



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Dubbelbeskattning av elektroniska förmedlings- tjänster

Förenligt med den fria rörligheten för tjänster?

Kandidatuppsats inom affärsjuridik (mervärdesskatterätt)

Författare: Selma Omanovic

Handledare: Pernilla Rendahl

Framläggningsdatum 14 maj 2012

Jönköping maj 2012

Kandidatuppsats inom affärsjuridik (mervärdesskatterätt)

Titel:	Dubbelbeskattning av elektroniska förmedlingstjänster – förenligt med den fria rörligheten för tjänster?
Författare:	Selma Omanovic
Handledare:	Pernilla Rendahl
Datum:	2012-05-14
Ämnesord:	dubbelbeskattning, mervärdesskatt, EU-rätt, frihet att tillhandahålla tjänster, fri rörlighet för tjänster

Sammanfattning

Europeiska unionen strävar efter en fri inre marknad där varor, tjänster, personer och kapital ska röra sig fritt. Denna strävan har länge varit en ledstjärna inom unionen och flera olika metoder används för att säkerställa och upprätthålla den. Mervärdesskattesystemet är en av dessa metoder och ska vara harmoniserat i den grad det krävs för att säkerställa den inre marknaden. Det avser att tillämpas enhetligt i syfte att säkra den inre marknaden genom att inte snedvrída konkurrens eller hindra den fria rörligheten för varor och tjänster. Syftet är även att lösa problemet med dubbelbeskattning av gränsöverskridande transaktioner inom unionen som kan uppkomma då medlemsstaterna tillämpar bestämmelserna avseende plats för beskattningsbara transaktioner på olika vis. Viktigt i sammanhanget är även att mervärdesskatten är avsedd att påföras skatteobjekten vars kostnad konsumenterna ska stå för. Näringsidkarnas uppgift är endast att betala in mervärdesskatt till staten.

Tjänster kan av sin natur förflyttas och utföras på olika ställen och vis. Elektroniska tjänstetillhandahållanden till smartphones och surfplattor via förmedlare i annan medlemsstat har bidragit till tillämpningsskiljaktigheter. Medlemsstater har tolkat huruvida det är förmedling i ett led, det vill säga tillhandahållande från näringsidkare till konsument direkt, eller två led, från näringsidkare till förmedlare och från förmedlare till konsument, olika. Det har bidragit till att tjänsterna har påförts mervärdesskatt två gånger vilket i sin tur medfört icke avdragsgilla kostnader för näringsidkarna. Dessa kostnader utgör inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster via förmedlare i annan medlemsstat och utgör således en diskriminering som står i strid med den grundläggande friheten för tjänster.

Bachelor's Thesis in Commercial and Tax law (VAT-law)

Title:	Double taxation of electronic mediation services - Consistent with the free movement of services?
Author:	Selma Omanovic
Tutor:	Pernilla Rendahl
Date:	2012-05-14
Subject terms:	double taxation, VAT, EU-law, freedom to provide services, free movement of services

Abstract

The European Union seeks to establish a free internal market where goods, services, persons and capital move freely. This pursuit has long been an aim in the Union and several different methods are used to ensure and maintain it. The VAT system is one of these methods and it should be harmonized to the extent that such harmonisation is necessary to ensure the internal market. It is intended to be applied uniformly in order to secure the internal market and not to distort competition or hinder the free movement of goods and services. It also aims to solve the problem of double taxation of cross border transactions in the Union that may arise when Member States implement the rules for place of taxable transactions in different ways. Important in this context is also the fact that VAT is intended to be a burden on the tax items which consumers shall pay the cost for. The traders function is to pay the VAT income to the state.

Services are by nature moveable and can be carried out in different places and in different ways. Electronic service supplies to smartphones and tablets via intermediaries in another Member State has contributed to implementation differences. Member States have interpreted whether it is mediation in one stage, that is supply by traders to consumers directly, or two stages, from traders to intermediaries and from intermediaries to consumers, different. The implementation differences has contributed to that these services has been charged VAT twice, which in turn led to non-deductible cost for both the trader and intermediary. This cost constitute restrictions on the freedom to provide services via the intermediary in another Member State and thus constitutes discrimination, which is incompatible with the fundamental freedom to provide services.

Innehållsförteckning

1	Inledning.....	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte och avgränsning.....	2
1.3	Metod och material	4
1.4	Disposition	6
2	Fri rörlighet för tjänster	7
2.1	EU-rättens inverkan på nationell rätt.....	7
2.2	Frihetens innebörd.....	9
2.2.1	Definition av tjänstebegreppet	9
2.2.2	Förbud att inskränka friheten att tillhandahålla tjänster	10
2.2.3	Rättfärdigande grunder	12
2.3	Kommentarer.....	13
3	Mervärdesskattesystemet	16
3.1	Syfte och utformning	16
3.2	Tillhandahållande av tjänster.....	18
3.3	Neutralitet	20
3.4	Kommentarer.....	22
4	Dubbelbeskattning av mervärdesskatt	23
4.1	Definition av dubbelbeskattning.....	23
4.2	Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning	23
4.3	Förmedling av elektroniska tjänster.	24
4.3.1	Innebörden av förmedling	24
4.3.2	Definition av elektroniska tjänster	25
4.3.3	Exempel på dubbelbeskattningssituationer	26
4.4	Kommentarer.....	31
5	Analys	34
6	Slutsats och avslutande kommentarer	37
	Referenslista	38

Förkortningslista

B2B	Business to business, avser tjänstetillhandhållande mellan näringsidkare
B2C	Business to consumer, avser tjänstetillhandahållande från näringsidkare till konsument
EU	Europeiska Unionen
EU-fördraget	Fördrag om Europeiska unionen
EUD	Europeiska unionens domstol
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
OECD	Organisation for economic co-operation and development

I Inledning

I.1 Bakgrund

De första riktlinjerna för vad som senare kom att kallas den inre fria marknaden lades i Romfördraget år 1957¹. Den fria inre marknaden eftersträvas inom unionen då fri handel möjliggör för specialisering vilket i sin tur leder till fördelar i jämförbara situationer. Följden blir en ekonomisk tillväxt som förbättrar konsumenternas välfärd och garanterar den mest effektiva användningen av globala resurser. Den fria handeln gör det således möjligt för medlemsländer att fokusera på det som dom gör bäst, då inget land är det andra identiskt beträffande exempelvis naturresurser eller klimat, och ger medlemsstaterna en fördel över andra länder som producerar samma saker, både inom och utom unionen. Alltså omvandlas de individuella fördelarna en medlemsstat har till maximal produktion för alla.²

De fyra grundläggande friheterna, fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital, avser att upprätthålla den inre marknaden.³ För att realisera en sådan marknad krävs att mervärdesskattesystemet harmoniseras inom den inre marknaden för att undvika faktorer som på både nationell och internationell nivå förvrider konkurrensvillkoren.⁴ År 1967 antogs det första mervärdesskattedirektivet⁵ vilket var början på det harmoniseringsarbete som än idag fortlöper på mervärdesskattens område och är en förutsättning för att den inre marknaden ska fungera.⁶ Det nuvarande mervärdesskattedirektivet⁷ antogs år 2006 och har delvis ändrats genom senare direktiv⁸ med successiv verkan. En del av bestämmelserna har redan trätt

¹ Fördrag den 25 mars om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen.

² Barnard, Catherine, *The substantive law of the EU - The Four Freedoms*, tredje upplagan, Oxford university press 2010, s. 3 f.

³ Artikel 26 Konsoliderad version av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, Europeiska unionens officiella tidning C 83 av den 30 mars 2010, s. 47-200 (EUF-fördraget).

⁴ Artikel 113 EUF-fördraget. se även rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ingressens skäl 4.

⁵ Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter.

⁶ Direktiv 67/227/EEG.

⁷ Direktiv 2006/112/EG.

⁸ Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster.

i kraft och de sista kommer att gälla från år 2015. Bestämmelserna i direktivet avser att förhindra dubbelbeskattning av transaktioner vid gränsöverskridande handel inom unionen som exempelvis kan uppstå när medlemsstaterna tolkar bestämmelserna olika.⁹

Dubbelbeskattning kan exempelvis uppkomma på grund av att två eller flera medlemsstater anser sig ha beskattningsrätt för samma transaktion. I fråga om förmedling av elektroniska tjänster har problematiken legat i att medlemsstater har tolkat huruvida det är köp i ett eller två led vilket har lett till dubbelbeskattning då beskattningsreglerna beror på om det är ett eller två köp. Problematiken grundar sig i att det saknas detaljerade harmoniserade regler i mervärdesskattedirektivet om vilket land som ska anses ha beskattningsrätten i situationer likt den exemplifierade.

Viktigt att hålla i åtanke är att mervärdesskatten är avsedd att utgöra en konsumtionskatt som adderas till ursprungspriset på varor och tjänster. Näringsidkare är skyldiga att betala in mervärdesskatt till staten medan det är konsumenterna som ska stå för den ekonomiska kostnaden, de ska alltså bära bördan.¹⁰ Mervärdesskatten är följaktligen inte avsedd att belasta företagen som en kostnad. Påförande av dubbelbeskattning av förmedlingstjänster har således bidragit till en omfattande diskussion.¹¹

1.2 Syfte och avgränsning

Syftet med uppsatsen är att analysera huruvida påförandet av internationell dubbelbeskattning av elektroniska förmedlingstjänster står i strid med den grundläggande EU-rättsliga regeln om fri rörlighet för tjänster. Analysen omfattar även ett *de lege ferenda* resonemang av presenterad *de lege lata*.

Internationell dubbelbeskattning delas, inom den direkta beskattningens område, in i två typer, juridisk och ekonomisk dubbelbeskattning.¹² Juridisk dubbelbeskattning utgörs av in-

⁹ Direktiv 2006/112/EG, ingress, skäl 61-62.

¹⁰ Kleerup, Jan, Kristoffersson, Eleonor, Melz, Peter, Öberg, Jesper, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, tredje upplagan, Norstedts Juridik 2012, s. 15.

¹¹ Se exempelvis Nilsson, Ulf, *Appar och rätten att dubbelbeskatta moms*, SvSkt 2012 s. 156-160, eller, Sahlen, Magnus, *Dubbelbeskattning vid förmedling av elektroniska tjänster*, SN 2011, s. 712-723.

¹² Rendahl, Pernilla, *OECD om internationell dubbelbeskattning på momsområdet*, SvSkt 2009 s. 551.

förande av jämförbara skatter i två eller flera stater som belastar samma skattesubjekt avseende samma tidsperiod.¹³ I mervärdesskatterättsliga hänseenden beträffande skatt på tjänster är det skatteobjektet snarare än skattesubjektet som är föremål för beskattning. Det innebär att det kan vara två olika subjekt som skattar för samma transaktion. Dubbelbeskattningen är då att se som ekonomisk enligt inkomstbeskattningens terminologi.¹⁴

Med dubbelbeskattning avses, i denna uppsats, den dubbelbeskattning som uppkommer då medlemsstater tolkar mervärdesskattereglerna olika, vilket leder till att samma transaktion påförs mervärdesskatt i två länder.¹⁵ Andra varianter av dubbelbeskattning bortses från i denna uppsats.

En uppdelning mellan *business to business* (B2B) och *business to consumer* (B2C) situationer är nödvändig inom mervärdesskatten då olika regler gäller beroende på vilken typ av tillhållande det är. Inom ramen för denna uppsats fokuseras på det faktum att medlemsstaterna har tolkat huruvida det är B2B eller B2C olika vid elektroniska förmedlingstjänster vilket resulterat i dubbelt påförande av mervärdesskatt på samma transaktioner. I uppsatsen framställs reglernas olika rättsverkan vid tillämpning och dess konsekvenser mervärdesskattmässigt inom ramen för uppsatsens syfte.

Utgångspunkten för framställningen är ett EU-rättsligt perspektiv då mervärdesskatten regleras genom EU:s författningar i samtliga medlemsländer¹⁶ och EU-rättens företräde framför nationell rätt.¹⁷ Dubbelbeskattning som avses i uppsatsen reflekterar svenskt perspektiv och ställningstagande beträffande dubbelbeskattning av elektroniska förmedlingstjänster. I uppsatsen behandlas den grundläggande friheten om fri rörlighet för tjänster inom unionen och de tre andra friheterna utesluts på grund av utrymmesskäl. Vidare är neutralitet inom mervärdesskatteområdet viktigt i syfte att minska effektivitetsförluster som uppkommer na-

¹³ Se Organisation for economic co-operation and development (OECD) Model Tax Convention on Income and on Capital, 2010, introduction, para. 1.

¹⁴ Rendahl, Pernilla, *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*, IBFD 2009, s. 23.

¹⁵ Jfr. Rendahl, *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*, s. 24.

¹⁶ Direktiv 2006/112/EG.

¹⁷ Mål C-6/64 Flaminio Costa mot E.N.E.I., specialutgåva 1964, s. 211, se sida 217 stycke 2-4.

turligt av att skatten påverkar konsumtion.¹⁸ Då neutralitet är relativt i förhållande till olika fenomen,¹⁹ avses i denna uppsats neutralitet ur näringsidkarnas synvinkel.

I.3 Metod och material

I uppsatsen används en rättsvetenskaplig metod i syfte att presentera gällande rätt och praxis för att sedan analysera förenligheten av dubbelbeskattning av elektroniska transaktioner utifrån reglernas intentioner. Den rättsvetenskapliga metoden innebär att en bredare basis än de traditionella rättskällorna²⁰ får beaktas samt att utrymme ges för användning av andra metoder inom ramen för den rättsvetenskapliga.²¹ I uppsatsen är det nödvändigt att som utgångspunkt använda en EU-rättslig metod vid tolkning av bestämmelserna då mervärdesskatteområdet är harmoniserat, EU-rättens företräde framför nationell rätt²² och den direktivkonforma tolkningen²³. Direktivkonform tolkning innebär att nationell rätt ska tolkas i ljuset av EU-rätten och med bakgrund av EU:s allmänna rättsprinciper.²⁴ Det innebär att de nationella domstolarna har en skyldighet att tolka nationella bestämmelser utifrån direktivens ordalydelse, syfte och EU-rätten i övrigt.²⁵

Utifrån uppsatsens syfte är det relevant att framföra EU-rättens indelning i primär- och sekundärrätt. Primärrätten har direkt effekt²⁶ i medlemsstaterna medan sekundärrätten består

¹⁸ Klerup, Melz m.fl., *Mervärdesbeskattning i teori och praktik*, s. 22. Se även avsnitt 3.3.

¹⁹ Se Terra, Ben, *Sales taxation: The Case of Value Added Tax in the European Community*, Kluwer Law and Taxation Publishers 1988, s. 15. Se även avsnitt 3.3.

²⁰ Det är omdiskuterat vad som inkluderas i rättskällebegreppet, i uppsatsen åsyftas lag, förarbeten, praxis och doktrin i nämnd ordning. För djupare förståelse se Strömholm, Stig, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning*, femte upplagan, Norstedts juridik 1996, s. 319-321.

²¹ Se Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, Ämne, material, metod och argument*, Andra Upplagan, Norstedts Juridik 2007, s. 39.

²² Mål C-6/64 Flaminio Costa mot E.N.E.L., se sida 217 stycke 2-4.

²³ Principen om direktivkonform tolkning fastslogs i mål C-14/83 Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen, specialutgåva 1984 s. 577, stycke 28.

²⁴ Se Mål C-14/83, Sabine von Colson, stycke 28 och exempelvis mål C-106/89 Marleasing SA mot Comercial Internacional de Alimentación SA, specialutgåva 1990 s. 575, stycke 8.

²⁵ Se Hettne, Jörgen, Otken Eriksson, Ida, *EU-rättslig metod - Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, andra upplagan, Norstedts Juridik 2011, s. 188-192 för djupare läsning.

²⁶ Mål C-26/62 N.V. Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen, specialutgåva 1963 s. 163, se sida 167 stycke 1-3. Se även avsnitt 2.1.

av olika rättsakter som har varierande karaktär och rättsliga konsekvenser.²⁷ Till sekundär-rätten räknas bindande rättsakter som utfärdats med stöd av fördraget, dvs. förordningar, direktiv och beslut. Deras rättsliga verkan stadgas i art 288 EUF-fördraget. Medan fördragen utgör primärrätt, ihop med senare gjorda ändringar och tillägg, och är därmed är överordnade sekundär-rätten.²⁸

Den EU-rättsliga metoden innebär bland annat en teleologisk tolkning av EU:s rättskällor²⁹ som är relevanta i förhållande till uppsatsens syfte.³⁰ Den teleologiska tolkningen används av Europeiska unionens domstol (EUD) i situationer då bestämmelsers lydelse eller kontextuella sammanhang är oklart. Anledningen är att EU-rättens bestämmelser genom tiderna varit oprecisa och vaga vilket de till viss del är än idag. Eftersom fördragsbestämmelserna är målinriktade och kompletteras genom sekundär-rätten är det viktigt att i brist på sekundär-rättsliga bestämmelser se till förordningens ändamål.³¹

I uppsatsen framställs etablerade rättskällor såsom EUF-fördraget, Fördraget om Europeiska unionen (EU-fördraget), förordning³², mervärdesskattedirektivet³³ och direktiv 2008/8/EG med en deskriptiv metod till den del bestämmelserna är relevanta för framställningens syfte. Förordningen avser att reflektera de nya reglerna beträffande platsen för tillhandahållandet av elektroniska tjänster och därigenom fastställa dem. Direktiv 2008/8/EG är en ändring av mervärdesskattedirektivet vad avser platsen för tillhandahållande av tjänster. Vidare är rättspraxis och allmänna rättsprinciper som är utformade av

²⁷ Se Artikel 288 EUF-fördraget.

²⁸ Att primär-rätten är överordnad följer av artikel 263 EUF-fördraget vari stadgas att EUD är behörig att pröva lagenlighet av rättsakter mot bakgrund av rättsregler rörande fördragets tillämpning eller fördragsbestämmelser. Se även fotnot 29 där rättskällorna anförs i hierarkisk ordning.

²⁹ De källor som åsyftas är primär-rätten, EU:s stadga om de grundläggande friheterna, allmänna rättsprinciper, avtal som unionen ingått med tredje land eller internationella organisationer, bindande och icke bindande sekundär-rätt, EU-domstolens och tribunalens rättspraxis, förarbeten, generaladvokatens förslag, doktrin och ekonomiska teorier i nämnd hierarkisk ordning. För uppsatsen är det inte relevant att behandla samtliga. Se Hettne, Otken Eriksson, *EU-rättslig metod Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, s. 40.

³⁰ Hettne, Otken Eriksson, *EU-rättslig metod - Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, s. 168.

³¹ Se Hettne, Otken Eriksson, *EU-rättslig metod - Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, s. 168.

³² Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

³³ Direktiv 2006/112/EG.

EUD viktiga för EU-rätten och ska tolkas med den EU-rättsliga metoden.³⁴ Det presenterade materialet analyseras i relation till dubbelbeskattning av elektroniska förmedlingstjänster.

Den EU-rättsliga metoden kombineras med att svensk lag, förarbeten, rättspraxis och doktrin brukas för tolkning av rättsregler ur svenskt perspektiv. Även regeringsbeslut och myndighetspublikationer så som Skatteverkets ställningstaganden, beslut och handledning används i uppsatsen för att belysa det svenska ställningstagandet i fråga om dubbelbeskattning då utbudet av praxis på området är begränsad till endast en underrättsdom från Kamrarrätten i Sundsvall. Denna underrättsdom måste anses relevant i brist av högre instansers avgöranden.

1.4 Disposition

I syfte att underlätta för läsaren avslutas varje kapitel med kommentarer som syftar till att underlätta för läsaren att förstå uppsatsens syfte bättre. Innehållet börjar i kapitel två med en framställning om EU-rättens inverkan på nationell rätt och framförallt tjänstefrihetens innebörd. Det görs för att bringa förståelse för syftet med den inre marknaden och tjänstefriheten. I det tredje kapitlet behandlas mervärdesskattesystemets syfte och utformning samt neutralitetsprincipen som genomsyrar mervärdesskatten. Kapitlet syftar således till att bringa klarhet för läsaren om mervärdesskattens struktur för att göra det enklare att förstå förhållandet till EU-rätten. Dessa två kapitel är nödvändiga för att förstå senare resonemang bättre vilket leder till att de är mer deskriptiva än resterande del var problematiken presenteras mer ingående.

Regler som avser att undanröja dubbelbeskattning samt situationer vilka resulterat i dubbelbeskattning exemplifieras i det fjärde kapitlet. Syfte är att i analysen, i kapitel fem, kunna sätta dubbelbeskattning av elektroniska förmedlingstjänster i relation till tjänstefriheten samt föra ett *de lege ferenda* resonemang av presenterad *de lege lata* med en teleologisk tolkning. Uppsatsen avslutas sedan i sjätte kapitlet där argumenten sammanställs och en teleologisk slutsats presenteras.

³⁴ Inom EU-rätten utgör praxis i många fall gällande rätt. Det innebär att EU-rätten till stor del är skapad av EUD och därigenom oskriven. Se Hettne, Otken Eriksson, *EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk rätts-tillämpning*, jfr s. 40 f. med s. 168.

2 Fri rörlighet för tjänster

2.1 EU-rättens inverkan på nationell rätt

Genom medlemskapet i EU antog Sverige en ny rättsordning, EU-rätten, som ska gälla utöver den nationella rätten. EU-rätten utgör inte bara en del av nationell rätt utan är överordnad den och ska således ha företräde i de nationella domstolarna vid tvist mellan nationella och EU-rättsliga bestämmelser.³⁵ Det innebär att nationell lagstiftning inte kan förhindra EU-rättens verkningar. EU-rätten utgör ett mellanting mellan folkrätt och federal lagstiftning på så vis och reglerar sålunda sin egen begränsning.³⁶ Sedan Lissabonfördragets³⁷ ikraftträdande regleras det europeiska samarbetet i EU-fördraget respektive EUF-fördraget varav det senare innehåller regler om fri rörlighet inom unionen.³⁸

Förordningar är enligt artikel 288 EUF-fördraget direkt tillämpliga i samtliga medlemsstater, direktiv behöver däremot införlivas i nationell lag genom implementering för att bli tillämpliga om det inte redan finns lagregler som tillgodoser direktivets ändamål. EUD har genom rättspraxis utvecklat en princip, som ger medlemsstaternas invånare en rättighet att åberopa EU-rättsliga regler i nationella domstolar i situationer då nationerna har implementerat bestämmelsen felaktigt, försent eller inte alls, kallad direkt effekt.³⁹ Den är tillämplig i två förhållanden. Vertikal direkt effekt⁴⁰ innebär att personer ges rätt att åberopa bestämmelser mot staten och horisontell direkt effekt⁴¹ ger skyldigheter och rättigheter mellan per-

³⁵ Mål C-6/64 Flaminio Costa mot E.N.E.L se sida 217 stycke 2-4.

³⁶ Mål C-26/62 van Gend & Loos se sida 166 stycke 6-8. Se även Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria, Öberg, Jesper, *EU-skatte rätt*, tredje upplagan, Iustus förlag 2011, s. 21.

³⁷ Lissabonfördraget om ändring av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, undertecknat i Lissabon den 13 december 2007, Europeiska unionens officiella tidning C 306 av den 17 december 2007.

³⁸ Artikel 26.2 EUF-fördraget.

³⁹ Mål 26/62 van Gend & Loos, se sida 167 stycke 1-3. För att en bestämmelse ska ha direkt effekt ska den vara precis, klar, ovillkorad och inte kräva kompletterande nationella eller gemenskaps åtgärder.

⁴⁰ Mål C-26/62 van Gend & Loos, se sida 167 stycke 7.

⁴¹ Mål C-43/75 Gabrielle Defrenne mot Société anonyme belge de navigation aérienne Sabena, specialutgåva 1976 s. 61, stycke 39.

soner. Förordningsbestämmelser har både vertikal och horisontell direkt effekt⁴² medan direktivbestämmelser endast har vertikal direkt effekt.⁴³

Principen om direktivkonform tolkning innebär att direktivregler ska tillämpas enhetligt i samtliga medlemsländer, direktivkonformt, i den utsträckning det är möjligt.⁴⁴ EUD begär följaktligen konform tolkning av nationella domstolar och skattemyndigheter. Det krävs dock att nationella tolkningsprinciper medger direktivkonform tolkning av lagen i fråga vilket innebär att nationella tolkningsprinciper blir av störst betydelse. De kan i sin tur leda till flera olika tolkningar av samma regel.⁴⁵ Det är då viktigt att se till den tolkning som på bästa vis tillgodoser att direktivets syfte fullföljs framför andra alternativa tolkningar.⁴⁶ Det är rättssäkerhetsprincipen som reglerar hur långt det är möjligt att tolka direktivkonformt i de enskilda medlemsstaterna. Det är ur den aspekten irrelevant huruvida en bestämmelse ska tolkas till fördel eller nackdel för enskilda individer utan det viktiga är just att den enskilda individen ska kunna förutse vilka konsekvenser dennes rättshandlingar får.⁴⁷

I art 113 EUF-fördraget stadgas att Europeiska rådet⁴⁸ ska verka för harmonisering av indirekta skatter och avgifter. Harmoniseringen ska sträcka sig så långt det är nödvändigt för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar i syfte att undvika snedvridning av konkurrens. Mervärdesskattedirektivets syfte är att skapa en inre marknad vari lagstiftning om omsättningsskatter inte snedvrider konkurrensen eller förhindrar den fria rörligheten för varor eller tjänster genom ett harmoniserat mervärdesskattesystem som undanröjer faktorer som kan påverka konkurrensen både nationellt och inom gemenskapen.⁴⁹ I be-

⁴² Artikel 288 EUF-fördraget.

⁴³ C-41/74 Yvonne van Duyn mot Home Office, specialutgåva 1974, s. 389, stycke 12 och 15.

⁴⁴ Principen om direktivkonform tolkning fastslogs i mål C-14/83 Sabine von Colson, stycke 28. Se även Mål C-106/89 Marleasing, stycke 8.

⁴⁵ Ståhl, Persson Österman m.fl., *EU-skatte rätt*, s. 37.

⁴⁶ Se förslag till avgörande av generaladvokat Kokott, föredraget den 7 september 2006, Mål C-369/04 Hutchison 3G UK Ltd m.fl. mot Commissioners of Customs and Excise, REG 2007 s. I-05247, stycke 149.

⁴⁷ Se Ståhl, Persson Österman m.fl., *EU-skatte rätt*, s. 38.

⁴⁸ Enligt artikel 15.2 Konsoliderad version av fördraget om Europeiska unionen, Europeiska unionens officiella tidning C 83 av den 30 mars 2010, s. 13-46 (EU-fördraget), består rådet av medlemsstaternas stats- och regeringschefer samt ordförande för både europeiska rådet och kommissionen.

⁴⁹ Direktiv 2006/112/EG, ingress, skäl 4.

aktande av det anförda torde det inte råda tvivel om hur långt direktivkonform tolkning ska råda, inom mervärdeskattens område, då harmoniseringen av mervärdesskatt är ett faktum inom unionen. Av det följer att en konform tolkning *ex officio* av mervärdesskattelagen (ML) ska göras.⁵⁰ Principen om direkt tillämplighet, direkt effekt och direktivkonform tolkning är en följd av att medlemsstaterna innehar en lojalitetsplikt gentemot EU-rätten som innebär att länderna ska verka lojalt.⁵¹

2.2 Frihetens innebörd

2.2.1 Definition av tjänstebegreppet

Att fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital ska säkerställas i syfte att upprätta den inre marknaden stadgas i artikel 26 EUF-fördraget. Tjänstebegreppet är vidsträckt och omfattar ett stort antal situationer då utförandet inte är begränsat till en viss plats utan kan utföras och mottas på varierande orter, exempelvis genom jurist-, revisors- och arkitekt-tjänster. Begreppets natur har lett till att den fria rörligheten för tjänster har ökat i betydelse allteftersom samhället i allt större grad övergår till ett tjänstesamhälle.⁵²

En definition av tjänstebegreppet återfinns i art 57 EUF-fördraget. Tjänster avser, enligt bestämmelsen, prestationer som normalt utförs mot ersättning och som inte faller under någon av de andra friheterna. Den är följaktligen negativt formulerad och gav tidigare intryck av att vara en prioritetsordning fram tills EUD i *Fidium Finanz*⁵³ fastställde att fastän bestämmelsen är negativt formulerad utgör den en definition av begreppet och ingen prioritetsordning. Domstolen framförde även att syftet med att uppställa en negativ definition är att säkerställa att ingen typ av ekonomisk verksamhet faller utanför definitionerna av de grundläggande friheterna.⁵⁴

⁵⁰ Ståhl, Person Österman m.fl., *EU-skatte rätt*, s. 38 f.

⁵¹ Kleerup, Melz m.fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 27 f.

⁵² Barnard, *The substantive law of the EU – The Four Freedoms*, s. 356.

⁵³ Mål C-452/04 *Fidium Finanz AG mot Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht*, REG 2006 s. I-09521.

⁵⁴ Mål C-452/04 *Fidium Finanz*, stycke 32.

Tjänstefriheten överlappar flera av de andra grundläggande friheterna och gränsdragningen är inte alltid transparent. Ett potentiellt gränsdragningsproblem kan identifieras gentemot varufriheten. Den aktualiseras exempelvis då en forskare i utbildningssyfte överför kunskap via böcker.⁵⁵ Även gränsdragningen gentemot etableringsfriheten⁵⁶ är svår att identifiera i vissa situationer. I praxis har fastställts att den fria rörligheten för tjänster är tillämplig även då tillhandahållaren förflyttar sig tillfälligt till en annan stat för att utföra tjänsten.⁵⁷ Då varaktigheten i den andra staten blir mer kontinuerligt exempelvis genom en etablering av ett fast driftställe är det istället fråga om etableringsfriheten. Detta är dock inte de enda gränsdragningsproblemen utan det finns även gentemot de fria kapitalrörelserna eftersom en transaktion i fördragets mening både kan anses utgöra en tjänst och en kapitalrörelse.⁵⁸ I målet *Fidium Finanz*⁵⁹ framhöll EUD att en prövning ska göras då en transaktion omfattas av flera friheter. Vid bestämmandet av vilken frihet som är aktuell är det avgörande att vilken som dominerar över den andra.⁶⁰

2.2.2 Förbud att inskränka friheten att tillhandahålla tjänster

Artikel 56.1 EUF-fördraget reglerar den fria rörligheten för tjänster och innebär att "... *inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom unionen förbjud[s] beträffande medborgare i medlemsstater som har etablerat sig i en annan medlemsstat än mottagaren av tjänsten*". För att artikeln ska bli tillämplig förutsätts att den som tillhandahåller tjänsten är medborgare och etablerad inom unionen. Bestämmelsen utgör ett restriktionsförbud då den omfattar olika hinder i nationell lagstiftning som inskränker den fria rörligheten för tjänster. Den avser att fånga in nationella bestämmelser som diskriminerar tjänster från andra medlemsstater, genom sin direkta ordalydelse, som i praktiken visar sig vara diskriminerande mot utländska tjänstproducenter, samt andra regler som hindrar den fria rörligheten för tjänster. Bestämmelsen

⁵⁵ Barnard, *The substantive law of the EU – The Four Freedoms*, s. 357.

⁵⁶ Etableringsfriheten stadgas i artikel 49 EUF-fördraget och utgör en av de rättigheter som IV avdelningen i EUF-fördraget stadgar beträffande fri rörlighet för personer.

⁵⁷ Mål C-234/01 *Arnoud Gerritse mot Finanzamt Neukölln-Nord*, REG 2003 s. I-05933, stycke 23.

⁵⁸ Ståhl, Persson Österman m.fl., *EU-skatte rätt*, s. 93.

⁵⁹ Mål C-452/04 *Fidium Finanz*.

⁶⁰ Mål C-452/04 *Fidium Finanz*, stycke 34.

är således långtgående och ett strikt synsätt ska användas vid tolkning av vad som faller inom den.⁶¹

Inom skatteområdet har dock tolkningen inte visat sig vara helt strikt. Skatteutformningens natur kan leda till uppfattningar om att den har negativ inverkan på handel och annan ekonomisk verksamhet då den är en kostnad för skattskyldiga. EUD tenderar att bedöma om skatteregler negativt särbehandlar tjänster tillhandahållna från andra länder inom unionen i praxis vilket leder till att det kan ifrågasättas huruvida EUD genom ett krav på likabehandling har inskränkt artikeln inom skatteområdet.⁶²

Ett exempel är *Lease Plan Luxembourg*⁶³ som gällde huruvida det stred mot artikel 56⁶⁴ EUF-fördraget att skattskyldiga personer behandlades olika mervärdesskattmässigt beroende på vart de var etablerade. Personer som inte var etablerade i den berörda medlemsstaten erhöll lägre ränta än de som var etablerade i medlemsstaten då den lagstadgade tidsfristen för återbetalning av mervärdesskatt hade löpt ut. EUD fastslog att det utgjorde dold diskriminering att tjänstesäljaren behandlades annorlunda på grund av sin etablering och att det därmed stred mot artikel 56 EUF-fördraget.⁶⁵ Enligt samma bestämmelse ska inte heller tjänsteköpare missgynnas på grund av att denne vänder sig till tjänstesäljare som är etablerade i andra medlemsstater.⁶⁶

Likaså har regler som indirekt missgynnat tjänstesäljare på grund av dennes etableringsort visat sig vara otillåtna samt regler kopplade till vart tjänstesäljaren tillhandahöll tjänsten. Exempel på det förra är villkor som innebar att ett medlemslands tjänsteköpare erhöll vissa

⁶¹ Ståhl, Persson Österman m.fl., *EU-skatte rätt*, s. 93 f.

⁶² Ståhl, Persson Österman m.fl., *EU-skatte rätt*, s. 94-96. Författarna menar på att praxisutvecklingen ger vid handen en slutsats om att EUD har inskränkt artikeln inom skatteområdet till att utgöra ett krav på likabehandling.

⁶³ Mål C-390/96 *Lease Plan Luxembourg SA mot Belgische Staat*, REG 1998 s. I-02553.

⁶⁴ Dåvarande artikel 59 Amsterdampfördraget om ändring av Fördraget om Europeiska unionen, Fördragen om upprättandet av Europeiska gemenskaperna och vissa akter som hör samman med dem, Europeiska unionens officiella tidning C 340 av den 10 november 1997. Ändrades till artikel 49 Nicefördraget om ändring av Fördraget om Europeiska unionen, Fördragen om upprättandet av Europeiska gemenskaperna och vissa akter som hör samman med dem, Europeiska unionens officiella tidning C 80 av den 10 mars 2001.

⁶⁵ Se mål C-390/96 *Lease Plan Luxembourg*, stycke 31-33 och 39-41.

⁶⁶ Mål C-118/96 *Jessica Safir mot Skattemyndigheten i Dalarnas län, tidigare Skattemyndigheten i Kopparbergs län*, REG 1998 s. I-01897, stycke 34 och 36.

skatteförmåner om de köpte tjänsten från en säljare som var skattskyldig i det berörda medlemslandet men som alltid uteslöt förmånen för tjänsteköpare som köpte av en säljare etablerad utomlands.⁶⁷ Exempel på det senare är regler beträffande begränsad avdragsrätt för kurskostnader belägna i andra medlemsstater jämfört med kurskostnader utförda i tillhandahållarens etableringsstat.⁶⁸

2.2.3 Rättfärdigande grunder

I artiklarna 45, 52 och 62 EUF-fördraget återfinns bestämmelser som i undantagsfall kan godkänna nationella bestämmelser som är diskriminerande eller på annat vis hindrar den fria rörligheten för tjänster, personer och kapital.⁶⁹ Det har dock ur praxis framkommit att det i skattemål torde vara svårt att få diskriminerande regler rättfärdigade med hjälp av dessa bestämmelser. EUD har i flertal fall påvisat att risk för skatteflykt och att ekonomiska överväganden som resulterar i minskade skatteintäkter för medlemsstaten inte inkluderas inom de nämnda artiklarna.⁷⁰

Förutom nämnda bestämmelser har domstolen även utvecklat en princip i praxis för att rättfärdiga diskriminering. I målet *Gebhard*⁷¹ fastslog domstolen ett test för rättfärdigande av diskriminerande regler i nationell lagstiftning, kallad rule of reason doktrin. Testet består av fyra kriterier som ska uppfyllas för att rättfärdiga nationella åtgärder som kan hindra eller minska attraktiviteten av att utöva de grundläggande friheterna. Regler som är diskriminerande ska vara ”... tillämpliga på ett icke diskriminerande sätt, de skall framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse, de skall vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den mål-

⁶⁷ Mål C-294/97 Eurowings Luftverkehrs AG mot Finanzamt Dortmund-Unna, REG 1999 s. I-07447, stycke 33-34 och 40.

⁶⁸ Mål C-55/98 Skatteministeriet mot Bent Vestergaard, REG 1999 s. I-07641, stycke 22.

⁶⁹ Varufriheten saknar en motsvarande möjlighet till rättfärdigande av det följer att skatteregler som öppet diskriminerar varufriheten aldrig är tillåtna. Se Ståhl, Persson Österman m.fl., *EU-skatteätt*, s. 147.

⁷⁰ Se Mål C-270/83 Europeiska gemenskapernas kommission mot Frankrike (avior fiscal) Specialutgåva 1986, s. 389 stycke 25. Samt exempelvis mål C-264/96 Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes), REG 1998 s. I-04695, stycke 28.

⁷¹ Mål C-55/94 Reinhard Gebhard och Consiglio dell'Ordine Avvocati e Procuratori di Milano, REG 1995 s. I-04165.

sättning som eftersträvas genom dem och de ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning⁷² för att kunna rättfärdigas.

Det första rekvisitet torde innebära att rättfärdigande av öppen diskriminering, sådan som grundar sig på nationalitet, inte kan godtas med stöd av testet. Domstolen har vidhållit i skattemål där det varit fråga om öppen diskriminering och framfört att diskrimineringen inte kan rättfärdigas utan stöd i fördragstexten.⁷³ Det andra rekvisitet innebär att önskemålet om fri rörlighet sätts i relation till det syfte som ligger bakom den utformade regeln för att avgöra vilket som väger tyngst att skydda. För att den ifrågavarande nationella regeln ska rättfärdigas krävs förutom att intresset är skyddsvärt även att regeln är utformad på ett ändamålsenligt och proportionerligt sätt, den får alltså inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet.⁷⁴ Domstolen har i ett flertal mål prövat huruvida en regel kan rättfärdigas med rule of reason doktrin. Grunder som har rättfärdigats är bland annat regler som avsett att fånga in skatteflykt som bygger på konstlade upplägg utan någon ekonomisk förankring i etableringsstaten.⁷⁵ Domstolen har således gjort skillnad på regler som avser att fånga in situationer där risk för skatteflykt finns och enbart konstlade upplägg. Grunder som inte har rättfärdigats är exempelvis diskriminerande regler mot tjänstesäljare etablerade i ett annat land genom att den egna statens tjänstesäljare erhåller skattemässiga förmåner som utländska tjänstesäljare undantas från.⁷⁶

2.3 Kommentarer

Primärrättens ställning gentemot sekundärrätten innebär att primärrätten är överordnad och innehar således ett starkt skyddsintresse. Sekundärrätten och EUD innehar uppgiften

⁷² Mål C-55/94 Gebhard, stycke 37.

⁷³ Se mål C-311/97 Royal Bank of Scotland plc och Elliniko Dimosio (grekiska staten), REG 1999 s. I-02651. Stycke 31-32. Samt mål C-153/08 Europeiska gemenskapens kommission mot Konungariket Spanien, REG 2009 s. I-09735, Stycke 45.

⁷⁴ Ståhl, Persson Österman m.fl., *EU-skatte rätt*, s. 150.

⁷⁵ Mål C-196/04 Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue, REG 2006 s. I-07995, se särskilt stycke 72 och 75. Se även mål C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue, REG 2007 s. I-02107, stycke 71 och 92. Domstolen framhöll i det senare målet att underkapitaliseringsregler kunde rättfärdigas av skatteflyktsskäl om reglerna specifikt träffande konstlade upplägg som iscensatts i syfte att undvika skatt i hemstaten.

⁷⁶ Mål C-294/97 Eurowings, stycke 40-41.

att säkerställa att regler upprättas i syfte att säkerställa den inre marknaden.⁷⁷ Strävan efter en fri inre marknad framkommer ur rättspraxis på så vis att kraven för rättfärdigande, för bestämmelser som står i strid med tjänstefriheten, är detaljerade.⁷⁸

Nödvändigt att framhålla är stadgandet i artikel 113 EUF-fördraget och stätta det i relation till bestämmelsen om fri rörlighet för tjänster i artikel 56 EUF-fördraget. Harmoniserade mervärdesskatteregler avser följaktligen att försäkra den inre marknaden som innefattar fri rörlighet för tjänster enligt artikel 26.2 EUF-fördraget. Det innebär att mervärdesskatteregler inte får minska attraktiviteten, genom diskriminering, att tillhandahålla tjänster enligt artikel 56 EUF-fördraget då sådana hinder äventyrar den fria inre marknaden i sin tur.

Det kan således ifrågasättas huruvida det är hindrande mot tjänstefriheten att näringsidkare beläggs kostnader, som grundar sig i mervärdesskattesystemet som ska vara harmoniserat till den grad det är nödvändigt för den inre marknaden, på grund av att de tillhandahåller tjänster i andra medlemsstater. Det torde anses inskränka näringsidkares möjlighet, genom att göra det mer kostsamt och därigenom mindre attraktivt för näringsidkaren, att tillhandahålla tjänster i andra stater jämfört med andra näringsidkare.

Rule of reason-doktrin som framkom ur *Gebhard*⁷⁹ förhåller sig EUD strikt till i bedömning av rättfärdigande vilket bland annat framkommer i *Eurowings*⁸⁰. Friheten att tillhandahålla tjänster är följaktligen långtgående. Praxis på skatteområdet tenderar dock att bero på likabehandlingskrav mellan nationella tjänestetillhandahållare och sådana från andra medlemsstater. Det tyder således på att artikeln är inskränkt till att utgöra ett krav på likabehandling.⁸¹ Det faller enligt min mening naturligt då skatten av sin natur kan uppfattas som hindrande i ekonomisk verksamhet då den utgör en kostnad för tjänestetillhandahållaren.

Huruvida en inskränkning om krav på likabehandling även råder inom mervärdesskattens område förefaller inte givet. Mervärdesskattesystemet är harmoniserat i syfte att undvika

⁷⁷ Se artikel 288 EUF-fördraget.

⁷⁸ Se mål C-55/94 *Gebhard*, stycke 37.

⁷⁹ Mål C-55/94 *Gebhard*, stycke 37.

⁸⁰ Se exempelvis mål C-294/97 *Eurowings*, stycke 40-41.

⁸¹ Se avsnitt 2.2.2 samt Ståhl, Persson Österman m.fl., *EU-skatte rätt*, s. 93-96.

dubbelbeskattning.⁸² Det avser, i enighet med artikel 113 EUF-fördraget, att vara harmoniserat i den mån det är nödvändigt för att säkerställa den inre marknaden samt undvika snedvriden konkurrens. Det anförda talar för att en inskränkning inte råder inom mervärdesskattens område. Rättfärdigande av mervärdesskatteregler, som gör det mindre attraktivt för näringsidkare att tillhandahålla tjänster i andra stater än sin etableringsstat, torde således inte bero av likabehandlingskrav utan av ett strikt restriktionsförbud.

⁸² Direktiv 2006/112/EG, ingress, skäl 62.

3 Mervärdesskattesystemet

3.1 Syfte och utformning

Mervärdesskatten är utformad att utgöra en generell konsumtionsskatt som utgår vid omsättning av varor och tjänster och syftar till att påföras försäljningspriset till konsumenter.⁸³ Den utgör en indirekt skatt då konsumenter bär kostanden av den medan det är näringsidkaren, den som omsätter varan och betalar in mervärdesskatt till staten, som är skattesubjekt och sålunda skattskyldig.⁸⁴ Skattens utformning syftar till att påverka konsumentens val mellan olika varor och tjänster så neutralt som möjligt vilket skiljer sig från andra indirekta skatter, exempelvis punktskatten på tobak som istället syftar till att påverka konsumtionen negativt dvs. minska konsumtionen.⁸⁵ Neutralitet mellan olika alternativ är följaktligen viktigt för att minska samhällsekonomiska effektivitetsförluster som uppkommer när beskattning påverkar valet mellan olika alternativ.⁸⁶

Näringsidkare ska öppet redovisa mervärdesskatten för att erhålla avdragsrätt med samma belopp som den ingående mervärdesskatten. Fördelen med mervärdesskatteutformningen är att endast mervärdet adderas till ursprungspriset vilket medför att det inte uttas mer mervärdesskatt i produktionskedjan än den slutliga skatten som konsumenten erlägger. Endast mervärdet beskattas på så vis vilket innebär att reciprocitet⁸⁷ finns.⁸⁸ Genom att den utgående och ingående skatten är lika stora undviks kumulativa effekter. Kumulativ effekt uppstår exempelvis om en person i produktionskedjan inte är beskattningsbar och bedriver blandad verksamhet. Det medför att skatten som betalas in till staten av näringsidkarna blir högre än vad konsumenterna står för kostnaden av.⁸⁹

⁸³ Klerup, Melz m.fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 15.

⁸⁴ 1 kap 2 § Mervärdesskattelag (1994:200) (ML) stadgar att den som omsätter varan är skattskyldig. Se även Klerup, Melz m.fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 17.

⁸⁵ Klerup, Melz m.fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 15.

⁸⁶ Klerup, Melz m.fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 22. Se mer om neutralitet i avsnitt 3.3.

⁸⁷ Reciprocitet är en princip för konsekvent beskattning. Den innebär skatteplikt som åligger en aktör grundar sig affärskontrahentens avdragsrätt och vice versa. Se Melz, Peter, *Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder*, Juristförlaget 1990, s. 81.

⁸⁸ Se Klerup, Melz m.fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 16.

⁸⁹ Klerup, Melz m.fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 18 f.

I Sverige utgår mervärdesskatt i regel som ett tillägg på försäljningspriset med 25 procent och det finns även två reducerade skattesatser på 12 respektive 6 procent.⁹⁰ Den erlagda skatten utgör mervärdet som i grova drag reflekterar de inkomster näringsidkaren erhåller. Följaktligen utgår mervärdesskatt och inkomstskatt på samma underlag sett ur företagets synvinkel.⁹¹ Det är även nödvändigt att framhålla att skatterna ska fungera olika. Inkomstskatten ska bäras av de skattskyldiga medan syftet med mervärdesskatten är att kostnaden övervältras på konsumenterna för att skattskyldiga inte ska stå för kostnaden.⁹²

Det första steget mot ett gemensamt mervärdesskattesystem för EU:s medlemsländer innehöll blygsamma harmoniseringskrav. Det var nödvändigt att gå fram i etapper för att inte betydande förändringar skulle drabba medlemsstaternas skattestruktur på en och samma gång.⁹³ Strävan efter harmonisering fortsatte och resulterade i flertal omarbetade direktiv som resulterat i det nuvarande mervärdesskattedirektivet⁹⁴. Direktivet innehåller nu detaljerade regler som bland annat definierar skattebasen⁹⁵ och är således relativt uttömmande. Vidare har direktivet till syfte att säkerställa att mervärdesskattesystemet tillämpas enhetligt.⁹⁶ Det har även till syfte att lösa problemet med dubbelbeskattning av gränsöverskridande transaktioner som uppkommer till följd av att medlemsländerna tillämpar olika tolkningar av bestämmelserna om platsen för beskattningsbara transaktioner.⁹⁷

Genomförandeförordningen⁹⁸ avser att säkerställa enhetlig tillämpning av mervärdesskattedirektivet. Genom förordningen fastställs tillämpningsföreskrifter avseende direktivet vilka blir direkt tillämpliga⁹⁹ i samtliga medlemsstater. Syftet är att säkerställa mervärdesskattesys-

⁹⁰ 7 Kap 1 § ML.

⁹¹ Kleerup, Melz m.fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 16.

⁹² Kleerup, Melz m.fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 17.

⁹³ Direktiv 67/227/EEG.

⁹⁴ Direktiv 2006/112/EG.

⁹⁵ Se avdelning VII direktiv 2006/112/EG.

⁹⁶ Direktiv 2006/112/EG, ingress, skäl 61.

⁹⁷ Direktiv 2006/112/EG, ingress, skäl 62.

⁹⁸ Genomförandeförordning 282/2011.

⁹⁹ Artikel 288 EUF-fördraget. se även avsnitt 2.1.

stemets tillämpning som ska överensstämma med den inre marknadens syfte bättre. Eftersom olikheter, samt risker därom, av medlemsstaternas tillämpning inte är förenliga med en väl fungerande inre marknad.¹⁰⁰ En av tillämpningsföreskrifterna avser specifikt tillhandahållandet av elektroniska tjänster.¹⁰¹

Europeiska kommissionen strävar efter ett enklare mervärdesskattesystem som är mer förenligt med den inre marknaden. De har lyft fram företagets viktiga roll i skatteuppbörden då det har visat sig att mervärdesskattelagstiftningen medför kostnader för näringsidkarna vid fullföljandet av den. Kostnader i form av administrativa bördor är inte önskvärda då mervärdesskatten utgör en konsumtionsskatt som konsumenterna ska stå för kostnaden av. Genom att minska kostnaden skulle unionens företag bli mer konkurrenskraftiga.¹⁰² Kommissionen uppger att kostnaden som uppkommer uppgår till 2-8 % av hela momsuppbörden i dagsläget. De mindre företagen har således en börda som överstiger deras kapacitet.¹⁰³

3.2 Tillhandahållande av tjänster

För att beskattning ska genomföras krävs lagstöd då beskattning är ett tvångsmässigt förfarande för den enskilda individen.¹⁰⁴ Skattskyldighet för mervärdesskatt åligger de personer som är beskattningsbara och som bedriver yrkesmässig verksamhet.¹⁰⁵ Beskattningsbara är personer som omsätter tjänster.¹⁰⁶ De ska även bedriva yrkesmässig verksamhet som föreligger om verksamheten utgör näringsverksamhet enligt bestämmelserna i 13 kapitlet inkomstskattelag (1999:1229).¹⁰⁷ Näringsverksamhet föreligger enligt bestämmelserna då förvävsverksamhet bedrivs yrkesmässigt och självständigt.¹⁰⁸ Att verksamhet bedrivs i för-

¹⁰⁰ Genomförandeförordning 282/2011, ingress, skäl 2 och 4.

¹⁰¹ Artikel 7 genomförandeförordning 282/2011. Se även avsnitt 4.3.2.

¹⁰² KOM (2010) 1455 slutlig, Grönbok om mervärdesskattens framtid – Ett enklare, stabilare och mera effektivt mervärdesskattesystem, s. 3 f.

¹⁰³ COM (2011) 851 final, Communication from the commission to the European parliament, the council and the European economic and social committee – on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, s. 6.

¹⁰⁴ Jfr 8 kap 3 § och 2 kap 10 § 2 st Regeringsformen (1974:152).

¹⁰⁵ 1 kapitlet 1 § 1 p. ML. Se även artikel 9 direktiv 2006/112/EG.

¹⁰⁶ Se 1 kapitlet 2 § ML. Se även artikel 9.1 1 stycket direktiv 2006/112/EG.

¹⁰⁷ 4 kapitlet 1 § 1 p. ML. Se även artikel 9.1 2 stycket direktiv 2006/112/EG.

¹⁰⁸ 13 kapitlet 1 § 1 st Inkomstskattelag. Se även artikel 9-10 direktiv 2006/112/EG.

värvsyfte innebär att den har till syfte att ge ett ekonomiskt utbyte. Det finns således ett krav på ersättning för att näringsidkare ska anses vara beskattningsbara. Huruvida verksamheten faktiskt går med vinst eller inte är irrelevant vid bedömandet av frågan, det avgörande är följaktligen syftet. Vidare innebär yrkesmässighetsrekvisitet att verksamheten inte bara ska vara av tillfällig natur utan bedrivs regelbundet. Självständigheten innebär att verksamheten ska bedrivs självständigt gentemot dess uppdragsgivare.¹⁰⁹

Sveriges medlemskap i EU 1995 innebar förändringar på mervärdesskattens rättsområde. Det medförde att EU-rättens rättskällor har stor betydelse inom mervärdesskattens område och EU-rättslig lagstiftning på området är överordnad nationell mervärdesskatterättslig lagstiftning.¹¹⁰ Nationell rätt inte får inskränka EU-rättens bestämmelser men kan utvidga vid den av vad som ska omfattas.¹¹¹ Av det följer att bestämmelserna i ML får tillämpas istället för den underliggande EU-rättsliga lagstiftningen om de är mer förmånliga för den enskilda. I Sverige är det Skatteverket som utför beskattning av både fysiska och juridiska personer. Verkets beslut kan vid missnöje överklagas och det finns även möjlighet för förhandsbesked i frågor.¹¹²

Tillhandahållande av tjänst definieras i artikel 24.1 mervärdesskattedirektivet som ”... *varje transaktion som inte utgör leverans av varor*”.¹¹³ Bestämmelsen är sålunda negativt definierad och fångar in många olika transaktioner, exempelvis både överlåtelser av immateriella tillgångar och köp av städning. Samtidigt är det viktigt att avgöra om det presterade är en vara eller en tjänst då det finns beskattningsskillnader som beror på klassificeringen. Exempelvis utgör programvaror till datorer i fysisk form, dvs. CD-skiva eller USB varor medan motsvarande innehåll som tillhandahålls via internet utgör elektroniskt tillhandahållna tjänster.¹¹⁴ Det är

¹⁰⁹ Se Kleerup, Melz m.fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 32 f.

¹¹⁰ Mål C-6/64 Costa mot E.N.E.L, s. 211, se sida 217 stycke 2-4.

¹¹¹ Jfr Mål C-6/64 Costa mot E.N.E.L, s. 211, se sida 218 stycke 3-4.

¹¹² 22 a § 1 stycket Förvaltningslag (1986:223) stadgar att överklagan av myndighetsbeslut sker till förvaltningsrätt, om överklagan har skett enligt 22 a § 1 stycket krävs prövningstillstånd vid överklagan till kammarrätt enligt 22 a § 2 stycket Förvaltningslagen. Förhandsbesked kan sökas hos skatterättsnämnden enligt Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor vars beslut överklagas direkt till Högsta förvaltningsdomstolen enligt 22 § Lag om förhandsbesked i skattefrågor.

¹¹³ Jfr med definitionen i 1 kapitlet 6 § 2 meningen ML.

¹¹⁴ Westberg, Björn, *Mervärdesskattedirektivet – en kommentar*, Thomson Reuters Professional AB 2009, s. 148.

följaktligen enklare att avgöra klassificeringen i vissa fall än i andra. Då det uppstår svårigheter har EUD konstaterat i *Faaborg-Gelting Linien*¹¹⁵ att bedömningen ska bero på huruvida det är tjänstetillhandahållandet eller varan som utgör den övervägande delen. Det kan även uppkomma situationer då exempelvis en tjänst uppfattas som en skara av flera tjänster varav en är skattefri. EUD har framhållit att bedömningen huruvida det är möjligt att separera tjänsterna ska göras genom en ekonomisk analys. Framkommer det då att tjänsten faktiskt inkluderar flera tjänster, varav en är skattefri, ska den tjänst som kunden faktiskt efterfrågar anses utgöra den överordnade.¹¹⁶

Tjänstebegreppet i mervärdesskattedirektivets mening omfattar även förpliktelser att avstå från vissa handlanden eller att tolerera vissa handlanden eller situationer enligt artikel 25 (b) mervärdesskattedirektivet. EUD har slagit fast att en konsumtion av underlåtelser krävs för att det ska ses som tillhandahållande av tjänst. Det innebär att underlåtenheten att utföra en viss tjänst ska påverka konsumenter för att tillhandahållandet ska klassificeras som tillhandahållande av tjänst.¹¹⁷

3.3 Neutralitet

Inom mervärdesskattens område finns flertal neutralitetsprinciper som är viktiga och ska genomsyra området. Neutraliteten är relativ vilket bokstavligen innebär att den endast kan ses i förhållande till vissa angivna fenomen.¹¹⁸ Det medför att det finns flera olika typer av neutralitetsprinciper. Innebörden av dem är en strävan efter att minska effektivitetsförluster som uppkommer naturligt av att beskattning påverkar olika val som skattskyldiga företag.¹¹⁹ Även vid bristande harmoniseringsregler bör konkurrensen vara neutral genom att liknande tjänster, oavsett hur lång produktionskedjan är, beskattas med ett lika stort skatteuttag inom varje medlemsland.¹²⁰ En uppdelning mellan intern och extern neutralitet görs i regel

¹¹⁵ Mål C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien A/S mot Finanzamt Flensburg*, REG 1996 s. I-02395, stycke 14.

¹¹⁶ Se mål C-349/96 *Card Protection Plan Ltd (CPP) mot Commissioners of Customs & Excise*, REG 1999 s. I-00973, särskilt stycke 30-32.

¹¹⁷ Mål C-215/94 *Jürgen Mohr mot Finanzamt Bad Segeberg*, REG 1996 s. I-00959, stycke 22 och mål C-384/95 *Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG mot Finanzamt Calau*, REG 1997 s. I-07387, stycke 22-23.

¹¹⁸ Terra, *Sales taxation: The Case of Value Added Tax in the European Community*, s. 15.

¹¹⁹ Kleerum, Melz m.fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 22.

¹²⁰ Direktiv 2006/112/EG, ingress, skäl 7.

inom doktrin där den interna avser konkurrerande transaktioner inom en stat och den externa avser gränsöverskridande handel inom unionen.¹²¹

Ett relevant exempel på neutralitetskrav vid gränsöverskridande handel inom unionen behandlades i *Cookies World*¹²². EUD fastslog att dubbelbeskattning av transaktioner, som uppkommer då en medlemsstat påför mervärdesskatt för ekonomiska transaktioner, vilka redan tillhandahållaren av tjänsterna lagligen betalat mervärdesskatt för i en annan stat, strider mot principen om skatteneutralitet som utgör en del av det harmoniserade mervärdesskattesystemet.¹²³

EUD vidhöll generaladvokatens uttalande i förslaget¹²⁴ till avgörande i domskälen beträffande neutralitetens innebörd.¹²⁵ I förslaget framförde generaladvokaten att den grundläggande principen för mervärdesskattedirektivet avser att förhindra dubbelbeskattning eller ingen beskattning alls av transaktioner som har gränsöverskridande inslag inom unionen.¹²⁶ Det innebär att beskattning ska vara neutral för all ekonomisk verksamhet som är föremål för mervärdesskatt. Vidare framfördes att likabehandling i skattehänseende ska råda på så vis att konkurrensnedvridning undviks vilket medför att undantag från harmonisering måste tolkas snävt. Det innebär att undantag endast ska tillåtas i de fall som anges i direktivet då vardera undantag medför ytterligare avvikelser i medlemsstaterna avseende skattenivån.¹²⁷

¹²¹ Se Terra, *Sales taxation: The Case of Value Added Tax in the European Community*, s. 15-19 samt Lindencrona, Gustaf, *Skatter och kapitalflykt: beskattningens inverkan på det finansiella kapitalets och dess ägares rörlighet över Sveriges gränser mot bakgrund av den pågående ekonomiska integrationen i Västeuropa*, Jurist- och samhällsvetareförbundets Förlag AB 1972, s. 47-50. Det råder olika uppfattning mellan författarna om vilka aspekter som faller inom typerna av neutralitet. Det faller dock utanför ramen för uppsatsens syfte att redogöra för dessa ingående. Den nyfikne läsaren hänvisas till anförda verk.

¹²² Mål C-155/01 *Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH IL mot Finanzlandesdirektion für Tirol*, REG 2003 s. I-08785.

¹²³ Mål C-155/01 *Cookies World*, stycke 60.

¹²⁴ Förslag till avgörande av generaladvokat Geelhoed, föredraget den 10 oktober 2002, i mål C-155/01 *Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH IL mot Finanzlandesdirektion für Tirol*, REG 2003 s. I-08785, stycke 28-29.

¹²⁵ Mål C-155/01 *Cookies World*, stycke 59.

¹²⁶ Förslag till avgörande av generaladvokat Geelhoed, föredraget den 10 oktober 2002, i mål C-155/01 *Cookies World*, stycke 28.

¹²⁷ Förslag till avgörande av generaladvokat Geelhoed, föredraget den 10 oktober 2002, i mål C-155/01 *Cookies World*, stycke 29.

3.4 Kommentarer

Mervärdesskattens syfte är följaktligen att belasta konsumenterna som betalar mervärdesskatt till näringsidkarna vilka sedan betalar in den till staten. Således kan konstateras att näringsidkarna är uppbördsmän åt staten i syfte att införskaffa mervärdesskatteintäkter. En förutsättning för att anses skattskyldig är att näringsidkaren får ersättning för tjänstetillhandahållandet av mottagaren.¹²⁸ Näringsidkaren innehar en oavlönad uppgift att betala in mervärdesskatt från försäljningarna till staten. Konklusionen har även bekräftats av kommissionen i deras uttalande i grönboken.¹²⁹ Frågan huruvida det är befogat, utifrån mervärdesskattesystemets syfte, att näringsidkare åläggs extra kostnader i form av dubbelbeskattning av transaktioner måste således besvaras. Hänsyn till syftet, neutralitetskravet och kommissionens uttalande i grönboken¹³⁰ är nödvändigt.¹³¹

Neutralitetskravet inom mervärdesskatteområdet konstaterades av domstolen i målet *Cookies World*¹³². Dubbelbeskattning av transaktioner står följaktligen i strid med neutralitetskravet. Utgången av målet innebär att undantag från harmoniseringen ska godkännas strikt i de fall undantaget framkommer ur direktivet för att vara förenliga med skatteneutraliteten som är en del av mervärdesskattesystemet.¹³³ Skatteneutralitet torde vara jämförbar med konkurrensneutralitet, som stadgas i mervärdesskattedirektivet, då båda avser att inte påverka, snedvrída, val och konkurrens.¹³⁴ Konkurrensneutralitet avser att undvika olikbehandlande av skatt mellan medlemsstater på så vis att medlemsstaterna ska bedöma lika. Reciprociteten avser att bevaras på så vis för att undkomma kostnader som inte är avdragsgilla för näringsidkarna, oavsett försäljnings- eller produktionskedjans längd.

¹²⁸ Jfr. 4 kapitlet 1 § 1 p. ML med 13 kapitlet 1 § 1 st Inkomstskattelagen. Se även avsnitt 3.2.

¹²⁹ KOM (2010) 1455 slutlig, s 3 f.

¹³⁰ Se KOM (2010) 1455 slutlig. Se även avsnitt 3.1 och COM (2011) 851 final, s. 6.

¹³¹ Se för liknande resonemang avsnitt 2.3 och för analys kapitel 5.

¹³² Mål C-155/01 *Cookies World*.

¹³³ Förslag till avgörande av generaladvokat Geelhoed, föredraget den 10 oktober 2002, i mål C-155/01 *Cookies World* jfr. C-155/01 *Cookies World*, stycke 29.

¹³⁴ Direktiv 2006/112/EG, ingress, skäl 7 jfr. mål C-155/01 *Cookies World*, stycke 60.

4 Dubbelbeskattning av mervärdesskatt

4.1 Definition av dubbelbeskattning

Terminologin som används på inkomstbeskattningens område är inte anpassad för den indirekta beskattningen. Det är sålunda av vikt att en åtskillnad mellan transaktioner som tillhandahålls mellan beskattningsbara personer i B2B situationer, och från näringsidkare till icke-beskattningsbara personer i B2C situationer, görs i ett mervärdesskatterätligt hänseende.¹³⁵

Syftet med mervärdesskatten är att skatteobjektet ska beskattas av de skattskyldiga, inte att skattesubjektet ska beskattas, varför dubbelbeskattning på området är jämförbar med den juridiska dubbelbeskattningen. Det anförda innebär dock att ett skatteobjekt kan bli beskattat flera gånger fast av olika skattesubjekt. Situationen uppstår i regel när det är fråga om transaktioner mellan näringsidkare och är snarare att se som ekonomisk dubbelbeskattning med en inkomstskatterättslig terminologi. Det har sålunda påtalats att OECD:s definition av juridisk dubbelbeskattning är för snäv.¹³⁶

4.2 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning

Platsen för tillhandahållandet av tjänster är avgörande vid bestämmandet vart beskattning ska ske och således även ett viktigt avgörande för att undanröja dubbelbeskattning. Det finns två principer, ursprungs- och destinationslandsprincipen, inom EU-rätten som ligger till grund för avgörandet av vilken stat som har rätt att beskatta en transaktion som rör sig mellan två eller flera stater. Ursprungslandsprincipen innebär att beskattning sker i säljarens etableringsland medan destinationslandsprincipen innebär att beskattning sker där varan eller tjänsten konsumeras, dvs. i köparens land.¹³⁷

För att avgöra vart beskattning ska ske är det således viktigt att bestämma omsättningslandet. Inom mervärdesskatterättens område görs åtskillnad beroende på vad det är för tjänst som tillhandahålls och till vem. Även här görs en distinktion mellan tjänster tillhandahållna

¹³⁵ Rendahl, *OECD om internationell dubbelbeskattning på momsområdet*, SvSkt 2009, s 551. Se även avsnitt 1.2.

¹³⁶ Rendahl, *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*, s. 23 f. Se även Rendahl, *OECD om internationell dubbelbeskattning på momsområdet*, SvSkt 2009, s. 551 f.

¹³⁷ Kleerup, Melz m.fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 114.

i B2B och i B2C situationer.¹³⁸ Definitionen av beskattningsbar person, näringsidkare, återfinns i artikel 9.1 mervärdesskattedirektivet som stadgar att en person som, oberoende av vart, självständigt bedriver ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat, är att se som en beskattningsbar person. I 5 kap 4 § ML omfattas även verksamhet som inte utgör omsättning eller som inte är yrkesmässig enligt reglerna i ML. Bestämmelsen omfattar sålunda exempelvis holdingbolag som inte bedriver verksamhet och allmännyttiga ideella föreningar.¹³⁹

Huvudregeln i B2B situationer är att beskattning ska ske där näringsidkaren som mottar tjänsten antingen har säte för sin ekonomiska verksamhet eller fast etablering varifrån tjänsten tillhandahålls.¹⁴⁰ I B2C situationer är huvudregeln att beskattning ska ske där tjänstetillhandahållaren antingen har säte för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe. Tillhandahålls tjänsten från ett fast etableringsställe, som inte är beläget i samma land som tjänstetillhandahållaren har etablerat säte för sin ekonomiska verksamhet, anses platsen där det fasta etableringsstället är beläget vara den plats där tillhandahållandet görs från och vart beskattning ska ske.¹⁴¹

4.3 Förmedling av elektroniska tjänster.

4.3.1 Innebörden av förmedling

Förmedling av tjänster avser då en näringsidkare i eget namn för någon annans räkning deltar i tillhandahållandet av tjänster. Den personen anses då ha tagit emot och själv ha tillhandahållit tjänsterna i fråga.¹⁴² Det blir sålunda en omsättning i två led som kan jämföras med ett kommissionärsförhållande. Förmedlaren blir skattskyldig för hela förmedlingstjänstens försäljningssumma. Näringsidkaren för vars räkning förmedlaren tillhandahåller tjänsten, huvudmannen, blir skyldig att betala utgående mervärdesskatt för vad förmedlaren, efter att denne har tagit ut sin ersättning, betalar till huvudmannen. Den skatt huvudmannen

¹³⁸ Kleerup, Melz m.fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 124.

¹³⁹ Kleerup, Melz m.fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 125.

¹⁴⁰ Se 5 kap 5 § ML och artikel 44 direktiv 2008/8/EG.

¹⁴¹ Se 5 kap 6 § ML och artikel 45 direktiv 2008/8/EG.

¹⁴² Artikel 28 direktiv 2006/112/EG motsvaras av 6 kap 7 § ML.

erlägger i utgående mervärdesskatt blir avdragsgill ingående mervärdesskatt hos förmedlaren. Syftet är följaktligen att undvika kumulativa effekter.¹⁴³

Företeelsen att handla i eget namn för annans räkning ska skiljas från att handla i annans namn för dennes räkning. Det senare blir istället att betrakta som en förmedlingstjänst som likställs med den enligt artikel 24.1 mervärdesskattedirektivet.¹⁴⁴ Beskattning sker där den underliggande transaktionen, dvs. omsättningen, är gjord i B2C situationer.¹⁴⁵ Den sortens förmedling sker exempelvis när någon sluter avtal i huvudmannens namn med en fullmakt eller då någon anvisar en säljare eller köpare åt uppdragsgivaren.¹⁴⁶ Förmedlaren blir då endast skattskyldig för den ersättning denne erhåller medan huvudmannen åläggs mervärdesskattskyldighet för den förmedlade varan. Det avgörande är att köparen av tjänsten förstår att förmedlaren endast är en mellanman. Köparen behöver inte veta vem som är huvudman för att det ska vara fråga om förmedling i annans namn.¹⁴⁷

Gällande förmedling av elektroniska tjänster, i B2C situationer inom unionen, träder nya regler in år 2015. Beskattning ska då ske där den icke beskattningsbara personen, konsumenten, är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas.¹⁴⁸

4.3.2 Definition av elektroniska tjänster

Det är nödvändigt att klargöra vad som avses med elektroniska tjänster då osäkerhet i vad som inbegrips i klassifikationen riskerar att öka den administrativa bördan för tillhandahållaren i B2C situationer vilket kan resultera i kostnader. Kostnaderna kan uppkomma då osäkerhet riskerar att resultera i felaktig klassificering av vissa tillhandahållanden vilket kan resultera i att felaktig mervärdesskatt påförs.¹⁴⁹

¹⁴³ Regeringens proposition 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag, s. 190.

¹⁴⁴ Westberg, *Mervärdesskattedirektivet – en kommentar*, s. 158.

¹⁴⁵ Se artikel 46 direktiv 2008/8/EG och 5 kap 7 § ML.

¹⁴⁶ Kleerup, Melz m.fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 132.

¹⁴⁷ Se Fink, Hans, Frennberg, Emil, Jacobsson, Martin, Hansson, Ulrika, *Mervärdesskattelagen* (1 oktober 2011, Zeteo), 2 stycket kommentar till 6 kapitlet 7 § ML.

¹⁴⁸ Artikel 58 direktiv 2008/8/EG. Se även artikel 59 i direktiv 2008/8/EG beträffande förmedling av elektroniska tjänster till konsument utanför EU.

¹⁴⁹ Se Rendahl, *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*, s. 179.

I mervärdesskattedirektivet framkommer att olika typer av varor och tjänster som tillhandahålls via elektronisk väg, det vill säga via internet, är att anse som elektroniska tjänster. Exempelvis inbegrips tillhandahållande av musik, film och spel.¹⁵⁰ Det karaktäristiska är att tjänsten tillhandahålls via internet och att den är beroende av informationstekniken samt att det krävs ett obetydligt mått av mänsklig inblandning.¹⁵¹ Det innebär att användning av internet endast i syfte att kommunicera mellan två parter inte är att se som ett tillhandahållande av elektronisk tjänst.¹⁵² Det kan uppstå gränsdragningsproblem vid bestämmandet av vad som inbegrips som förmedling av elektroniska tjänster. Vid sådan problematik är det av vikt att väga den mänskliga inblandningen.¹⁵³

Programvaror såsom applikationer, appar, till mobiltelefoner är att se som ett elektroniskt tillhandahållande av tjänst. Att just programvaror är att anse som elektroniska tillhandahållanden har förtydligats i genomförandeförordningen.¹⁵⁴ Appar avser att beskriva internetprogram som brukas i senare modeller av mobiltelefoner, så kallade smartphones, och andra mobila enheter. Appen laddas ner till mobiltelefonen och brukas därefter i syfte att exempelvis spela spel, läsa tidningar eller deklarerera i mobilen.¹⁵⁵

4.3.3 Exempel på dubbelbeskattningssituationer

Dubbelbeskattningen i nedan anförda mål är förvisso undanröjd av olika anledningar men det är intressant att belysa resonemanget som gav upphov till undanröjandet.

Ett exempel är ett beslut¹⁵⁶ från Skatteverket som påförde ett svenskt företag mervärdesskatt för en transaktion som förmedlaren av de elektroniska tjänsterna redan hade beta-

¹⁵⁰ Direktiv 2008/8/EG artikel 58, se punkt 4 bilaga II till direktiv 2006/112/EG. samt 5 Kap 18 § p 12 ML.

¹⁵¹ Artikel 7 genomförandeförordning 282/2011.

¹⁵² Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2012, del 1, (SKV 553 utgåva 23), s. 364.

¹⁵³ Se Rendahl, Pernilla, *Omsättningslandet för elektroniska tjänster samt buruvida dessa är tillhandahållna från ett fast etableringsställe*, SN 2009, s. 291 f.

¹⁵⁴ Artikel 7 f. genomförandeförordning 282/2011, se särskilt bilaga I till förordningen.

¹⁵⁵ Skatteverkets ställningstagande om *mervärdesskatt, svenska näringsidkares försäljning av applikationer*, dnr/målnr/löpnr: 131 427715-11/111, 2011-06-16, kapitel 2 stycke 1.

¹⁵⁶ Skatteverkets beslut, 2008-01-18, dnr: 119 764677-07/5472.

lat mervärdesskatt lagligen för i en annan medlemsstat.¹⁵⁷ Förhållandena innebar att företaget, huvudmannen, tillhandahöll elektroniska tjänster via en internetsida och tog betalt för dessa via exempelvis kreditkort, SMS eller fast telefoni. Betalningen tillhandahölls via en förmedlare som överförde betalningen till huvudmannen efter avdrag för sitt arvode och inbetalning av mervärdesskatt till en annan medlemsstat som ansåg sig ha beskattningsrätten för tjänstetillhandahållandet.¹⁵⁸ Det svenska bolaget ansökte om befrielse från betalningsskyldighet enligt 13 kapitlet 1 § Skattebetalningslagen (SFS 1997:483). Regeringen anförde att det faktum att beslut om nya regler¹⁵⁹ gällande elektroniska förmedlingstjänster hade fattats, före den avsedda redovisningsperioden som huvudmannen krävs mervärdesskatt för, utgör skäl för befrielse för mervärdesskatt. De anförde även att det faktum att transaktionen blev dubbelbeskattad i sig inte utgjorde skäl att befria huvudmannen från mervärdesbeskattning i Sverige.¹⁶⁰

Huvudmannen i förhållandet blev sålunda mervärdesskatteskyldig enligt Skatteverkets beslut för transaktionerna som redan lagligen mervärdesbeskattats för i en annan medlemsstat. Det uppstod sålunda en dubbelbeskattning av transaktionerna i fråga. Regeringens beslut undanröjde följaktligen dubbelbeskattningen. Kort efter regeringens beslut kom Skatteverket ut med ett ställningstagande¹⁶¹ där de gav definition av vad de ansåg vara förmedling i eget namn för annans räkning, dvs. återförsäljning, och i annans namn för dennes räkning. Ställningstagandet medförde att tillhandahållanden av exemplifierade art skulle ses som försäljning i annans namn för dennes räkning och således som köp i ett led.¹⁶²

¹⁵⁷ Regeringsbeslut angående överklagande av Skatteverkets beslut i ärende om befrielse från betalningsskyldighet, Dnr Fi 2010/3446, s 2. Stycke 3.

¹⁵⁸ Regeringsbeslut angående överklagande av Skatteverkets beslut i ärende om befrielse från betalningsskyldighet, Dnr Fi 2010/3446, s 2. Stycke 2-3.

¹⁵⁹ Artikel 58 direktiv 2008/8/EG.

¹⁶⁰ Regeringsbeslut angående överklagande av Skatteverkets beslut i ärende om befrielse från betalningsskyldighet, Dnr Fi 2010/3446, s 2. Stycke 4.

¹⁶¹ Skatteverkets Ställningstagande om *Mervärdesskatt, svenska näringsidkares försäljning av applikationer*, 2011-06-16, dnr/målnr/löpnr: 131 427715-11/111.

¹⁶² Skatteverkets Ställningstagande om *Mervärdesskatt, svenska näringsidkares försäljning av applikationer*, 2011-06-16, dnr/målnr/löpnr: 131 427715-11/111, se avsnitt 4.3 och 4.4.

Ett annat exempel är ett beslut¹⁶³ som överklagades till förvaltningsrätten i Umeå och sedan till kammarrätten i Sundsvall. Skatteverket påförde den skattskyldige mervärdesskatt beträffande tillhandahållande, via kommissionär som var etablerad i en annan medlemsstat, av elektroniska tjänster, appar. Mellan den skattskyldiga personen och kommissionären fanns ett avtal som innebar att kommissionären distribuerade apparna till konsumenter via deras hemsida. Konsumenterna betalade till kommissionären för apparna som de elektroniskt laddade ned. Kommissionären tog i sin tur ut ett arvode och betalade in mervärdesskatt i en annan medlemsstat på all försäljning till kunder inom unionen före återbetalning till den skattskyldige som var etablerad i Sverige.¹⁶⁴ Tvist uppstod huruvida förmedlingen var gjord i ett eller två led. Den skattskyldige ansåg att försäljningen var omsatt i två led och gjord i kommissionärens namn för den skattskyldiges räkning vilket Skatteverket bestred och menade på att den skattskyldige omsatte tjänsterna direkt till konsumenter via en kommissionär som inte handlade i eget namn.¹⁶⁵

Förvaltningsrätten i Umeå slog fast att det saknades grund för att försäljningen skulle anses ha skett i två led. De menade bland annat på att kunden uppfattade den skattskyldige och inte kommissionären som sin avtalspart utifrån innehållet i den slutanvändarlicens som kunden erhöll.¹⁶⁶ Konsekvensen av förvaltningsrättens beslut var följaktligen att den skattskyldige påfördes mervärdesskatt för samma transaktion som kommissionären redan hade erlagt mervärdesskatt för i ett annat EU-land. *Ergo* uppstod en dubbelbeskattning av samma transaktion och avdragsrätten gick förlorad.

Förvaltningsrättens beslut upphävdes genom kammarrätten i Sundsvalls beslut.¹⁶⁷ Beslutet grundade sig på en bedömning av kommissionärsbegreppet enligt EU-rätten. Enligt *Henfling*¹⁶⁸ skapar bestämmelsen i artikel 28 mervärdesskattedirektivet¹⁶⁹ en rättslig konstruktion

¹⁶³ Skatteverket: obligatoriskt omprövningsbeslut, 2010-04-06 dnr. 470 927951-09/528, gällande mervärdesskatt, omsättningsland. Samt Skatteverket: obligatoriskt omprövningsbeslut, 2010-06-10 dnr. 470 416627-10/528, gällande mervärdesskatt, omsättningsland.

¹⁶⁴ Förvaltningsrätten i Umeå, mål nr 1429-10, 1914-10, 1915-10, s. 1 f och 5.

¹⁶⁵ Förvaltningsrätten i Umeå, mål nr 1429-10, 1914-10, 1915-10, s 7.

¹⁶⁶ Förvaltningsrätten i Umeå, mål nr 1429-10, 1914-10, 1915-10, s. 7 f.

¹⁶⁷ Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 2741-2743-10.

¹⁶⁸ Mål C-464/10 Belgiska staten mot Pierre Henfling m.fl., REG 2011 s. 0.

att två identiska tjänster tillhandahålls efter varandra. Mellanmannen i konstruktionen är att se som kommissionär då denne först mottar och sedan tillhandahåller tjänsterna i eget namn för huvudmannens räkning. Konstruktionen medför att rättsförhållandet, det vill säga deras roller som tillhandahållare och mottagare, mellan huvudmannen och kommissionären fiktivt kastas om i mervärdesskattehänseende.¹⁷⁰ Vidare såg de till generaladvokatens förslag till avgörande i mål *Lebara*¹⁷¹.¹⁷² Generaladvokaten framförde att artikel 28 mervärdesskattedirektivet inte ska tolkas enligt nationell civilrättslig lagstiftning om kommission utan enligt unionsrätten och nationell skatterätt. Vidare framhölls att bestämmelsen blir tillämplig om tre kriterier uppfylls. Dessa kriterier är att kommissionären ska ha deltagit i tillhandahållandet av tjänsten, i sitt namn och för annans räkning.¹⁷³

Rätten bedömde målet efter de tre bedömningskriterierna som generaladvokaten framförde.¹⁷⁴ Slutsatsen därav innebar att de bedömda omständigheterna i målet talade för att kommissionären hade förmedlat varorna i eget namn för kändes räkning och att det således var en omsättning i två led.¹⁷⁵ I och med kammarrättens beslut undanröjdes således den påförda dubbelbeskattningen av tjänsterna i fråga. Under pågående rättegång kom Skatteverket ut med tillämpningsinformation¹⁷⁶ beträffande ställningstagandet rörande när förmedling var att se som köp i ett led eller två led. Tillämpningsinformationen innebar att Skatteverket beslöt att inte påföra företag mervärdesskatt för transaktioner för vilka för-

¹⁶⁹ Artikel 6.4 Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

¹⁷⁰ Mål C-464/10 Henfing, stycke 35. Se även kammarrätten i Sundsvall, mål nr 2741-2743-10, s. 7.

¹⁷¹ Förslag till avgörande av generaladvokat Niilo Jääskinen, föredraget 8 december 2011 i mål C-520/10 *Lebara Ltd* mot Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, dom meddelad 3 Maj 2012.

¹⁷² Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 2741-2743-10, s. 7.

¹⁷³ Förslag till avgörande av generaladvokat Niilo Jääskinen, föredraget 8 december 2011, i mål C-520/10 *Lebara*, stycke 73.

¹⁷⁴ Domstolen tog även hänsyn till svensk civilrätt, kommissionslagens förarbeten. Se Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 2741-2743-10 s. 9 och 11 f.

¹⁷⁵ Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 2741-2743-10, s. 15. Se även s. 14 där kammarrätten anför att avgörande för beslutet ur mervärdesskattehänseende var att kommissionären aldrig erhöll äganderätten till varorna utan att kändes hela tiden behåller den.

¹⁷⁶ Tillämpningsinformation för Skatteverket: ställningstagande 2011-06-16 "*Mervärdesskatt, svenska näringsidkares försäljning av applikationer*", Dnr 131 831773-11/111.

medlaren av tjänsten redan betalat mervärdesskatt i ett annat medlemsland. Bestämmelsen ska gälla medan diskussion kring tolkning av reglerna pågår på EU-nivå i syfte att undvika dubbelbeskattning av transaktionen i fråga.¹⁷⁷

Nyligen avgjordes fallet *Lebara*¹⁷⁸ beträffande dubbelbeskattning vid förmedling av tjänster. Målet avsåg telekommunikationstjänster enligt artikel 24.2 mervärdesskattedirektivet.¹⁷⁹ EUD uttalade att tillhandahållande av tjänster endast är skattepliktiga om det föreligger ett rättsförhållande mellan tillhandahållaren, huvudmannen, och mottagaren som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer. Ersättningen som huvudmannen erhåller ska utgöra det faktiska motvärdet för tjänsten som tillhandahålls och ha direkt samband till den tillhandahållna tjänsten.¹⁸⁰ Det innebär följaktligen att endast den som faktiskt betalar för tillhandahållandet av tjänsten, mottagaren, kan huvudmannen anses omsätta tjänsten till.¹⁸¹ Uppfylls dessa förutsättningar kan tillhandahållandet inte anses utgöra det som avses i artikel 24.1¹⁸² mervärdesskattedirektivet.¹⁸³

För att avgöra vem som är mottagare bedöms vem av kommissionären eller slutanvändaren som är knutna till huvudmannen på så vis att rättsförhållandet innebär ömsesidigt utbyte av prestationer.¹⁸⁴ I bedömningen såg EUD till det faktum att huvudmannen överlät rätten att nyttja infrastrukturen, vilken tjänstens användning var beroende av för att kunna brukas, till kommissionären. Samt att kommissionären betalade det pris, som överenskommits mellan huvudmannen och kommissionären, till huvudmannen.¹⁸⁵ Ersättningen som huvudmannen

¹⁷⁷ Tillämpningsinformation för Skatteverket: ställningstagande 2011-06-16 "*Mervärdesskatt, svenska näringsidkares försäljning av applikationer*", Dnr 131 831773-11/111. Se även Skatteverkets pressmeddelande, 2011-11-29, *Skatteverket tar bort dubbelbeskattning av appar*. I pressmeddelandet framkommer tydligt att Skatteverkets beslut grundar sig på att avsaknaden av harmoniserade regler i fråga om moms på elektroniska tjänster.

¹⁷⁸ Mål C-520/10 *Lebara Ltd mot Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, dom 3 Maj 2012.

¹⁷⁹ Mål C-520/10 *Lebara*, stycke 35. Artikel 9.2 e tionde strecksatsen i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG, motsvaras numera av artikel 24.2 direktiv 2006/112/EG.

¹⁸⁰ Mål C-520/10 *Lebara*, stycke 27.

¹⁸¹ Mål C-520/10 *Lebara*, stycke 31.

¹⁸² Artikel 6.1 rådets sjätte direktiv 77/388/EEG motsvaras numera av artikel 24.1 direktiv 2006/112/EG.

¹⁸³ Mål C-520/10 *Lebara*, stycke 32.

¹⁸⁴ Mål C-520/10 *Lebara*, stycke 33.

¹⁸⁵ Mål C-520/10 *Lebara*, stycke 34-36.

erhöll kunde inte anses utgöra den betalning som slutanvändaren betalar för, fastän kostnaden slutligen övervältras på slutkonsumenten. Kommissionären sålde följaktligen i eget namn för egen räkning och försäljningspriset var inte nödvändigtvis identiskt med det pris som kommissionären erlagt till huvudmannen.¹⁸⁶ Det förelåg således ett ömsesidigt utbyte av prestationer mellan huvudmannen och kommissionären.¹⁸⁷

4.4 Kommentarer

Det kan följaktligen konstateras att harmoniserade regler i mervärdesskattedirektivet saknas beträffande när en förmedlingstjänst ska ses förmedlad i eget namn för annans räkning eller i annans namn för dennes räkning. Olikheter i medlemsstaternas tolkning i denna fråga har således bidragit till den dubbelbeskattning av transaktionerna i ovan anförda mål. Det föreligger således brister i det, annars detaljerade och relativt uttömmande, harmoniserade mervärdesskattesystemet.

Huruvida dessa brister nu har åtgärdats genom *Lebara*¹⁸⁸ återstår att se. EUD tolkade huruvida det var försäljning mellan huvudmannen och kommissionären eller huvudmannen och slutanvändaren. Då målet inte behandlade elektroniska tjänster, de som avses i mervärdesskattedirektivet¹⁸⁹ och tillämpningsförordningen¹⁹⁰, återstår det att se om det löser tillämpningsproblemen som råder på området i kommande situationer. Tolkningsprinciperna kan emellertid vara jämförbara då tillhandahållandets uppbyggnad med en kommissionär är likt det som var fallet i både tvisten mellan skatteverket och företaget som ansökte om betalningsbefrielse och fallet som beslutades av kammarrätten i Sundsvall. I samtliga fall erhöll huvudmannen betalning av kommissionären för tjänsterna, äganderättigheten överläts inte medan nyttjanderättigheten gjorde det. EUD framförde även att kravet på ett ömsesidigt utbyte av prestationer, mellan huvudmannen och kommissionären, utgjorde en förut-

¹⁸⁶ Mål C-520/10 *Lebara*, stycke 37-38. Kommissionären använde sig i målet av flera grossister och detaljister för vidareförsäljning.

¹⁸⁷ Mål C-520/10 *Lebara*, stycke 41.

¹⁸⁸ Mål C-520/10 *Lebara*.

¹⁸⁹ Direktiv 2008/8/EG artikel 58, se punkt 4 i bilaga II till mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG. samt 5 Kap 18 § p 12 ML.

¹⁹⁰ Artikel 7 genomförandeförordning 282/2011.

sättning för att konstatera att skattskyldighet ens förelåg. Domskälen i *Lebara*¹⁹¹ torde således medföra att tolkningsproblematiken avseende huruvida det är köp i ett eller två led underlättas beträffande förmedlingstjänster också. Ersättning för appar är inte alltid givet. Flertalet appar går att ladda ner kostnadsfritt.¹⁹² Således bör en bedömning av huruvida huvudmannen erhåller ersättning utgöra en bedömningsgrund då olika regler tillämpas beroende av om tjänstetillhandahållaren erhåller ersättning eller inte.

Huruvida dubbelbeskattning av transaktioner är ett problem eller inte berördes inte av kammarrätten i Sundsvall i dess domskäl. Problematiken kring dubbelbeskattning uppmärksammades av regeringen i beslut¹⁹³ till befrielse från mervärdesskatt på så vis att de konstaterade att det faktum att transaktioner dubbelbeskattas på grund av olika tolkningar i medlemsstaterna i sig inte utgör skäl för befrielse från mervärdesskatt.¹⁹⁴ Det måste efter EUDs dom i *Lebara*¹⁹⁵ anses vara en felaktig inställning då EUD framför att reciprociteten i mervärdesskattesystemet är viktig och att endast mervärdet ska beläggas transaktionerna vilket konsumenten ska stå kostnaden för. Mervärdesskatten ska vara neutral i produktions- och distributionskedjan, oavsett hur många transaktioner som skett. Det innebär följaktligen att mervärdesskatten endast är avsedd att belasta slutkonsumenten.¹⁹⁶ Reciprociteten och övervältringen av kostnaden på konsumenterna försvinner i och med att dubbelbeskattning påförs transaktioner vilket verken regeringen i sitt beslut¹⁹⁷ eller skatteverket i tillämpningsinformation¹⁹⁸ reflekterade över.

¹⁹¹ Mål C-520/10 Lebara.

¹⁹² Se exempelvis <http://itunes.apple.com/se/app/rumble/id504265646?mt=8>, 2012-05-09, kl. 20.12.

¹⁹³ Regeringsbeslut angående överklagande av Skatteverkets beslut i ärende om befrielse från betalningsskyldighet, Dnr Fi 2010/3446.

¹⁹⁴ Regeringsbeslut angående överklagande av Skatteverkets beslut i ärende om befrielse från betalningsskyldighet, Dnr Fi 2010/3446, s. 2, stycke 4.

¹⁹⁵ Mål C-520/10 Lebara.

¹⁹⁶ Mål C-520/10 Lebara, stycke 24-25.

¹⁹⁷ Regeringsbeslut angående överklagande av Skatteverkets beslut i ärende om befrielse från betalningsskyldighet, Dnr Fi 2010/3446.

¹⁹⁸ Tillämpningsinformation för Skatteverket: ställningstagande 2011-06-16 "Mervärdesskatt, svenska näringsidkares försäljning av applikationer", Dnr 131 831773-11/111.

Sammantaget kan fastställas att problemet, kring huruvida dubbelbeskattning av mervärdesskatt är ett problem eller inte, torde anses besvarat. Det är alltså inte förenligt med mervärdesskattesystemet att dubbelbeskattning av transaktioner påförs som utgör kostnader för näringsidkarna. Frågeställningen huruvida dubbelbeskattning av dessa transaktioner är förenligt med tjänstefriheten är dock inte klarlagt.

5 Analys

Ovan har redogjorts för EU-rättens innebörd och dess inverkan på nationell rätt,¹⁹⁹ för mervärdesskattesystemets uppbyggnad och syfte,²⁰⁰ samt exemplifiering av dubbelbeskattningssituationer som är inom ramen för syftet.²⁰¹

En teleologisk tolkning av EU-rätten leder till strävan efter en väl fungerande inre marknad inom unionen. För uppnående av detta mål har flertalet regler och metoder upprättats varav det harmoniserade mervärdesskattesystemet är ett. Primärrättens överordnade ställning i förhållande till sekundärrätten medför att tjänstefriheten som avser att försäkra den inre marknaden ska beaktas och lojalt arbetas för. För att den inre marknaden ska fullföljas förutsätts enligt artikel 113 EUF-fördraget att mervärdesskatten ska vara harmoniserad i den mån det krävs för säkerställande av att den upprättas och fungerar ändamålsenligt. Frågan som uppstår är då huruvida dubbelbeskattning av mervärdesskatt, vid förmedling av elektroniska tjänster, står i strid med tjänstefriheten som avser att säkerställa den inre marknaden.

Dubbelbeskattning av mervärdesskatt utgör en kostnad för både huvudmannen och kommissionären då skatten inte blir avdragsgill. Kommissionären har i situationen redan erlagt mervärdesskatt för transaktionen för vilken huvudmannen krävs mervärdesskatt för. Huruvida kommissionärens eller huvudmannens erläggande av mervärdesskatt grundas i korrekt bedömning av reglerna måste bortses från i detta avseende då målet med hela mervärdesskattesystemet är att det ska vara harmoniserat, tolknings- och tillämpningsskillnader ska sålunda inte förekomma. Resultatet av tillämpningsskiljaktigheter är en kostnad för näringsidkarna vilken EUD fastställt inte är önskvärd inom mervärdesskattesystemet.²⁰²

Frågan som ska besvaras är huruvida kostnaden som uppkommer av dubbelbeskattning inskränker friheten att tillhandahålla tjänster. Utvecklingen i det harmoniserade mervärdesskattesystemet har kommit långt. I dagsläget finns som ovan nämnt²⁰³ detaljerade regler

¹⁹⁹ Se kapitel 2.

²⁰⁰ Se kapitel 3.

²⁰¹ Se kapitel 4.

²⁰² Se mål C-520/10 Lebara, stycke 24-25 och mål C-155/01 Cookies World, stycke 60.

²⁰³ Se avsnitt 3.1.

beträffande skattebasen och mervärdesskattedirektivet är relativt uttömmande. Tillämpningsförfordningen har införts i syfte att undanröja tillämpningsskiljaktigheter och försäkra enhetlig tillämpning av mervärdesskattedirektivet. Direktivet som i sin tur bland annat syftar till att undanröja dubbelbeskattning som uppkommer på grund av olikheter i tolkning och förhindra snedvriden konkurrens. Inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom mervärdesskattens område får sålunda inte jämföras med den praxisutvecklade inskränkning som skett inom skatteområdet generellt om ett krav på likabehandling. Tolkning inom mervärdesskatteområdet ska vara strikt med tanke på det långtgående arbete för upprättande av ett harmoniserat mervärdesskattesystem som pågått i flera decennier och fortfarande pågår.

Kostnaden som uppkommer bör således kunna likställas med en inskränkning i tillhandahållandet av tjänster. Kostnaden hade inte uppkommit om det inte var för tillämpningsskiljaktigheterna. Det innebär att kostnaden inte hade uppkommit om huvudmannen inte hade valt att tillhandahålla tjänsterna via en förmedlare i annan medlemsstat till konsumenterna inom unionen. Näringsidkarna belastas således för den ekonomiska risken som uppkommer på grund av brister i systemet som inte är avsedda att belasta näringsidkarna. Vilket får till följd att det blir mindre attraktivt för näringsidkarna att tillhandahålla tjänster på det sättet varom det råder oklarheter i tolkningen. Det är i sammanhanget nödvändigt att hålla i åtanke att mervärdesskatten är en konsumtionsskatt som avser att belasta konsumenterna, inte näringsidkarna som betalar in mervärdesskatten till staten. Det förefaller således motsägelsefullt att näringsidkarna, som är uppbördsmän åt staten, ska stå för denna risk. Deras verksamhet riskeras med dessa extra kostnader samtidigt som det minskar attraktiviteten att fortsätta tillhandahålla tjänsterna i fråga.

Slutligen följer en naturlig frågeställning huruvida avsaknaden av harmoniserade regler i tolkningsfrågan utgör en befogad rättighet att belasta näringsidkare med kostnader. Av intresse är återigen EUF-fördragets mål med en inre marknad inom unionen. Frågeställningen är ej beprövad av EUD och oberörd av nationella domstolar. Avsaknad av högre instansers uttalanden är inte önskvärd. EUD har dock konstaterat att dubbelbeskattning av transaktioner inte är förenligt med mervärdesskattesystemet. Det torde innebära att det inte heller är förenligt med tjänstefriheten då inskränkningar i mervärdesskattesystemet påverkar den inre marknaden på så vis att det blir mindre attraktivt att tillhandahålla tjänster på det

vis som det råder oklarheter inom. Syftet med det harmoniserade mervärdesskattesystemet är just att sträva efter och att säkerställa den inre marknaden. Inskränkningar som hindrar den bör sålunda inte vara befogade. Däremot talar de bristande harmoniseringsreglerna, som inte åtgärdats verken genom tillämpningsförordningen²⁰⁴ eller ändringsdirektivet²⁰⁵ för att dubbelbeskattning medges. Det saknas även bristande gränsöverskridande bestämmelser om vad som ska gälla vid olikheter i tolkning och tillämpning mellan staterna.²⁰⁶

Att näringsidkarna står för den ekonomiska risken av tillämpningsskiljaktigheter är inte önskvärt. Detta då det riskerar näringsidkarnas framtid och på så vis företagsklimatet både nationellt och inom unionen. Följaktligen är det korrekt av Skatteverket att inte ta ut mervärdesskatt på transaktioner för vilka det redan lagligen betalats mervärdesskatt för i ett annat medlemsland.²⁰⁷

I situationer då dubbelbeskattning riskerar att uppkomma torde i framtiden Skatteverket beakta att reciprociteten försvinner vid dubbelbeskattning, att övervältring på konsumenter inte inträffar och att syftet med mervärdesskattesystemet är att undvika dubbelbeskattning av transaktioner som kan uppkomma till följd av att medlemsstaterna tillämpar bestämmelserna om platsen för beskattningsbara transaktioner på olika sätt. Det är även av vikt att beakta huruvida tillhandahållaren av appar erhåller ersättning för dem över huvud taget och vem som faktiskt betalar för dem. Än mer långtgående harmoniseringsregler efterfrågas i och med det. Ett system som inte har några brister är svårt att uppnå, målet torde det dock vara. Även gränsöverskridande bestämmelser inom unionen som reglerar skiljaktig tillämpning efterfrågas. På så vis skulle syftet bättre uppnås och problematiken med dubbelbeskattning minimeras.

²⁰⁴ Genomförandeförordning 282/2011.

²⁰⁵ Direktiv 2008/8/EG.

²⁰⁶ Se Nilsson, *Appar och rätten att dubbelbeskatta moms*, SvSkt 2012, s. 159 f. Nilsson ifrågasätter huruvida det bristen på rättslig grund för dubbelbeskattning strider mot EU-medborgarnas fria rörlighet. Han menar på att det inte är givet hur frågan skulle besvaras i domstol. Samt att skatteverkets ställningstagande som innebär att om betald mervärdesskatt för transaktion i annat land kan styrkas så undviks mervärdesskatt i Sverige är korrekt då annan ståndpunkt riskerar att stå i strid med EUF-fördraget.

²⁰⁷ Jfr Nilsson, *Appar och rätten att dubbelbeskatta moms*, SvSkt 2012, s. 159 f.

6 Slutsats och avslutande kommentarer

En teleologisk tolkning av artikel 113, artikel 56 och artikel 26 EUF-fördraget talar för att dubbelbeskattning strider mot syftet om upprättande av en fri inre marknad. Dubbelbeskattning utgör en kostnad för näringsidkarna då den inte är avdragsgill. Kostnaden inskränker i sin tur näringsidkares möjlighet att tillhandahålla tjänster i andra länder eftersom risk om tolkningsskiljaktigheter i medlemsstaterna resulterar i kostnader för näringsidkaren som minskar attraktiviteten att fortsätta tillhandahålla tjänsterna. Samtidigt är det viktigt att hålla i åtanke att mervärdesskatten är en konsumtionsskatt som inte är avsedd att belasta näringsidkare. Det medför följaktligen en diskriminering att mervärdesskatt åläggs samma transaktion två gånger i olika medlemsstater.

Mervärdesskattedirektivet och tillämpningsförordningen har till syfte att säkerställa harmonisering. Primärrättens överordnade ställning gentemot sekundärrätten innebär att bristen av tolkningsregler inte ska resultera i dubbelbeskattningskostnader som inskränker näringsidkarnas möjlighet att tillhandahålla tjänster inom unionen. Dubbelbeskattning strider mot mervärdesskattens syfte om reciprocitet och övervältring av kostnaden på konsumenterna försvinner. Syftet att undvika dubbelbeskattning på grund av tolkningsskiljaktigheter tappar således substans. Vid tolkningsskiljaktigheter är det av vikt att Skatteverket beaktar reciprocitetens och övervältningens försvinnande vilket föranleder att dubbelbeskattning ej ska påföras. En gemensam lösning inom unionen efterfrågas således som ska åtgärda bristen och se till att dubbelt påförande av mervärdesskatt inte belastar näringsidkarna.

Utelämnandet av harmoniserade regler beträffande fastställande av vem som är tillhandahållare vid elektroniska förmedlingstjänster i senare införda rättsakter, som tillämpningsförordningen och ändringsdirektivet, kan anses tala för att dubbelbeskattning ska medges. En sådan slutsats är dock ej förenlig med en teleologisk tolkning av EU-rätten. Syftet är att säkra den inre marknaden och inskränkningar i tjänstefriheten ska vara strikta på mervärdesskattens område för att upprätthålla den inre marknaden. Ett harmoniserat mervärdesskattesystem är en förutsättning för den inre marknaden vilket innebär att snedvridning av konkurrens eller hinder i tjänstefriheten står i strid med mervärdesskattesystemets syfte. Det anförda innebär att dubbelbeskattning av elektroniska förmedlingstjänster står i strid med den grundläggande friheten att tillhandahålla tjänster.

Referenslista

EU-rätt

Fördrag

Fördrag den 25 mars om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen

Amsterdamfördraget om ändring av Fördraget om Europeiska unionen, Fördragen om upprättandet av Europeiska gemenskaperna och vissa akter som hör samman med dem, Europeiska unionens officiella tidning C 340 av den 10 november 1997

Nicefördraget om ändring av Fördraget om Europeiska unionen, Fördragen om upprättandet av Europeiska gemenskaperna och vissa akter som hör samman med dem, Europeiska unionens officiella tidning C 80 av den 10 mars 2001

Lissabonfördraget om ändring av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskaperna, undertecknat i Lissabon den 13 december 2007, Europeiska unionens officiella tidning C 306 av den 17 december 2007

Konsoliderad version av fördraget om Europeiska unionen, Europeiska unionens officiella tidning C 83 av den 30 mars 2010, s. 13-46

Konsoliderad version av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, Europeiska unionens officiella tidning C 83 av den 30 mars 2010, s. 47-200

Förordningar

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt

Direktiv

Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter

Referenslista

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster

Kommissionen

KOM (2010) 1455 slutlig, Grönbok om mervärdesskattens framtid – Ett enklare, stabilare och mera effektivt mervärdesskattesystem

COM (2011) 851 final, Communication from the commission to the European parliament, the council and the European economic and social committee – on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market

Rättsfall från EUD

Mål C-26/62 N.V. Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen, specialutgåva 1963 s. 163

Mål C-6/64 Flaminio Costa mot E.N.E.L, specialutgåva 1964 s. 211

Mål C-41/74 Yvonne van Duyn mot Home Office, specialutgåva 1974 s. 389

Mål C-43/75 Gabrielle Defrenne mot Société anonyme belge de navigation aérienne Sabena, specialutgåva 1976 s. 61

Mål C-14/83 Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen, specialutgåva 1984 s. 577

Mål C-270/83 Europeiska gemenskapernas kommission mot Frankrike (avior fiscal), specialutgåva 1986 s. 389

Mål C-106/89 Marleasing SA mot Comercial Internacional de Alimentación SA, specialutgåva 1990 s. 575

Referenslista

- Mål C-55/94 Reinhard Gebhard och Consiglio dell'Ordine Avvocati e Procuratori di Milano, REG 1995 s. I-04165
- Mål C-215/94 Jürgen Mohr mot Finanzamt Bad Segeberg, REG 1996 s. I-00959
- Mål C-231/94 Faaborg-Gelting Linien A/S mot Finanzamt Flensburg, REG 1996 s. I-02395
- Mål C-384/95 Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG mot Finanzamt Calau, REG 1997 s. I-07387
- Mål C-118/96 Jessica Safir mot Skattemyndigheten i Dalarnas län, tidigare Skattemyndigheten i Kopparbergs län, REG 1998 s. I-01897
- Mål C-264/96 Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes), REG 1998 s. I-04695
- Mål C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP) mot Commissioners of Customs & Excise, REG 1999 s. I-00973
- Mål C-390/96 Lease Plan Luxembourg SA mot Belgische Staat, REG 1998 s. I-02553
- Mål C-294/97 Eurowings Luftverkehrs AG mot Finanzamt Dortmund-Unna, REG 1999 s. I-07447
- Mål C-311/97 Royal Bank of Scotland plc och Elliniko Dimosio (grekiska staten), REG 1999 s. I-02651
- Mål C-55/98 Skatteministeriet mot Bent Vestergaard, REG 1999 s. I-07641
- Mål C-155/01 Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH IL mot Finanzlandesdirektion für Tirol, REG 2003 s. I-08785
- Mål C-234/01 Arnoud Gerritse mot Finanzamt Neukölln-Nord, REG 2003 s. I-05933
- Mål C-196/04 Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue, REG 2006 s. I-07995
- Mål C-452/04 Fidium Finanz AG mot Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, REG 2006 s. I-09521

Referenslista

Mål C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue, REG 2007 s. I-02107

Mål C-153/08 Europeiska gemenskapens kommission mot Konungariket Spanien, REG 2009 s. I-09735

Mål C-464/10 Belgiska staten mot Pierre Henfling m.fl., REG 2011 s. 0

Mål C-520/10 Lebara Ltd mot The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, dom 3 maj 2012

Generaladvokatens förslag till avgörande

Förslag till avgörande av generaladvokat Geelhoed, föredraget den 10 oktober 2002, Mål C-155/01 Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH IL mot Finanzlandesdirektion für Tirol, REG 2003 s. I-08785

Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott, föredraget den 7 september 2006, Mål C-369/04 Hutchison 3G UK Ltd m.fl. mot Commissioners of Customs and Excise, REG 2007 s. I-05247

Förslag till avgörande av generaladvokat Niilo Jääskinen, föredraget 8 december 2011, Mål C-520/10 Lebara Ltd mot The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, dom 3 maj 2012

Internationellt

OECD

Organisation for economic co-operation and development (OECD) Model Tax Convention on Income and on Capital, 2010

Svensk rätt

Lagstiftning

Förvaltningslag (1986:223)

Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Mervärdesskattelagen (1994:200)

Regeringsformen (1974:152)

Skattebetalningslag (1997:483)

Förarbeten

Regeringens proposition 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag

Svensk praxis

Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 2741-2743-10

Förvaltningsrätten i Umeå, mål nr 1429-10, 1914-10, 1915-10

Skatteverkets publikationer

Skatteverket beslut, 2008-01-18, dnr: 119 764677-07/5472

Skatteverket: obligatoriskt omprövningsbeslut, 2010-04-06 dnr. 470 927951-09/528, gällande mervärdesskatt, omsättningsland

Skatteverket: obligatoriskt omprövningsbeslut, 2010-06-10 dnr. 470 416627-10/528, gällande mervärdesskatt, omsättningsland

Skatteverkets ställningstagande: Mervärdesskatt, svenska näringsidkares försäljning av applikationer, 2011-06-16, Dnr/målnr/löpnr: 131 427715-11/111

Tillämpningsinformation för Skatteverket: Ställningstagande 2011-06-16 "Mervärdesskatt, svenska näringsidkares försäljning av applikationer", Dnr 131 831773-11/111

Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2012, del 1, (SKV 553 utgåva 23)

Doktrin

Barnard, Catherine, The substantive law of the EU - The Four Freedoms, tredje upplagan, Oxford university press 2010

Fink, Hans, Frennberg, Emil, Jacobsson, Martin, Hansson, Ulrika, Mervärdesskattelagen (1 oktober 2011, Zeteeo), kommentar till 6 kapitlet 7 § ML

Referenslista

- Hettne, Jörgen, Otken Eriksson, Ida, EU-rättslig metod - teori och genomslag i svensk rättstillämpning, andra upplagan, Norstedts Juridik 2011
- Kleerup, Jan, Kristoffersson, Eleonor, Melz, Peter, Öberg, Jesper, Mervärdesskatt i teori och praktik, tredje upplagan, Norstedts Juridik 2012
- Lindencrona, Gustaf, Skatter och kapitalflykt: Beskattningens inverkan på et finansiella kapitalets och dess ägares rörlighet över Sveriges gränser mot bakgrund av den pågående ekonomiska integrationen i Västeuropa, Jurist- och samhällsvetareförbundets Förlag AB 1972
- Melz, Peter, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, Juristförlaget 1990
- Nilsson, Ulf, Appar och rätten att dubbelbeskatta moms, SvSkt 2012, s. 156-160
- Rendahl, Pernilla, Cross-Broder Consumption Taxation of Digital Supplies, IBFD 2009
- Rendahl, Pernilla, OECD om internationell dubbelbeskattning på momsområdet, SvSkt 2009, s 550-563
- Rendahl, Pernilla, Omsättningslandet för elektroniska tjänster samt huruvida dessa är tillhandahållna från ett fast etableringsställe, SN 2009, s. 282-293
- Sahlen, Magnus, Dubbelbeskattning vid förmedling av elektroniska tjänster, SN 2011, s. 712-723
- Sandgren, Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, Ämne, material, metod och argument, andra upplagan, Norstedts Juridik 2007
- Strömholm, Stig, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, femte upplagan, Norstedts juridik 1996
- Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria, Öberg, Jesper, EU-skatterätt, tredje upplagan, Iustus förlag 2011
- Terra, Ben, Sales taxation: The Case of Value Added Tax in the European Community, Kluwer Law and Taxation Publishers 1988
- Westberg, Björn, Mervärdesskattedirektivet – en kommentar, Thomson Reuters Professional AB 2009

Övrigt

Regeringsbeslut angående överklagande av Skatteverkets beslut i ärende om befrielse från betalningsskyldighet, Dnr Fi 2010/3446

Skatteverkets pressmeddelande, 2011-11-29, Skatteverket tar bort dubbelbeskattning av appar

Internetkällor

<http://itunes.apple.com/se/app/rumble/id504265646?mt=8>, (2012-05-09, kl. 20.12)