserna kommer jag fram till att en beskattningsbar person har rätt att göra avdrag när transaktionerna är att se som en ekonomisk verksamhet. Rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt ska i princip inte inskränkas. När de materiella villkoren i direktivet är uppfyllda har den beskattningsbara personen rätt till avdrag för mervärdesskatt. Rätten till avdrag kan dock kvarstå trots att de materiella villkoren inte är uppfyllda. Rätten kvarstår om den beskattningsbara personen rättar till sitt misstag inom skälig tid eller kan påvisa att den reella innebörden av transaktionen är den påstådda. En beskattningsbar person har inte rätt att dra av ingående mervärdesskatt om företag begår förfarandemissbruk. Även vid bedrägeri inskränks avdragsrätten om den beskattningsbara personen kände till eller borde känna till bedrägeriet. Medlemsstaterna får inte införa undantag för avdrag eller ställa särskilda krav på exempelvis fakturan som inte framgår av direktivet. Däremot får medlemsstaterna införa påföljder vid felaktiga uppgifter.

Nyckelord: Mervärdesskatt, avdrag, utövande av avdragsrätten, EUD praxis

Förord

Under tiden som jag har läst skatterätt vid Lunds Universitet har jag börjat intressera mig för mervärdesskatt. Jag ville skriva en uppsats om mervärdesskatt för att få bättre kunskaper i ämnet. För att förbättra mina kunskaper om mervärdesskatt genomförde jag EU kommissionens eLeraning kurs. Efter att ha tagit del av webbkursen fick jag upp ögonen för avdragsrätten. När ett företag har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt är inte skatten en kostnad utan det blir slutkonsumenten som bär kostnaden. Avdragsrätten är central för framåtvältringen av mervärdesskatten. Då avdragsrätten är av stor betydelse ansåg att det var intressant att skriva en Kandidatuppsats i Handelsrätt om avdrag för mervärdesskatt.

Efter diskussion med min handledare kom jag fram till följande uppsatsämne, *Avdrag för mervärdesskatt – praxisgenomgång från EUD*. Jag har tyckt att det har varit intressant och lärorikt att sätta mig in i ämnet och skriva en Kandidatuppsats i Handelsrätt.

Jag vill framföra ett stort tack till min handledare, Oskar Henkow biträdande universitetslektor vid Institutionen för Handelsrätt vid Lunds universitet, för tipset om EU:s webbkurs, hjälpen vid valet av uppsatsämnet och de råd och den vägledning som han bidragit med under uppsatsskrivandeprocessen.

Lund den 17 januari 2011



Johanna Fagerström

Innehållsförteckning

Förkortningar	6
1. Inledning	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och problemformulering.....	9
1.3 Metod och teori.....	9
1.4 Avgränsningar	9
1.5 Källkritik.....	10
1.6 Disposition.....	10
2. Mervärdesskatt och avdrag.....	11
2.1 EU:s gemensamma system för mervärdesskatt	11
2.1.1 Beskattningsbar person.....	11
2.2 Avdrag	12
2.2.1 Avdragets inträde och räckvidd.....	12
2.2.2 Proportionellt avdrag	12
2.2.3 Begränsning av avdragsrätten.....	12
2.2.4 Regler om utövande av avdragsrätten	13
2.2.5 Skyldigheter för beskattningsbara personer	13
2.2.5.1 Registrering.....	13
2.2.5.2 Fakturering.....	13
2.2.5.3 Räkenskaper.....	15
2.2.5.4 Deklarationer	15
2.2.5.5 Sammanställningar.....	15
2.3 Mervärdesskattelag.....	16
2.4 Inträde och räckvidd.....	16
3. Genomgång av praxis.....	18
3.1 Utövande av avdragsrätten	18
3.2.1 Rättsfall om utövande av avdragsrätten.....	18
3.2.2 Analys av utövande av avdragsrätten	26
3.2.3 Sverige.....	28
4. Slutdiskussion och slutsats.....	29
4.1 Slutdiskussion.....	29
4.2 Slutsats.....	31
4.3 Fortsatt forskning.....	31
5. Källförteckning.....	32

Förkortningar

EU	Europeiska unionen
Mervärdesskattedirektivet	Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
VAT	Value added tax

1. Inledning

I avsnittet beskriver jag bakgrunden som har lett fram till uppsatsens syfte och problemformulering. Jag kommer vidare att ta upp vilka avgränsningar jag har gjort samt vilken metod och teori jag har använt mig av.

1.1 Bakgrund

Indirekt beskattning av varuförsäljning har förekommit lång tillbaka i historien. I det Romerska riket togs det ut en försäljningsskatt på varor som såldes vid marknader och på auktioner. Beskattningssystemet överfördes bland annat till Egypten, Frankrike och Spanien. Idag finns det mervärdesskatt i cirka 140 länder dock inte i USA. I Sverige bestod den indirekta beskattningen av punktskatter och tullar fram till 1940. Därefter infördes en allmän omsättningsskatt under 1941-1946. En mer bestående allmän konsumtionsskatt infördes 1959 den allmänna varuskatten (omsen). I princip skulle skatten utgå på all konsumtion men det fanns många undantag framförallt på tjänster. Omsen utgick endast i ett produktionsled. Avsikten var att endast försäljning till konsumenter skulle beskattas, men i praktiken blev även vissa försäljningar till producenter beskattade. När skattesatserna höjdes blev denna brist allvarligare och mervärdesskatten (momsen) ersatte varuskatten 1969.¹ I Sverige tas som huvudregel mervärdesskatt ut med 25 procent av beskattningsunderlaget. Det finns två lägre skattesatser, 12 procent av beskattningsunderlaget för exempelvis rumsuthyrning i hotellrörelse och livsmedel samt 6 procent av beskattningsunderlaget för böcker och tidningar, enligt 7 kap 1 § ML.

Syftet med mervärdesskatten är att skatten ska belasta försäljningen till konsumenter och på så sätt fungera som en generell konsumtionsskatt. Genom sin generella karaktär skall skatten i så liten grad som möjligt påverka konsumentens val mellan olika varor och tjänster.

Mervärdesskatten är en konsumtionsskatt som skall bäras av konsumenterna. Men det är inte konsumenterna som betalar skatten till staten. Mervärdesskatten betalas in till staten av näringsidkarna som deltar i produktionen och distributionen av varorna och tjänsterna. Varje näringsidkare betalar in mervärdesskatt i förhållande till det mervärde han/hon tillför varan eller tjänsten. Näringsidkarna som deltagit i produktionskedjan kommer sammanlagt att ha betalt in den mervärdesskatt som konsumenterna slutligen erlägger för produkterna.

Mervärdesskatten är en indirekt skatt, den betalas av näringsidkare men den bärs av konsumenter.² När en beskattningsbar person säljer varor och tjänster lägger han eller hon på

¹ Alhager, Kleerup, Melz & Öberg, Mervärdesskatt i teori och praktik, sid. 22-23

² A.a. sid. 17-19

mervärdesskatt, det kallas för utgående mervärdesskatt. När en beskattningsbar person köper varor och tjänster betalar han eller hon mervärdesskatt på varorna och tjänsterna. Denna mervärdesskatt kallas för ingående mervärdesskatt. Det är den ingående mervärdesskatten som är avdragsgill, förutsatt att den beskattningsbara personens omsättning är skattepliktiga. Nettobeloppet som ska betalas till staten eller som företaget skall få tillbaka av staten räknas ut på följande sätt: Nettobeloppet= Utgående mervärdesskatt – ingående mervärdesskatt.³

Exempel som visar hur mervärdesskatten fungerar:

Soffo tillverkar soffor. Sofforna säljs för 2500 kr. Soffo erlägger mervärdesskatt (utgående mervärdesskatt) med 500 kr (20 % av 2500). Vi antar att Soffo inte har några kostnader annat än lönekostnader.

Möblo köper sofforna och säljer dem för 4000 kr. Möblo debiterar 800 kr i utgående mervärdesskatt och drar av den ingående mervärdesskatten på 500 kr. Netto inbetalar Möblo 300 kr till staten.

Konsumenten betalar 4000 kr för soffan varav 800 kr är mervärdesskatt. Av denna mervärdesskatt har Soffo betalt in 500 kr och Möblo betalt in 300 kr.

För företag som får göra avdrag för mervärdesskatt är inte skatten en kostnad utan det blir slutkonsumenten som bär kostnaden. Avdragsrätten är central för framåtvältringen av mervärdesskatten. Om någon i produktionsledet inte har rätt till avdrag blir den slutgiltiga skatten högre än om alla i produktionsledet har avdragsrätt. Därav har det funnits en stark strävan vid utformningen av ML och EU:s mervärdesskattedirektiv att åstadkomma en så fullständig avdragsrätt som möjligt. Kumulativa effekter som exempelvis uppstår när någon i produktionsledet saknar avdragsrätt undviks enklast genom att skatteplikten är så fullständig som möjligt.⁴

³ EU:s eLearning Chapter 12 Right to deduct

⁴ Alhager, Kleerup, Melz & Öberg, Mervärdesskatt i teori och praktik, sid. 20

1.2 Syfte och problemformulering

Efter att ha tagit del av EU:s eLearning kurs om mervärdesskatt ville jag få en bättre förståelse för avdragsrätten. Då avdragsrätten har en viktig funktion för mervärdesskatten ansåg jag att det var ett intressant ämne. Jag ville fördjupa mig i ämnet och få en förståelse för vad som krävs för att få göra avdrag för mervärdesskatt. Om jag skulle redogjort för förutsättningarna i detalj hade ämnet blivit stort därav har jag valt att lägga fokus på utövandet av avdragsrätten. Syftet med uppsatsen är att sätta avdragsrätten i sitt sammanhang och särskilt titta på praxis på området för att urskilja vilka krav det finns för att få utöva sin avdragsrätt.

Jag kom fram till följande problemformulering:

- Vad finns det för krav för att få utöva sin avdragsrätt för mervärdesskatt?

1.3 Metod och teori

Jag kommer att använda mig av praktisk juridisk metod, vilket innebär att jag kommer att använda rättskälleläran samt hantera fakta och bevisvärdering på området.

För att få en djupare kunskap om mervärdesskatt genomförde jag EU kommissionens eLerning kurs VAT Directive. Därefter tog jag del av relevant lagtext samt rättsfall på området, för att kunna besvara problemformuleringen. Relevanta rättsfall fann jag genom att söka efter rättsfall med avdragsrätt. Min handledare hjälpte mig att komplettera med ytterligare några viktiga rättsfall. Rättsfallen kommer att presenteras i kronologisk ordning för att kunna urskilja utvecklingen på området, jag har själv sammanfattat rättsfallen.

De källor jag i huvudsak använder mig av i uppsatsen är lagtext och rättsfall. Jag använder även Skatteverkets rättsinformation samt litteratur på området. Jag tar upp begreppet beskattningsbar person. Begreppet tar jag upp för att läsaren skall få en bättre förståelse för vem som får göra avdrag för mervärdesskatt.

1.4 Avgränsningar

Jag har avgränsat mig genom att lägga fokus på EU-lagstiftningen och inte på mervärdesskattelagen. Jag har i stort sätt endast använt mig av EU-domstolens domar för att få en förståelse för rättspraxis på området. Jag kommer inte att föra en djupare diskussion om förfarandemissbruk och bedrägeri.

1.5 Källkritik

Jag bedömer att informationen från EU kommissionens eLernings kurs och Skatteverkets rättsinformation är relevant och trovärdig. Jag anser att litteraturen som jag har använt mig av är en bra informationskälla för att sätta sig in i och få kunskap om vissa begrepp på området. Det är däremot viktigt att inte dra slutsatser om avdragsrätten utan stöd i lagtext och praxis. Jag har därför använt mig av lagtext och praxis för att ta reda på vilka krav som finns för att få utöva sin avdragsrätt.

1.6 Disposition

Uppsatsens vidare disposition är följande:

I avsnitt två kommer jag att presentera fakta. Jag kommer här att presentera relevanta delar ur mervärdesskattedirektivet som behandlar avdraget för mervärdesskatt som avdragets inträde och räckvidd, proportionellt avdrag, begränsning av avdragsrätten och regler om utövande av avdragsrätten. Vidare i avsnitt två kommer jag även kort att beskriva relevanta delar i mervärdesskattelagen. En genomgång av praxis på området kommer att presenteras i avsnitt tre. Avsnittet kommer att innehålla rättsfall samt analys av reglerna om utövande av avdragsrätten. Uppsatsen avslutas med en slutdiskussion och en slutsats i avsnitt fyra.

2. Mervärdesskatt och avdrag

I avsnitt två beskriver jag kort EU:s gemensamma system för mervärdesskatt. Jag tar upp begreppet beskattningsbar person. Därefter presentera jag relevanta delar ur mervärdesskattedirektivet som behandlar avdraget för mervärdesskatt. Vidare beskriver jag relevanta delar i mervärdesskattelagen. Jag tar även upp två rättsfall om inträde och räckvidd.

2.1 EU:s gemensamma system för mervärdesskatt

Av artikel 1 i mervärdesskattedirektivet framgår det att EU har ett gemensamt system för mervärdesskatt. Mervärdesskatten är en allmän skatt på konsumtion vilket innebär att det tas ut en skatt på varor och tjänster. Mervärdesskatt ska vara utkrävbar på varje transaktion. Mervärdesskatten beräknas genom att räkna fram skatten på varje transaktion med den skattesats som är tillämplig på de varor och tjänster minskat med det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.

2.1.1 Beskattningsbar person

Med beskattningsbar person avses den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet oberoende av dess syfte eller resultat. En ekonomisk verksamhet är en verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, enligt artikel 9 mervärdesskattedirektivet. Av artikel 13 mervärdesskattedirektivet framgår det att stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ inte ska anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i egenskap av offentliga myndigheter. En beskattningsbar person får som huvudregel göra avdrag för ingående mervärdesskatt, förutsatt att den beskattningsbara personens omsättningar är skattepliktiga, det vill säga inte undantagna. Exempel på undantag och mervärdesskatten alltså inte ska dras av är enligt artikel 132 i mervärdesskattedirektivet sjukhusvård och sjukvård som utförs av offentligrättsliga organ eller erkända inrättningar av liknande art, leveranser av organ, blod och mjölk från människor, tillhandahållande av tjänster av tandtekniker och tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem.

2.2 Avdrag

2.2.1 Avdragets inträde och räckvidd

Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar, enligt artikel 167 mervärdesskattedirektivet.

Av artikel 168 mervärdesskattedirektivet framgår det att när varor och tjänster används i den beskattningsbara personens verksamhet skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, dra av följande belopp:

- Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor eller tjänster som har eller kommer att levereras, till honom av en annan beskattningsbar person.
- Mervärdesskatt som betalas för gemenskapsinterna förvärv av varor.
- Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för varor som importerats till medlemsstaten.

2.2.2 Proportionellt avdrag

När en beskattningsbar person utför transaktioner som medför rätt till avdrag samt utför transaktioner som inte medför rätt till avdrag, skall enbart den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till transaktionerna som medför avdrag, enligt artikel 173 mervärdesskattedirektivet.

2.2.3 Begränsning av avdragsrätten

Av artikel 176 mervärdesskattedirektivet framgår det att mervärdesskatt inte under några omständigheter skall vara avdragsgill för utgifter som inte strikt är av yrkesmässig karaktär, såsom utgifter för lyx, nöjen eller representation. Vidare följer av artikel 177 att varje medlemsstat får av konjunkturskäl helt eller delvis undanta alla eller vissa investeringsvaror eller andra varor från avdragssystemet. För att bibehålla identiska konkurrensvillkor får medlemsstaterna, i stället för att vägra avdrag, beskatta varor som är tillverkade av den beskattningsbara personen själv eller som han har inköpt inom gemenskapen eller importerat, på ett sådant sätt att skatten inte överstiger den mervärdesskatt som skulle ha tagits ut på förvärv av liknande varor.

2.2.4 Regler om utövande av avdragsrätten

Enligt artikel 178 mervärdesskattedirektivet ska en beskattningsbar person:

- För att få göra avdrag för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, ska han inneha en faktura samt iaktta de regler som har fastställts av varje medlemsstat.
- För avdrag avseende gemenskapsinterna förvärv av varor, skall han i mervärdesskattedeklaration ange alla uppgifter som behövs för att beräkna den mervärdesskatt som skall betalas på hans förvärv samt inneha en faktura. För avdrag avseende transaktioner som likställs med gemenskapsinterna förvärv av varor, skall han iaktta de regler som har fastställts av varje medlemsstat.
- För avdrag avseende import av varor, skall han inneha ett importdokument som uppger honom som mottagare eller importör samt ange beräkning av den mervärdesskatt som skall betalas.

Den beskattningsbara personen skall från det totala mervärdesskattebelopp som skall betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period, enligt artikel 179 mervärdesskattedirektivet.

2.2.5 Skyldigheter för beskattningsbara personer

Beskattningsbara personer har vissa skyldigheter som kommer att presenteras nedan.

2.2.5.1 Registrering

Den beskattningsbar person skall uppge när den ekonomiska verksamheten inleds, förändras eller upphör, enligt artikel 213 mervärdesskattedirektivet. Varje ekonomisk verksamhet ska ha ett specifikt registreringsnummer, ett prefix i enlighet med ISO-kod 3166 alfa 2, enligt artikel 215 mervärdesskattedirektivet. Det är medlemsstaterna som skall se till att de ekonomiska verksamheterna har ett individuellt registreringsnummer som identifiera de beskattningsbara personerna, enligt artikel 214 mervärdesskattedirektivet.

2.2.5.2 Fakturering

Av artikel 220 framgår det att en beskattningsbar person skall se till att en faktura utfärdas av honom själv, av förvärvaren eller av en tredje person i hans namn och för hans räkning.

När en ursprungsfaktura ändras genom en handling eller ett meddelande och det sker med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan skall ändringen likställas med en faktura, enligt 219.

Vidare följer av artikel 226 mervärdesskattedirektivet att fakturan ska innehålla följande uppgifter:

- Datum för utfärdandet av fakturan.
- Ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som unikt identifierar fakturan.
- Det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket den beskattningsbara personen har utfört leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster.
- Det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket förvärvaren har erhållit en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster för vilken eller vilket han är betalningsskyldig för mervärdesskatt eller en sådan leverans av varor.
- Den beskattningsbara personens och förvärvarens fullständiga namn och adress.
- De levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art.
- Det datum då leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster utförs eller slutförs eller det datum då den förskottsbetalning erläggs, om ett sådant datum kan fastställas och skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande.
- Beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag från skatteplikt, priset per enhet, exklusive mervärdesskatt, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i priset per enhet.
- Tillämpad mervärdesskattesats.
- Den mervärdesskatt som skall betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken detta direktiv utesluter en sådan uppgift.
- Vid undantag från skatteplikt eller när förvärvaren är betalningsskyldig, hänvisning till den tillämpliga bestämmelsen i detta direktiv, till motsvarande nationella bestämmelse eller till en annan uppgift om att leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster är undantagna från skatteplikt eller föremål för förfarandet för omvänd betalningsskyldighet.

Av artikel 230 mervärdesskattedirektivet framgår det att beloppen i fakturorna får uttryckas i vilken valuta som helst, under förutsättning att det mervärdesskattebelopp som skall betalas anges i den nationella valutan i den medlemsstat där leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. Fakturor får skickas i pappersform och om mottagaren godkänner det får fakturorna skickas på elektronisk väg, enligt artikel 232

mervärdesskattedirektivet. Kraven och formaliteterna för fakturor ska vara desamma oavsett om de är elektroniska eller i pappersformat, enligt artikel 234 mervärdesskattedirektivet.

Varje beskattningsbar person skall se till att kopior lagras av de fakturor som har utfärdats av honom själv, av hans förvärvare eller i hans namn och för hans räkning av en tredje person, liksom alla fakturor som han har mottagit, enligt artikel 244 mervärdesskattedirektivet.

Varje medlemsstat skall fastställa under vilken tidsperiod fakturor skall lagras, enligt artikel 247 mervärdesskattedirektivet.

2.2.5.3 Räkenskaper

Varje beskattningsbar person skall föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt skall kunna tillämpas och kunna kontrolleras av skattemyndigheten, enligt artikel 242 mervärdesskattedirektivet.

2.2.5.4 Deklarationer

Varje beskattningsbar person skall inge en mervärdesskattedeklaration som innehåller alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som är utkrävbar, enligt artikel 250 mervärdesskattedirektivet. Av artikel 252 mervärdesskattedirektivet framgår det att mervärdesskattedeklarationen skall lämnas inom en av medlemsstaterna fastställd tidsperiod. Tidsperioden får inte vara längre än två månader efter utgången av varje beskattningsperiod. Beskattningsperiodens längd skall bestämmas till en, två eller tre månader, medlemsstaterna får dock fastställa andra tidsperioder men de får inte överstiga ett år. Av artikel 253 mervärdesskattedirektivet framgår det att Sverige får tillämpa ett förenklat förfarande för små och medelstora företag enligt vilket mervärdesskattedeklarationen för beskattningsbara personer med enbart inhemska beskattningsbara transaktioner får lämnas inom tre månader efter utgången av beskattningsåret för direkt beskattning.

2.2.5.5 Sammanställningar

Av artikel 262 mervärdesskattedirektivet framgår det att varje beskattningsbar person som är registrerad till mervärdesskatt skall lämna en sammanställning över mervärdesskatteregistrerade förvärvare och personer till vilka han har levererat varor. Sammanställningarna skall upprättas för varje kvartal medlemsstaterna får dock tillåta och

kräva att sammanställningen skall lämnas månadsvis, enligt artikel 263 mervärdesskattedirektivet.

2.3 Mervärdesskattelag

Av 1 kap. 1 § ML framgår det att mervärdesskatt ska betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet, vid skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet, eller vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig. Den som omsätter varan eller tjänsten är skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig), enligt 1:2 ML

Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten, enligt 8:3 ML. Vid förvärv av vara eller tjänst från någon som är skattskyldig ska avdragsrätten styrkas genom faktura. Om det finns särskilda skäl behövs ingen faktura, om förvärvaren är skattskyldig och kan styrka avdragsrätten genom annan tillgänglig dokumentation, enligt 8:17 ML.

Skattskyldig som är bokföringsskyldig, om inte annat följer av specialbestämmelse, ska dra av ingående skatt för den redovisningsperiod under vilken förvärvet av en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts i räkenskaperna, enligt 13:16 ML.

2.4 Inträde och räckvidd

Som jag tidigare har redogjort för får ett företag dra av ingående mervärdesskatt. Avdragsrätten ska inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. Jag kommer nedan att presentera två rättsfall som visar när skatten blir utkrävbar.

Mål C-268/83 (Rompelman), Genom två skriftliga avtal 1978 förvärvade makarna Rompelman en fordringsrätt angående framtida samäganderätt till två andelar i en byggnad som började uppföras 1978, och till en tomträtt till den tillhörande marken. På byggnadsritningen var ifrågavarande två andelar betecknade som "utställningslokaler". I skrivelse till skattemyndigheten av den 26 juni 1979 förklarade sökandena att dessa utställningslokaler skulle hyras ut till företagare och att hyresvärderna och hyresgästen i sinom tid skulle ansöka om undantag från den befrielse från omsättningsskatt som föreskrivs för uthyrning. Sökandena

ansökte dessutom om att få dra av ingående mervärdesskatt på de delbetalningar som förföll till betalning allteftersom byggnadsarbetena fortskred. 1979 avgav sökandena i målet vid den nationella domstolen en deklaration för omsättningskatt för de tre första kvartalen 1979, i vilken de begärde återbetalning av ingående skatt. Vid tillfället hade lokalerna ännu inte hyrts ut när deklarationen avgavs. Frågan från den nationella domstolen var om förvärv av en fordringsrätt angående en framtida överlåtelse av äganderätten till en del av en byggnad som ännu inte uppförts, i avsikt att i sinom tid hyra ut egendomen, kan betraktas som ekonomisk verksamhet.

EU-domstolen gör bedömningen att förvärv av en fordringsrätt angående en framtida överlåtelse av äganderätten till en del av en byggnad som ännu inte uppförts, i avsikt att i sinom tid hyra ut egendomen, kan betraktas som ekonomisk verksamhet.

Mål C-137/02 (Faxworld), Faxworld GbR är ett civilrättsligt enkelt bolag som har som enda bolagsändamål att förbereda bildandet av aktiebolaget Faxworld AG. Faxworld GbR har hyrt kontor, förvärvat utrustning, genomfört installationer i kontoren och gjort reklam för det bolag som skall bildas. När Faxworld AG bildades upphörde Faxworld GbR med sin verksamhet och överförde samtliga tillgångar som det dittills hade förvärvat till Faxworld AG mot ett vederlag motsvarande tillgångarnas bokföringsmässiga värde. Faxworld GbR hade i enlighet med sitt bolagsändamål inte genomfört några tidigare transaktioner, förutom överföringen av de tillgångar det förvärvat till Faxworld AG. Frågan är om Faxworld GbR har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende leverans av varor och tillhandahållande av tjänster?

EU-domstolen ansåg att Faxworld GbR är att anse som en skattskyldig person. Bolaget hade rätt att dra av ingående skatt för tillhandahållande av tjänster och leverans av varor då bolagets enda tidigare transaktion, i enlighet med dess bolagsändamål, utgörs av överföringen mot vederlag.

Avdragssystemet har till syfte att se till att mervärdesskatten inte belastar näringsidkarna. Rätten att göra avdrag inträder när den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. När transaktioner är att se som en ekonomisk verksamhet inträder avdragsrätten.

3. Genomgång av praxis

I avsnitt tre presenterar jag rättsfall från EU-domstolen om utövande av avdragsrätten. Efter varje rättsfall analyserar jag fallet kort. I slutet av kapitlet analyseras rättsfallen utförligare.

3.1 Utövande av avdragsrätten

För att en beskattningsbar person ska få utöva sin avdragsrätt finns det vissa krav som han eller hon skall uppfylla. Dessa krav är bland annat att den beskattningsbara personen skall inneha en faktura, ange uppgifter i mervärdesskattedeklarationen och i vissa fall inneha ett importdokument.

3.2.1 Rättsfall om utövande av avdragsrätten

Nedan presenteras sexton rättsfall från EU-domstolen om utövande av avdragsrätten.

C-342/87 (Genius Holding), Genius Holding använder regelbundet underleverantörer för att uppfylla de order som bolaget erhåller. För perioden 1 juli-31 December 1982 justerade bolaget ingående mervärdesskatt på deklARATIONEN med ett högre belopp än de som stod på fakturorna. Beloppet justerades då skatten som stod på fakturorna var felaktig.

Domstolen ansåg att bolaget hade rätt till avdrag. Ett företag har rätt att göra avdrag för den skatten som det verkligen betalar. Det är inte fakturans innehåll som är det viktigaste utan det är den skattepliktiga transaktionens reella innebörd som är avgörande. Rätten till avdrag är begränsad till att gälla skatt som skall betalas enligt lag. För att ett bolag skall ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt krävs det att säljarens debitering av mervärdesskatt varit korrekt. Att ett bolag har varit i god tro gällande ett felaktigt belopp medför inte att de får avdrag om transaktionen inte har ägt rum. Bolaget hade alltså rätt till avdrag eftersom beloppet de fick avdrag för verkligen hade ägt rum.

Mål C-85/95 (John Reisdorf), John Reisdorf ägde en byggnad som han iordningställde till affärslokaler som han hyrde ut till ett stormarknadsföretag. John Reisdorf yrkade avdrag för ingående mervärdesskatt på iordningställandet av affärslokalerna. Finanzamt genomförde en mervärdesskattkontroll och begärde att John Reisdorf skulle uppvisa originalfakturer avseende de belopp för vilka han yrkat avdrag. John Reisdorf uppvisade ett antal fakturer i form av kopior men tillhandahöll inte några original.

Medlemsstaterna kan kräva att originalfakturan skall uppvisas vid skattekontroller samt att den skattskyldige, om denne inte längre innehar fakturan, kan åläggas att lägga fram andra övertygande bevis för att den transaktion som har föranlett avdragsyrkandet verkligen har ägt rum. Det kan därför konstateras att i avsaknad av särskilda regler om styrkande av

avdragsrätten har medlemsstaterna befogenhet att kräva att originalfakturan uppvisas för att styrka denna rätt samt att godta andra bevis för att den transaktion som har föranlett avdragsyrkandet verkligen har ägt rum för det fall den skattskyldige inte längre innehar denna faktura.

Medlemsstaterna har rätt att fastställa att inte endast originalet skall gälla som "faktura" utan även varje annan jämförlig handling som uppfyller de kriterier som har fastställts av medlemsstaterna.

Mål C-409/99(Metropol), Företaget Metropol begärde i sina deklarationer avdrag för ingående skatt för bruk av ett fordon av märket Pontiac TransSport. Skattemyndigheterna i Österrike beviljade inte avdraget på grund av en ändring av avdragsrätten som införts 1996. EU-domstolen anförde att när en medlemsstat, efter det att direktivet trätt i kraft, ändrar sin lagstiftning och ändring medför att de befintliga undantagen från avdragsrätten utökas strider detta mot direktivet eftersom lagstiftningen då avlägsnar sig från direktivets mål.

Mål Metropol gäller artikel 176 om möjligheten att göra inskränkningar i avdragsrätten för medlemsstaterna. Det är inte tillåtet för en medlemsstat att införa ett undantag efter det att direktivet har tagits i bruk. Det är med andra ord enbart tillåtet med undantag från mervärdesskatt när det uttryckligen anges i direktivet.

Mål C-90/02 (Bockemühl), Bockemühl drev ett byggbolag i Tyskland, han hade anlitat engelska byggarbetare som hade ställts till hans förfogande av bolaget Jaylink Bau Ltd Building Contractors, som var registrerade i England. Bockemühl betraktades som betalningsskyldig för mervärdesskatt i Tyskland då han var mottagaren av tjänsten. Domstolen konstaterar att det framgår av beslutet att Bockemühl i princip har rätt att utnyttja avdragsrätten i egenskap av betalningsskyldig för mervärdesskatt. Han förfogar dock inte över någon faktura.

EU- domstolen konstaterar att en person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt i egenskap av mottagare av varor eller tjänster kan åberopa avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. När det gäller villkoren för utnyttjandet av avdragsrätten är den allmänna regeln att en skattskyldig person skall inneha en faktura för att kunna utnyttja sin rätt till avdrag. När det däremot gäller omvänd skatteskyldighet behöver den skattskyldige personen inte inneha faktura för att få dra av ingående mervärdesskatt. I detta fall är det förvärvaren som är betalningsskyldig för mervärdesskatten på omsättningen, och inte säljaren som det brukar vara.

Mål C-152/02 (Terra Baubedarf), Terra Baubedarf är ett tyskt bolag som säljer byggmaterial. Under år 1999 hade bolaget tillhandahållits tjänster, fakturorna mottogs dock inte förrän i

januari år 2000 trots att de utställts under december år 1999. Terra Baubedarf drog av ingående mervärdesskatt för tjänsterna 1999 trots att han då inte hade fått fakturorna.

EU-domstolen gör bedömningen att avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet. Direktiv ska tolkas så att avdragsrätten måste utnyttjas för den skatteperiod när varorna har levererats eller tjänsterna tillhandahållits och den skattskyldiga personen innehar en faktura eller en handling som kan anses motsvara en sådan faktura enligt de kriterier som har fastställts av den berörda medlemsstaten.

Bestämmelserna i mervärdesskattelagen stämmer inte exakt med bestämmelserna i direktivet. Bestämmelsen i 13 kap. 16 § ML bygger på en koppling till vad som utgör god redovisningssed vid redovisning av kontanta affärshändelser, skulder och fordringar i bokföringen. En sådan koppling är främmande för EU-rätten, då den utgår från tidpunkten för tillhandahållandet respektive mottagandet av varor och tjänster och har ett krav på samtidighet avseende avdragsrättens och skattskyldighetens inträde. För att avdragsrätt ska kunna utövas av skattskyldig krävs vidare att en faktura innehas. Bestämmelsen i direktivet om innehav av faktura kan anses ha motsvarighet i 8 kap. 5 § ML enligt vilken en faktura krävs för att kunna utnyttja avdragsrätten. Enligt Riksskatteverket måste en faktura ha mottagits senast då deklarationen lämnas. De nuvarande redovisningsreglerna i 13 kap. ML har föreslagits bli slopade och ersatta av nya regler som motsvarar bestämmelserna i direktivet.

För skattskyldig som är bokföringsskyldig gäller enligt Riksskatteverket som huvudprincip att bokföring av både utgående och ingående skatt ska ske när faktura ställs ut respektive erhålls. Av RÅ 1999 ref. 16 framgår det att Regeringsrätten anser att det är förenligt med god redovisningssed att en skattskyldig i stället hänför fakturor avseende leveranser/tillhandahållanden under en viss månad till den månaden trots att fakturorna inte inkommer förrän i början av den påföljande månaden. Avdrag för ingående skatt kan därför medges i perioden före den då fakturorna inkom. I avvaktan på att föreslagna lagändringar om redovisning av mervärdesskatt slutligt utformas och träder i kraft får därför de skattskyldiga tillämpa de principer i fråga om tidpunkt för avdragsrättens inträde som framgår av RÅ 1999 ref. 16 och riksskatteverkets skrivelse.⁵

Ett svenskt bolag kan ha rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt trots att tillhandahållande av tjänsten/varan och mottagande av faktura inte infaller i samma period. En förutsättning för att avdraget skall få göras trots att fakturorna och tjänsterna/varorna ej

⁵ Frågor om tillämpning av EG-domstolens dom i målet C-152/02 Terra Baubedarf-Handel

tillhandahålls under samma period är att det tillämpas konsekvent för både utgående och ingående mervärdesskatt.

Mål C-255/02(Halifax), Frågor om gemenskapsrätten hindrar avdrag för ingående moms när de transaktioner som ligger till grund för denna rätt innebär förfarandemissbruk. Leeds Developments och Countys ansökningar om avdrag för mervärdesskatt fick avslag. Commissioners konstaterade att eftersom Leeds Development inte hade genomfört några arbeten för Halifax och County inte hade utfört några arbeten för Leeds Development, kunde dessa transaktioner inte beaktas i mervärdesskattehänseende. Vid en bedömning av transaktionerna framgår det att de fristående byggnadsentreprenörerna, inte Leeds Development, utfört arbeten för Halifax. Halifax kunde därför göra avdrag för mervärdesskatt för dessa arbeten med tillämpning av normal skattesats. EG-domstolen besvarar frågan med att det sjätte direktivet skall tolkas så, att det utgör hinder för den skattskyldiges rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt när de transaktioner som ligger till grund för denna rätt utgör förfarandemissbruk. För att konstatera att förfarandemissbruk föreligger fordras att transaktionerna får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot bestämmelsers syfte. Det skall även framgå av de objektiva omständigheterna att det huvudsakliga syftet med de ifrågavarande transaktionerna är att uppnå en skattefördel.

Den skattskyldige har inte rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt när de transaktioner som ligger till grund för avdraget innebär förfarandemissbruk. För att det ska föreligga förfarandemissbruk krävs det att företaget uppnår en skattefördel som strider mot direktivets syfte. Det ska även ha varit företagets huvudsakliga syfte att uppnå skattefördel med transaktionen.

Mål C-354/03 (Optigen) och Mål C-355/03 (Fulcrum Electronics), Bolagen Optigen och Fulcrum handlade med mikroprocessorer. De köpte mikroprocessorer från bolag i Förenade kungariket och sålde dem vidare till köpare i andra medlemsstater. Optigen ansökte om återbetalning av ett nettobelopp avseende mervärdesskatt på mer än 7 miljoner GBP. Fulcrum ansökte om återbetalning av ett nettobelopp avseende ingående mervärdesskatt på knappt 7,2 miljoner GBP. Den nationella domstolen har påpekat att de faktiska omständigheterna i målen antas vara fastställda. Det har förekommit ett karusellbedrägeri men Optigen och Fulcrum var oskyldiga parter som inte var inblandade i detta bedrägeri. Bolagen varken kände till eller hade skäl att känna till bedrägeriet. Optigen och Fulcrum hade ingen kontakt med den näringsidkare som underlät att fullgöra sina skyldigheter eller som använde ett stulet mervärdesskattenummer.

En skattskyldig person har rätt att dra av ingående mervärdesskatt trots att transaktionen ingår i en leveranskedja med bedrägeri om den skattskyldige inte kände till eller kunde känna till bedrägeriet. Transaktionerna i målen utgör leveranser av varor och har utförts av en

skattskyldig person, därav inträder rätten till avdrag. Rätten till avdrag för ingående moms är förenad med systemet för mervärdesskatt och kan i princip inte inskränkas.

Mål C-439/04 (Kittel), Computime köpte och återsålde datakomponenter. De misstänktes för att ha deltagit i mervärdesskattebedrägeri av karuselltyp. Mål C-440/04 (Recolta), Recolta köpte lyxfordon från Ailliaud, som i sin tur hade köpt fordonen från företaget Auto-Mail. Ailliaud erlade inte någon mervärdesskatt till statskassan på sina inköp och redovisade inte till belgiska staten den skatt som Recolta hade erlagt. Recolta sålde därefter fordonen vidare till företaget Auto-Mail utan att debitera mervärdesskatt under återopande av ett exportförsäljningstillstånd. Det följer av utredningen i målet att Ailliaud och Auto-Mail hade inrättat en mekanism för skattebedrägeri av karuselltyp, som omfattade de transaktioner som hade slutits med Recolta.

När leverans sker till en skattskyldig person som inte kände till eller inte kunde känna till att transaktionen i fråga utgjorde ett bedrägeri från säljarens sida skall han eller hon ha rätt till avdrag . Om den skatteskyldiga personen däremot kände till eller borde känna till att transaktionerna utgjorde bedrägeri får den nationella domstolen vägra avdragsrätt.

Mål C-502/07 (K-1), K-1 hade i sin deklaration upptagit ingående mervärdesskatt till ett belopp som översteg utgående skatt för maj månad 2005 och påfördes skattetillägg för denna månad.

När det konstateras att en skatteskyldig person har angivit ett för högt ingående mervärdesskattebelopp i deklaration än vad vederbörande är berättigad till får medlemsstaten påföra skattetillägg. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt utgör inte hinder för att en medlemsstat i sin lagstiftning föreskriver en administrativ påföljd som kan åläggas mervärdesskattskyldiga personer såsom ett skattetillägg.

Mål C-538/08(X Holding) och C-33/09 (Oracle) innefattar frågor om rätten att göra avdrag för mervärdesskatt gällande vissa utgiftskategorier. Mål C-538/08 handlar om transportmedel och mål C-33/09 om måltider, drycker, underhållning och ett uppdrag om att hitta en bostad åt en anställd. Det utgör inte hinder för en medlemsstat att i sin skattelagstiftning utesluta avdrag för mervärdesskatt som är hänförlig till utgiftskategorier som avser tillhandahållande av individuella transportmedel, måltider, drycker och bostäder samt av möjligheten att delta i avkopplingsaktiviteter, dels affärsgåvor eller andra gåvor.

Även dessa mål behandlar artikel 176 om möjligheten att göra inskränkningar i avdragsrätten för medlemsstaterna. Det föreligger alltså inte hinder för att en medlemsstat i sin skattelagstiftning införa ett undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt som är hänförlig till vissa utgiftskategorier. Det är även tillåtet för en medlemsstat om det har införts före direktivets ikraftträdande att en skattskyldig inte tillåts göra avdrag för hela den mervärdesskatt som har betalats vid förvärvet av vissa varor och tjänster som delvis används för privat bruk.

Mål C-188/09 (Profaktor), Profaktor fick inte rätt till hela sitt mervärdesskatteavdrag då han ansågs ha åsidosatt sin skyldighet att i ett kassaregister registrera sin omsättning och utgående mervärdesskatt. EU-domstolen konstaterade att avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. Men de kom fram till att en medlemsstat har rätt att tillfälligt begränsa det avdragsgilla beloppet avseende ingående mervärdesskatt för skattskyldiga som har underlåtit att iaktta en formalitet avseende bokföring av försäljningen, under förutsättning att denna sanktionsåtgärd är förenlig med proportionalitetsprincipen.

En medlemsstat får tillfälligt begränsa det avdragsgilla beloppet om den skattskyldige har underlåtit att iaktta någon formalitet. Dock måste sanktionsåtgärden vara förenlig med proportionalitetsprincipen. Proportionalitetsprincipen innebär att åtgärder inte skall gå utöver det som är nödvändigt med hänsyn till ändamålet.

Mål C-285/09 (R), R. är portugisisk medborgare och var verkställande direktör för ett tyskt bolag som bedrev handel med lyxbilar. Det framgår av begäran om förhandsavgörande att R. sedan år 2001 sålde mer än 500 fordon per år. Köparna var till största delen bilhandlare i Portugal. Från år 2002 vidtog R. en rad åtgärder för att dölja identiteten på de verkliga köparna av fordonen och, därigenom, underlätta för bilhandlare som var etablerade i Portugal att begå mervärdesskattebedrägeri i denna medlemsstat. På detta sätt kunde R. sälja bilarna till ett fördelaktigare pris, vilket gav honom större vinster.

Målet rör inte avdragsrätt men jag har valt att ta med det eftersom det rör konsekvenserna av att handla i ond tro och medverka till bedrägeri. Under sådana omständigheter där det verkligen har skett en gemenskapsintern varuleverans, men där leverantören vid leveransen har dolt den egentlige förvärvarens identitet för att förvärvaren ska kunna undgå att betala mervärdesskatt, får den medlemsstat varifrån den gemenskapsinterna leveransen har avgått neka att bevilja undantag från skatteplikt för denna transaktion.

Mål C-368/09 (Pannon), Pannon har slutit avtal med företaget Betonút och företaget Haider. Pannon åtog sig att åt Betonút utföra reparationsarbeten på en bro och åt Haider installera takrännor. Pannon gav en underentreprenören i uppdrag att utföra dessa arbeten. Intyg utfärdades på att arbetena hade blivit färdigställda. Pannon utställde då fakturor för arbetenas utförande och angav ett datum för arbetenas slutförande. Underleverantören utställde då fakturor för de arbeten som underleverantören hade utfört åt Pannon där slutförande datumen inte stämde överrens med Pannons. Pannon uppgav i sin deklaration de nämnda fakturorna från underleverantören och utnyttjade sin rätt till avdrag för mervärdesskatt. Skattemyndigheten granskade deklarationen och såg att datumen inte stämde överrens. Pannon och underentreprenören uppgav för skattemyndigheten att de fakturor som underentreprenören hade ställt ut innehöll felaktiga datum för arbetenas slutförande. Underentreprenören drog tillbaka de felaktiga fakturorna mot kreditnotor. Numren på ursprungs fakturorna var 2007/0000000124, 2007/0000000125 och 2007/0000000126 dessa ersattes dem numren JESB20080000016, JESB20080000017 och JESB20080000018. På de nya fakturorna angavs samma datum för arbetenas slutförande som de datum som stod på de fakturor som Pannon hade ställt ut. Skattemyndigheten ansåg att Pannon inte hade rätt att göra avdrag för mervärdesskatt på grund av de första fakturorna innehöll felaktiga datum och de nya korrigerade fakturorna innehöll fel på grund av att löpnumren inte följde samma ordning som på ursprungs fakturorna. Högsta domstolen i Ungern begärde förhandsavgörande av EU-domstolen. EU-domstolen ansåg att de utgör hinder för en nationell lagstiftning att neka en beskattningsbar person rätt till avdrag för mervärdesskatt med motiveringen att det på den ursprungliga faktura anges ett felaktigt datum när det har rättats samt att löpnumret på den korrigerade fakturan inte följer samma nummerordning som den första fakturan.

Det föreligger hinder för nationell lagstiftning att neka avdrag när felaktiga datum har rättats till trots att löpnumren på fakturorna ej följer samma ordning som originalfakturan. Eftersom de felaktiga datumen har korrigerats så upphäver kreditnotan (den nya fakturan) den ursprungliga och därav gör det inget att löpnumren ej är desamma. Löpnumren på den nya fakturan följer nummerordning och därmed skall avdrag medges. Det är inte tillåtet för EU:s medlemsstater att som krav för avdragsrätt för mervärdesskatt ställa villkor på fakturan vilka inte uttryckligen anges i direktiv.

Mål C-385/09 (Nidera Handelscompagnie), Nidera förvärvade vete i Litauen mellan februari och maj 2008. För de betalade bolaget 11 743 259 LTL i mervärdesskatt till leverantörerna. Under samma period exporterade Nidera allt vete till tredjeländer. Den 12 augusti 2008 registrerades Nidera för mervärdesskatt i Litauen. Nidera deklarerade ingående mervärdesskatt om 11 743 259 LTL för perioden 12 augusti - 31 augusti 2008 och begärde att staten skulle återbetala samma belopp. Bolaget begärde att få utnyttja rätten att dra

av mervärdesskatt innan bolaget identifierades som en beskattningsbar person. Skatteinspektionen ansåg att Nidera inte hade rätt att dra av den ingående mervärdesskatten eftersom varorna som avdraget för mervärdesskatt avsåg inte längre skulle användas för bolagets beskattningsbara transaktioner eftersom de redan hade sålts. EU-domstolen menar att det sjätte direktivet ska tolkas så att då en beskattningsbar person uppfyller de materiella villkoren för att få göra avdrag för mervärdesskatt och som anmäler sig för mervärdesskatt inom rimlig tid efter att ha genomfört transaktioner ska ha rätt till avdrag.

Då en beskattningsbar person uppfyller de materiella villkoren i direktivet har den beskattningsbara personen rätt till avdrag. Rätten till avdrag kvarstår trots att verksamheten inte har varit registrerad för mervärdesskatt i landet när transaktionerna ägt rum men enbart om personen anmäler sig för mervärdesskatt inom rimlig tid.

Mål C-395/09 (Oasis East), Oasis East köpte tjänster som erbjöds av ett företag som var etablerat i ett skatteparadis. Oasis East ville dra av den ingående mervärdesskatt som betalats för tjänsterna. Domstolarna i Polen ansåg att de ej hade rätt till avdrag då de i sin nationella lagstiftning hade en inskränkning av mervärdesskatteavdraget gällande ingående moms från skatteparadis. EU-domstolen anser att det inte är tillåtet att behålla en nationell lagstiftning som generellt utesluter rätten att dra av den ingående mervärdesskatt som betalats i samband med köp av importerade tjänster för vilka betalning, direkt eller indirekt, skett till en person som är etablerad i en stat eller ett territorium som enligt nämnda lagstiftning klassificeras som skatteparadis.

Avdrag ska medges för ingående moms trots att den internationella lagstiftningen har en inskränkning gällande skatteparadis.

Mål C-438/09 (Dankowski), Dankowski äger företaget Dan-Trak. Under åren 2004–2006 tillhandahöll företaget Artem-studio Dan-Trak ett visst antal skattepliktiga tjänster. Artem-studio hade inte uppfyllt sina skyldigheter att skriva in sig i registret för skatt på varor och tjänster eller inbetalat mervärdesskatt. Artem-studio utfärdade fakturor avseende de tjänster som tillhandahållits med uppgift om den skatt som skulle erläggas. Dankowski gjorde avdrag för ingående mervärdesskatt för de tjänster som Artem-studio utfört. Domstolen undrade om Dankowski hade rätt till avdraget.

De materiella villkoren för att avdragsrätt föreligger trots att Artem-studio inte har skrivit sitt registreringsnummer för mervärdesskatt i fakturan. Domstolen ansåg att även om det i bestämmelse är föreskrivet att ett ”registreringsnummer för mervärdesskatt” ska anges, ansåg de att det registreringsnummer för skatt som förekommer i detta fall innebär att den skattskyldiga personen i fråga kan identifieras och att detta nummer således är ägnat att

uppfylla de villkor som uppställs i direktivet. Domstolen ansåg att en när en skattskyldig person underlåter att uppfylla sina skyldigheter, ska inte en annan skattskyldig persons rätt till avdrag inskränkas. Direktivet ska tolkas så att en skattskyldig person har rätt till avdrag för den mervärdesskatt som erlagts för tjänster som en annan skattskyldig person har tillhandahållit som inte är registrerad som mervärdesskatteskyldig, när de fakturor som avser dessa tjänster innehåller alla uppgifter som krävs enligt direktivet, särskilt de som är nödvändiga för att identifiera den person som har utfärdat fakturorna och vilket slags tjänster som tillhandahållits. Nationella bestämmelser får inte hindra en skattskyldig person att dra av ingående skatt som fakturerats av en annan skattskyldig person när denne inte registrerats som mervärdesskatteskyldig. Medlemsstaterna har dock rätt att, i fall då deklaration inte ingetts, skjuta upp möjligheten att utnyttja avdragsrätten till dess att de beskattade transaktionerna faktiskt regelbundet börjar äga rum eller att beröva den skattskyldiga personen möjligheten att utnyttja denna rätt.

3.2.2 Analys av utövande av avdragsrätten

När de materiella villkoren i direktivet är uppfyllda har den beskattningsbara personen rätt till avdrag för mervärdesskatt. En beskattningsbar person skall registrera sin verksamhet men rätten till avdrag upphör inte enbart för att registrering ej har skett. Rätten till avdrag kvarstår om personen anmäler sig för mervärdesskatt inom rimlig tid efter det att transaktionerna ägt rum. Om ett företag köper tjänster eller varor ifrån ett annat företag som inte har registrerat sin verksamhet har företaget som köper varorna rätt till avdrag. När en skattskyldig person underlåter att uppfylla sina skyldigheter, ska inte en annan skattskyldig persons rätt till avdrag inskränkas.

Som jag tidigare har redogjort för är den allmänna regeln att en beskattningsbar person skall inneha en faktura. Medlemsstaterna kan kräva att originalfakturan skall uppvisas vid skattekontroller. En medlemsstat kan dock fastställa att även andra jämförbara handlingar som uppfyller kriterier som har fastställts av medlemsstaterna ska gälla som faktura.

Originalfakturan måste då inte uppvisas om den beskattningsbara personen kan bevisa att transaktionen som har gett upphov till avdragsrätten har ägt rum. Då avdragsrätten är en viktig funktion bör inte avdragsrätten inskränkas. Av rättspraxis framgår det att fakturans innehåll inte är det viktigaste utan det är den skattepliktiga transaktionens reella innebörd som är avgörande för avdragsrätten. Företag har rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som det

verkligen betalar. Ytterligare ett exempel på att det är den reella innebörden som är viktig framkommer i målet Pannon. Nationell lagstiftning får inte neka avdrag när felaktiga datum har rättats till trots att löpnumren på fakturorna ej följer samma ordning som originalfakturan. Det är inte tillåtet för EU:s medlemsstater att som krav för avdragsrätt för mervärdesskatt ställa villkor på fakturan vilka inte uttryckligen anges i direktiv. När det gäller omvänd skattskyldighet gäller inte den allmänna regeln om att inneha en faktura för att få dra av ingående mervärdesskatt.

Avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. En skattskyldig person har rätt till avdrag för den mervärdesskatt som erlagts för tjänster trots att den skattskyldige personen som har tillhandahållit tjänsterna inte är registrerad. Detta om fakturor för tjänsterna innehåller de uppgifter som krävs enligt direktivet.

En medlemsstat får i sin skattelagstiftning införa ett undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt som är hänförlig till utgiftskategorier som tas upp i direktivet. Det är även tillåtet för en medlemsstat att en skattskyldig inte tillåts göra avdrag för hela mervärdesskatten som har betalats vid förvärv av vissa varor och tjänster som delvis används för privat bruk om det har införts före direktivets ikraftträdande. Däremot får en medlemsstat inte införa ett undantag efter det att direktivet har tagits i bruk om undantaget inte uttryckligen anges i direktivet.

När ett företag uppnår en skattefördel som strider mot direktivets syfte kan det innebära att företaget har begått förfarandemissbruk. För att det ska anses som förfarandemissbruk krävs det att företagets huvudsakliga syfte har varit att uppnå denna skattefördel. Den skattskyldige har inte rätt att göra avdrag för mervärdesskatt när de transaktioner som ligger till grund för avdraget innebär förfarandemissbruk. När en transaktion ingår i en leveranskedja med bedrägeri kan den skattskyldige både ha rätt till avdrag och vägras avdrag. Den skattskyldige personen har rätt att dra av mervärdesskatten om den skattskyldige inte kände till eller kunde känna till bedrägeriet. Om den skattskyldige personen däremot kände till eller borde känna till att transaktionerna utgjorde bedrägeri har denne inte rätt till avdrag.

När en skattskyldig person bedriver ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet ska det endast medges avdrag för den mervärdesskatt som avser kostnader som går att hänföra till den ekonomiska verksamheten. För att avgöra vilka kostnader som är hänförliga till vilken verksamhet får medlemsstaterna göra en skönmåsig bedömning.

Principen om ett gemensamt system för mervärdesskatt utgör inte hinder för medlemsstaterna att införa påföljder för oegentligheter i samband med mervärdesskattedeklarationen. Därmed har en medlemsstat rätt att påföra skattetillägg när det exempelvis har konstateras att det har angivits ett för högt ingående mervärdesskattebelopp i deklaration. En medlemsstat har även rätt att tillfälligt begränsa det avdragsgilla beloppet. Begränsningen får göras om den skattskyldige har underlåtit att iaktta någon formalitet.

3.2.3 Sverige

Enligt Skatteverkets handledning skall ML:s regler om avdragsrätt göras mot bakgrund av innehållet i motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet.⁶ Reglerna i mervärdesskattedirektivet ska implementeras och tillämpas av Sverige. Jag har tidigare beskrivit att bestämmelserna i mervärdesskattelagen inte stämmer exakt med bestämmelserna i direktivet. I samband med målet Terra Baubedarf framkom det att ett svenskt bolag kan ha rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt trots att tillhandahållande av tjänsten/varan och mottagande av faktura inte infaller i samma period. En förutsättning för att avdraget skall få göras är att det tillämpas konsekvent för både utgående och ingående mervärdesskatt.

Jag har tidigare tagit upp att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt endast föreligger om den kan styrkas. Avdragsrätten ska därför normalt styrkas genom faktura. Av Skatteverkets handledning framgår det att Sverige godtar annan dokumentation än faktura om det finns särskilda skäl, om förvärvaren är skattskyldig och kan styrka avdragsrätten genom annan tillgänglig dokumentation. Det framkommer även att avdrag medges om en faktura innehåller felaktigt namn på mottagaren av fakturan. Men enbart under förutsättning att det föreligger ett korrekt förvärv av en vara eller tjänst, att rätt till avdrag för den ingående skatten föreligger och om den som anskaffat varan eller tjänsten kan visa att denne är den rätte fakturamottagaren.⁷

⁶ Skatteverket, Handledning för mervärdesskatt 2010 Del I, sid. 451

⁷ A.a. sid. 500

4. Slutdiskussion och slutsats

I avsnitt fyra kommer jag vidare att diskutera materialet i avsnitt tre samt presentera min slutsats.

4.1 Slutdiskussion

Som jag tidigare har redogjort för har avdragssystemet till syfte att se till att mervärdesskatten inte belastar näringsidkarna. Vad finns det då för krav för att få utöva sin avdragsrätt?

För att kunna göra avdrag krävs det först och främst att rätten att göra avdrag inträder. Rätten att göra avdrag inträder när den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. När transaktioner är att se som en ekonomisk verksamhet inträder avdragsrätten. En transaktion kan ses som en ekonomisk verksamhet trots att verksamheten inte har påbörjats. Exempelvis kan en framtida uthyrning av egendom ses som en ekonomisk verksamhet. När verksamheten inte har påbörjats måste den beskattningsbara personen som vill dra av den ingående mervärdesskatten styrka den påstådda avsikten genom objektiva omständigheter. Objektiva omständigheter kan exempelvis vara att visa att lokalerna utrustas för uthyrning. En ekonomisk verksamhet måste inte vara registrerad för att få utnyttja sin avdragssätt. I Faxworld framgår det att ett bolag inte måste vara registrerat för att avdragsrätten skall inträda. Om bolaget är att anses som en skattskyldig person har bolaget rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet. En beskattningsbar person har rätt att göra avdrag när transaktionerna är att se som en ekonomisk verksamhet.

Frågan är då om en beskattningsbar person alltid får göra avdrag när avdragsrätten har inträtt? Av resonemangen i avsnitt tre framgår det att en beskattningsbar person inte alltid har rätt att dra av ingående mervärdesskatt trots att transaktionerna är att se som en ekonomisk verksamhet. Av praxis framgår det att rätten till avdrag för ingående moms är förenad med systemet för mervärdesskatt och ska i princip inte inskränkas. När de materiella villkoren i direktivet är uppfyllda har den beskattningsbara personen rätt till avdrag för mervärdesskatt. Det framkommer att rätten till avdrag kvarstår trots att de materiella villkoren inte är uppfyllda när den beskattningsbara personen exempelvis inte har registrerat företaget. För att få avdraget krävs det dock att denne gör det inom rimlig tid efter det att transaktionerna har ägt rum. Den allmänna regeln är att en beskattningsbar person skall inneha en faktura. Men om medlemsstaterna har fastställt att inte endast originalfakturan är gällande skall även varje

annan jämförlig handling gälla som faktura (vilket är fallet i Sverige). Originalfakturan måste då inte uppvisas om den beskattningsbara personen kan bevisa att transaktionen som har gett upphov till att avdragsrätten har ägt rum. Det är den reella innebörden av transaktionen som är viktigast inte fakturan. Det går dock inte att utnyttja sin avdragsrätt om fakturan saknas och den beskattningsbara personen inte kan påvisa att transaktionen ägt rum. Om en beskattningsbar person innehar fakturan är det lättare att bevisa att transaktionen har ägt rum. När medlemsstater kräver originalfaktura kan avdragsrätt medges trots att fakturan inte uppvisas. Detta gäller under särskilda omständigheter, när det exempelvis är omöjligt att inneha originalfaktura. Då får medlemsstaterna nöja sig med annan bevisning som styrker att transaktionen som ger upphov till avdraget har ägt rum.

Då en transaktion är att se som en ekonomisk verksamhet krävs det även att den beskattningsbara personen innehar en faktura under samma skatteperiod som han eller hon tillhandahåller varorna eller tjänsterna. Ett svenskt bolag kan dock ha rätt att göra avdrag trots att tillhandahållande av tjänsten/varan och mottagande av faktura inte infaller i samma period. Förutsättningen för att avdraget skall få göras är att det tillämpas konsekvent för både utgående och ingående mervärdesskatt.

En beskattningsbar person har inte rätt till avdrag trots att de materiella villkoren är uppfyllda om företaget har begått förfarandemissbruk. Om en transaktion ingår i en leveranskedja med bedrägeri vägras den skatteskyldige avdrag om denne kände till eller borde känna till bedrägeriet.

Principen om ett gemensamt system för mervärdesskatt utgör däremot inte hinder för medlemsstaterna att införa påföljder. En medlemsstat kan exempelvis påföra skattetillägg när det har konstaterats att det har angivits ett för högt ingående mervärdesskattebelopp i deklaration. Sanktionsåtgärderna som medlemsstaterna får införa måste dock vara förenliga med proportionalitetsprincipen. Proportionalitetsprincipen innebär att åtgärder inte skall gå utöver det som är nödvändigt med hänsyn till ändamålet.

Av praxis som jag presenterade i avsnitt tre anser jag mig kunna se en utveckling. Rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt är förenad med systemet för mervärdesskatt och ska i princip inte inskränkas. Trots att de materiella kriterierna inte alltid har varit uppfyllda har den beskattningsbara personen nästan alltid rätt till avdrag om denne rättar till misstaget eller kan

visa vad den reella innebörden är. Avdragsrätten inskränks i stort sett enbart när den beskattningsbara personen begår en ”brottslighandling” som förfarandemissbruk eller bedrägeri. I de nyare rättsfallen tar EU-domstolen upp att principen om ett gemensamt system för mervärdesskatt inte utgör hinder för medlemsstaterna att införa påföljder. Denna typ av ”bestraffning” har jag inte kunnat urskilja i tidigare rättsfall. De beskattningsbara personerna har fortfarande rätt till avdrag så avdragsrätten inskränks inte utan istället används sanktionsåtgärder.

4.2 Slutsats

En beskattningsbar person har rätt att göra avdrag när transaktionerna är att se som en ekonomisk verksamhet. Rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt ska i princip inte inskränkas. När de materiella villkoren i direktivet är uppfyllda har den beskattningsbara personen rätt till avdrag för mervärdesskatt. Rätten till avdrag kvarstår dock trots att de materiella villkoren inte alltid är uppfyllda. Rätten kvarstår om den beskattningsbara personen rättar till sitt misstag inom skälig tid eller kan påvisa att den reella innebörden av transaktionen är den påstådda. En beskattningsbar person har inte rätt att dra av ingående mervärdesskatt trots att transaktionerna är att se som en ekonomisk verksamhet och de materiella villkoren i direktivet är uppfyllda om företag begår förfarandemissbruk. Även vid bedrägeri inskränks avdragsrätten om den beskattningsbara personen kände till eller borde känna till bedrägeriet. Medlemsstaterna får inte införa undantag för avdrag eller ställa särskilda krav på exempelvis fakturan som inte framgår av direktivet. Däremot får medlemsstaterna införa påföljder vid felaktiga uppgifter.

4.3 Fortsatt forskning

Jag tycker att det hade varit av intresse att forska vidare i följande frågor då jag ställer mig frågande till om sanktionsåtgärderna som går att urskilja i nyare praxis är en ny trend inom mervärdesskatten. Är ”bestraffningen” ett sätt att komma åt felaktigheter som beskattningsbara personer gör. Eftersom det i stort sett inte går att inskränka avdragsrätten kommer då sanktionsåtgärderna att användas för att bestraffa de som ej följer lagstiftningen exakt? Är det ett sätt för staterna att kunna öka sina intäkter som de får från mervärdesskatten?

5. Källförteckning

Litteratur

Alhager Elenor, Kleerup Jan, Melz Peter och Öberg Jesper, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, Upplaga 1:1, Norstedts Juridik Stockholm 2007

Elektroniska källor

Europeiska kommissionens webbplats: http://ec.europa.eu/index_en.htm, 2010-11-08

Taxation and Customs Union - Directorate General - eLearning - VAT Directive- Chapter 12
Right to deduct

Skatteverkets webbplats: www.skatteverket.se, 2010-12-14

Rättsinformation, Ställningstagande, Tidigare år, 2004, 2004-09-23, Mervärdesskatt
Frågor om tillämpning av EG-domstolens dom i målet C-152/02 Terra Baubedarf-Handel

Rättsinformation,Handledningar och handböcker,Handledning för mervärdesskatt 2010 Del I

Rättsfall från EU-domstolen

Mål C-268/83 (Rompelman)

Mål C-342/87 (Genius Holding)

Mål C-85/95 (John Reisdorf)

Mål C-409/99 (Metropol)

Mål C-90/02 (Bockemühl)

Mål C-137/02 (Faxworld)

Mål C-152/02 (Terra Baubedarf)

Mål C-255/02 (Halifax)

Mål C-354/03 (Optigen)

Mål C-355/03 (Fulcrum Electronics)

Mål C-439/04 (Kittel)

Mål C-440/04 (Recolta)

Mål C-502/07 (K-1)

Mål C-538/08 (X Holding)

Mål C-33/09 (Oracle)

Mål C-188/09 (Profaktor)

Mål C-285/09 (R)

Mål C-368/09 (Pannon)

Mål C-385/09 (Nidera Handelscompagnie)

Mål C-395/09, Oasis East

Mål C-438/09 (Dankowsk)