

# Utlåtande angående förslag till införande av rak kontantmetod

---

Datum	1 april 2015
Till	Anna Sandberg Nilsson, Svenskt Näringsliv
Från	Oskar Henkow, EY
Angående	Möjligheterna att tillämpa ett "stop-datum" vid införandet av en rak kontantmetod avseende redovisning av moms

---

## 1 Bakgrund

Svenskt Näringsliv har i skrivelse daterad den 8 februari 2012, hemställt om lagändring avseende redovisning av mervärdesskatt och tillämpning av bokslutsmetoden. Hemställan går i allt väsentligt ut på att nuvarande bokslutsmetod ändras så att den justering som idag ska göras vid årsskiften, och där mervärdesskatten ska redovisas, för samtliga fordringar och skulder, för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut, ersätts med en s.k. rak kontantredovisning, dvs. utan att justeringen ifråga görs.

En invändning mot att tillämpa en rak kontantmetod som också diskuteras i hemställan är risken för bedrägerier. Ett exempel anges i hemställan, nämligen att ett företag med någon form av intressegemenskap ansöker om olika redovisningsmetoder. Det företag som agerar säljare tillämpar bokslutsmetoden och det företag som är köpare tillämpar faktureringsmetoden. Köparen betalar mycket sent eller inte alls men kan göra sitt momsavdrag redan vid mottagande av fakturan och säljaren redovisar den utgående momsens först vid betalning. På detta sätt skulle företag i intressegemenskap kunna skapa en otillbörlig skattecredit.

Svenskt Näringsliv anger i hemställan att en metod för att förhindra detta vore att anta en regel som angav att utgående mervärdesskatt ska redovisas, utöver på inkomna betalningar, på obetalda fordringar som varit utstående i 90 dagar. Ett alternativ anges vara en spärregel för transaktioner mellan närstående.

Jag har blivit ombedd att yttra mig över dessa metoder och dess förenlighet med EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EU), särskilt i ljuset av mål C-169/12 *TNT Express Worldwide*.

## 2 Rättslig bedömning

Enligt artikel 66 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna föreskriva att mervärdesskatten blir utkrävbar efter det att den beskattningsgrundande händelsen har inträffat, antingen senast när fakturan utfärdas, eller senast vid mottagandet av betalningen, eller, om någon faktura inte har utfärdats, eller om fakturan utfärdas för sent, inom en angiven period från dagen för den beskattningsgrundande händelsen.

I TNT-målet fann EU-domstolen att bestämmelsen skulle tolkas restriktivt (punkt 24) och att en medlemsstat inte kan fastställa en annan tidpunkt när mervärdesskatten blir utkrävbar än de tidpunkter som föreskrivs i bestämmelsen ifråga (punkt 25). Vidare fann EU-domstolen att unionslagstiftaren inte har föreskrivit någon möjlighet för en medlemsstat som beslutar att utnyttja den avvikelse som anges i artikel 66 b (dvs. vid användning av kontantmetoden) att fastställa en frist för mervärdesskattens utkrävbarhet. Tillämpningen av artikel 66 c (som rör om någon faktura inte utfärdats eller utfärdats för sent och den frist som föreskrivs i den bestämmelsen kan endast anknytas till tillämpningen av artikel 66 a (dvs. vid användning av fakturautställandet som tidpunkt för när skatten blir utkrävbar), eftersom den förstnämnda fristen förutsätter att någon faktura inte har utfärdats eller att fakturan har utfärdats för sent, och inte att betalning har skett eller att betalning har skett för sent (punkt 30).

EU-domstolen fann därvid i TNT-målet, mot bakgrund av detta att en reglering enligt vilken skattskyldigheten inträder senast 30 dagar från tillhandahållandet av tjänsten, om betalning inte har mottagits före denna dag, inte var förenligt med mervärdesskattedirektivet. Detta skulle nämligen innebära att lydelsen av artikel 66 b i mervärdesskattedirektivet kombinerades med en frist inom vilken skatten blev utkrävbar (punkt 31).

Det är således klarlagt att det inte går att kombinera en tidsgräns med kontantmetoden såsom en "standard-regel" då detta skulle strida mot syftet med harmoniseringen av den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet. Mot bakgrund av domen synes inte en strikt tidsgräns om 90 dagar, såsom föreslagits, vara förenlig med direktivet.

Emellertid måste beaktas att den av Svenskt näringsliv föreslagna tidsgränsen har som enda syfte att förhindra mervärdesskattebedrägerier (och den strikta 90-dagarsgränsen föreslogs av förenklings-skäl).

För det första får medlemsstaterna, enligt artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, införa skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägerier. Bestämmelsen uppmanar medlemsstaterna att anta regler för att förebygga bedrägerier enligt EU-domstolen, mål C-132/06 *Kommissionen mot Italien*, punkt 46.

EU-domstolen har dessutom uttalat att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som erkänns och främjas i EU:s mervärdesskattesystem, se t.ex. de förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13 *Italmoda* m.fl., punkt 42. Det följer t.o.m. av EU-domstolens praxis att medlemsstaterna har en skyldighet att anta regler för att förhindra skatteundandragande osv., jfr. mål C-285/09 *R*, punkt 52.

Mot bakgrund av ovanstående innehåll i EU-rätten vad avser bedrägerier m.m. och medlemsstaternas skyldigheter att anta regler för att förhindra dessa, kan vissa slutsatser dras.

TNT-målet rörde inte en reglering som sökte förhindra skatteundandragande. Detta medför emellertid inte, enligt min mening, att en 90-dagars gräns i sig skulle anses vara tillåten om den syftade till att förhindra bedrägerier. Om fråga är om en strikt gräns torde den gå längre än vad syftet motiverar.

En jämförelse kan härvid göras vid EU-domstolens underkännande av en strikt 90-dagarsfrist för att tillämpa undantaget vid exporter i mål C-563/12 *BDV Hungary Trading*. Även om 90-dagarsgränsen i sig inte stred mot Unionsrätten var den ovillkorlighet som den innebar, det gick inte att erhålla undantag för en export som vidtogs efter att tidsgränsen passerats, inte förenlig med Unionsrätten.

Den slutsats som kan dras av ovanstående är att det sannolikt inte är förenligt med en strikt tidsgräns som gäller generellt. Tidsgränsen måste kompletteras med en möjlighet att bevisa att förseningen inte har sin grund i ett bedrägligt syfte. Gränsen torde kunna godtas om den utgör en presumtion som kan motbevisas. EU-domstolen har vid flera tillfällen pekat på att just ovillkorliga regler inte kan godtas, då de ofta är oproportionella mot det mål som kan uppnås.

### **3 Slutsats**

En strikt 90-dagars gräns i kombination med en rak kontantmetod är troligen inte förenlig med mervärdesskattedirektivet.

Min bedömning är därför att den 90-dagarsgräns som föreslagits istället bör utformas som en presumtion. Denna presumtion bör kompletteras med en begränsningsregel som gör det möjligt att frånga regeln för det fall fråga inte är om bedrägerier eller missbruk.

Enligt en sådan regel skulle betalning anses erlagd då 90 dagar passerat från det att leverans skett, såvida säljaren inte visar att betalningsförseningen beror på betalningsoförmåga eller liknande skäl och att fråga inte är om bedrägeri eller missbruk. Vid bedömningen bör presumeras att fråga inte är om bedrägeri eller missbruk då parterna inte är närstående och/eller i intressegemenskap.