



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Måns Alriksson

Mervärdesskattekommitténs riktlinjer

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Henrik Norinder

Ämnesområde
EG-rätt / Skatterätt

Termin 9

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Problem, syfte och frågeställning	5
1.3 Disposition	5
1.4 Avgränsningar	5
1.5 Metod	6
1.6 Material	6
2 MERVÄRDESSKATT I ALLMÄNHET	7
3 MERVÄRDESSKATTENS NORMER	9
3.1 Fördraget, förordningar och direktiv	9
3.2 Principer	12
3.2.1 Allmänna principer	12
3.2.1.1 Proportionalitetsprincipen	13
3.2.1.2 Legalitetsprincipen	15
3.2.2 Mervärdesskatterättsliga principer	19
3.3 EG-domstolens praxis	20
3.4 Mervärdesskattelagen	22
3.5 Mervärdesskattekommittén	23
3.5.1 Bakgrund och statuter	23
3.5.2 Uttolkare av sjätte direktivet	24
3.5.3 Samrådsförfarande	25
3.6 Alternativa rättskällor i intern rätt	25
3.6.1 Styr signaler från Skatteverket	25
4 PRAXIS RÖRANDE KOMMITTÉN OCH DESS RIKTLINJER	28
4.1 EG-domstolens praxis	28

4.1.1 C-41/04 Levob Verzkerigen, OV Bank m fl ./.	28
4.1.2 C-184/04 Uudenkaupangin kaupunki	29
4.2 Regeringsrättens och Skatterättsnämndens praxis	31
4.2.1 RÅ 2003 ref 90	31
4.2.2 SRN:s förhandsbesked den 20 april 1998	32
5 DEN NYA FÖRORDNINGEN RÖRANDE KOMMITTÉNS RIKTLINJER	35
5.1 Presentation av förslaget	35
5.2 Svenska remissinstansers allmänna synpunkter	36
5.3 Remissinstansernas synpunkter angående den legala formen	37
5.4 Remissinstansers synpunkter angående enskilda artiklar	39
5.5 Förordning 1777/2005	40
6 ANALYS	42
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	47
Offentligt tryck	47
Litteratur	48
Artiklar	49
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	51
EG-domstolen	51
Förstainstansrätten	52
Regeringsrätten	52
Skatterättsnämnden	53

Sammanfattning

Mervärdesskatterätten är ett område som utmärks av en hög grad av harmonisering inom EG. Den berör dagligen både konsumenter och producenter av varor och tjänster samt bidrar till en stor del av EU:s budget. Skatten har snart funnits inom EG i trettio år och dess framtid som inkomstkälla ser ut att gå en solid framtid till mötes. Samtidigt är mervärdesskatterätten betraktad som ett väldigt svårt och avancerat regelsystem som förutsätter specialisering och expertkunskap. Den förutsätter även kännedom om enskilda produkters egenskaper och dess affärsmässiga funktion. Vid lanseringen av nya produkter måste förr eller senare tas ställning till hur de ska behandlas mervärdesskatterättsligt varför området är utsatt för ständiga förändringar. En bärande tes i uppsatsen är att den höga graden av harmonisering på direktivnivå uppvisar alltför stora oklarheter och otydligheter för att ett verkligt harmoniserat mervärdesskattesystem ska kunna åstadkommas. De stora skillnaderna i nationell tillämpning och den rika floran av undantagsbestämmelser gör att det blir väldigt svårt att som företagare inom gemenskapen skapa sig en uppfattning om relevant regelverk inom respektive medlemsstat.

Inom EG har det skapats en kommitté, Mervärdesskattekommittén, som har till uppgift att bland annat bidra till en enhetligare tillämpning av sjätte mervärdesskattedirektivet inom EG. Genom att föra upp frågor till kommittén kan enskilda medlemsstater få en uppfattning om hur andra medlemsstater resonerar kring ett visst mervärdesskatterättsligt problem. Samtidigt skapas en möjlighet att komma överens om en enhetlig behandling av dessa problem inom samtliga medlemsstater. Mervärdesskattekommittén kan endast utfärda icke-bindande riktlinjer som saknar rättslig status. Uppsatsen visar att dessa riktlinjer inte heller indirekt har getts något inflytande över domstolarnas dömande. Som ett sätt att göra riktlinjerna bindande och strama upp tillämpningen i de olika medlemsstaterna har nyligen en förordning, 1777/2005, antagits av rådet. Denna förordning har gjort vissa riktlinjer bindande och ska tillämpas direkt inom alla medlemsstater från dess ikraftträdande. I uppsatsen analyseras den nya förordningens roll som rättskälla och de eventuella alternativ som står till buds för att uppnå en mer enhetlig tolkning och tillämpning av mervärdesskatterätten inom EG.

Förord

Under arbetets gång har jag från ett flertal personer fått stöd och hjälp med min uppsats. Jag önskar därför framföra ett stort tack till dessa.

Först och främst önskar jag tacka min handledare *Henrik Norinder* som varit ett stort stöd och ett bra bollplank under arbetets gång. Jag har även fått mycket värdefull hjälp av *Oskar Henkow* (doktorand och skattejurist på Ernst & Young), *Carin Gerding* (skattejurist på PWC i Malmö) samt *Eva Posjnov* (ämnesråd på Finansdepartementet och ledamot av Mervärdesskattekommittén). Inspirationen till att skriva om mervärdesskatt har jag framför allt *Ben Terras* undervisning på kursen European Indirect Taxation att tacka för. Jag önskar även framföra ett tack till professorerna *Lenaerts* och *Devroe* för deras mycket inspirerande undervisning i EG-rätt under mina studier i Leuven.

Avslutningsvis önskar jag rikta ett stort tack till min familj och mina vänner som har varit ett stort stöd under hela studietiden och som har gjort studierna och livet så mycket roligare.

Lund 2005 11 28

Förkortningar

CMLR	Common Market Law Review
EG	Fördraget om upprättande av den Europeiska Gemenskapen
EGD	Domstolen för den Europeiska Gemenskapen
EKMR	Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
JT	Juridisk Tidskrift vid Stockholms Universitet
KamR	Kammarrätten
ML	Mervärdesskattelagen (SFS 1994:200)
NFT	Nordisk Försäkringstidskrift
Prop	Proposition
RB	Rättegångsbalken
RegR	Regeringsrätten
RF	Regeringsformen
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SST	Svensk Skattetidning
SvJT	Svensk Juristtidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I en rapport utgiven av Kommissionen, "European Tax Survey"¹, lyfts mervärdesskatten fram som en kostnad för företagen som slår orättvist mot olika aktörer på marknaden. Rapporten kommer fram till att små företag har en högre relativ kostnad för att följa regelverket än större företag. Samma mönster kan ses för företag som är etablerade på flera marknader inom EU än för företag som är etablerade på färre marknader. För att förstå svårigheterna att tyda regelverket räcker det med en snabb genomgång av Mervärdesskattelagen eller sjätte mervärdesskattedirektivet. För att göra svårigheterna än större finns det ett komplicerat administrativt regelverk för redovisning och återbetalning av moms. Dessa problem riskerar sammantaget att hindra utvecklingen av en väl fungerande inre marknad. Det kan även ses som en konkurrensfördel i förhållande till andra etableringsalternativ att ha ett väl fungerande rättsystem med klara spelregler som företag kan förlita sig på att de följs av de nationella myndigheterna. Mervärdesskatten som sådan är konstant utsatt för yttre förändringar då nya varor och tjänster hela tiden tas fram som kräver ställningstaganden från berörda myndigheter. Det är därför av största vikt att det utvecklas ett system inom EG som tillgodoser behovet av tydliga och klara tillämpningsregler för företag i en föränderlig omvärld. Det har funnits en medvetenhet om de här problemen sedan EG:s mervärdesskattesystem sjösattes. För att minska oklarheten kring hur olika regler i direktivet ska tolkas inrättades 1977 mervärdesskattekommittén som sedan dess har utfärdat icke-bindande riktlinjer rörande olika tillämpningsproblem. Dess genomslag har dock varit begränsat och det finns fortfarande behov av att göra reglerna kring mervärdesskatt i EG tydligare och mer lättillgängliga för företag, särskilt i ljuset av den numera något avstannade Lissabonprocessen.

Vid lösning av mervärdesskatterättsliga problem finns det skäl att fråga sig vilka rättskällor som är relevanta och vilken inbördes rangordning de ska anses ha. Att både svensk rätt och EG-rätt ska beaktas kan så här tio år efter anslutningen till EG/EU inte ses som något som borde vålla allvarigare problem. På senare år har dessutom frågor kring svenska och EG-rättsliga normer och rättskällors inbördes förhållande förtjänstfullt lyfts fram i ett antal offentliga utredningar, SOU 2002:74 och SOU 2005:57.² Däremot har dessa utredningar inte behandlat Mervärdesskattekommitténs roll som uttolkare av det sjätte mervärdesskattedirektivet och det nya förslaget till förordning rörande vissa av kommitténs utfärdade riktlinjer. Det saknas även

¹ European Tax Survey no 3/2004,
http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_survey.pdf

² SOU 2002:74 *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv* och SOU 2005:57 *Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt?*.

en genomgång av i vilken omfattning EGD och de nationella domstolarna använder sig av kommitténs riktlinjer i sitt dömande. Syftet med kommitténs riktlinjer är att åtgärda ett av de problem som återfinns i problemformuleringen ovan, nämligen att förtydliga gällande rätt och att åtgärda oklarheter rörande direktivet för att förbättra förutsättningarna för företagen på den inre marknaden.

1.2 Problem, syfte och frågeställning

Syftet med uppsatsen är att i första ledet identifiera och kartlägga rättskällor vid lösningen av mervärdesskatterättsliga problem. Uppsatsen syftar sedan till att beskriva mervärdesskattekommitténs arbete och den praxis som har utvecklats kring dess riktlinjer. Den beskrivande delen av uppsatsen kommer att avslutas med att den nya förordningen om att göra vissa av mervärdesskattekommitténs riktlinjer bindande presenteras. Denna kartläggning kommer sedan att ligga som grund för en analys av huruvida dessa riktlinjer kan anses ändamålsenliga för att uppnå en enhetlig och tydlig tillämpning av det mervärdesskatterättsliga regelverket inom EG. En utvärdering av förordningen och eventuella alternativ till förordningen och användandet av riktlinjer kommer även att presenteras.

1.3 Disposition

Uppsatsen inleds i *kapitel 2* med en kort genomgång av mervärdesskattens funktion och dess historia. För ytterligare läsning kring detta hänvisas till SOU 2005:57 och Handledning för mervärdesskatt 2005. I *kapitel 3* sker en kartläggning av de olika mervärdesskatterättsliga rättskällorna. I *kapitel 4* görs en presentation av EG-domstolens, Regeringsrättens och Skatterättsnämndens avgöranden utifrån kommitténs riktlinjer och funktion inom gemenskapsrätten. I *kapitel 5* presenteras det nya förslaget till förordning rörande kommitténs riktlinjer. Kartläggningen kommer att i *kapitel 6* mynna ut i en analys av mervärdesskattekommitténs riktlinjer och deras plats i normhierarkin, alternativ till dessa och huruvida de kan anses bidra till en tydligare och mer enhetlig tillämpning av mervärdesskatterätten inom EG.

1.4 Avgränsningar

Jag har i uppsatsen valt att fokusera på en rättslig institution och dess riktlinjer som inte tidigare har behandlats mera utförligt i den svenska juridiska litteraturen eller i offentliga utredningar. Fokuseringen innebär att vissa EG-rättsliga normer inte kommer att behandlas mera utförligt då en läsning av arbetet förutsätter en grundläggande kännedom om EG-rättsliga rättskällor och deras inbördes förhållande. Jag kommer därför inte att presentera problem som närmare rör förhållandet mellan sjätte direktivet och svensk lagstiftning då detta får anses ha avhandlats relativt utförligt i

andra arbeten³, inte heller kommer jag att diskutera svenska förarbetens normtyngd i förhållande till EG-rätten då även detta har belysts i ett flertal artiklar⁴. Vid urvalet av vilka principer som presenteras ligger huvudfokus på de principer som har betydelse vid normhanteringen utifrån ett europeiskt och svenskt perspektiv. Principers roll inom EG-rätten har behandlats extensivt av ett flertal framstående rättsvetenskapsmän.⁵ I min uppsats har därför fokus lagts på att beskriva principerna på en grundläggande nivå för att sedan använda dem som ett verktyg vid analysen av mervärdesskattekommitténs riktlinjer.

1.5 Metod

Metoden vid skrivandet av denna uppsats grundar sig på identifikation och sammanställning av rättskällor för att klargöra vad som är gällande rätt. Arbetet kan i första hand ses som en deskriptiv genomgång av rättskällor och av framför allt en institutions roll som uttolkare och normgivare inom ett visst rättsområde. Metoden syftar till att identifiera rättskällor och att via normativ analys avgöra deras tyngd inom normhierarkin. Jag har i arbetet med uppsatsen gjort intervjuer via mejl med ett antal personer. Vid dessa intervjuer har inte någon formell metod använts utan frågorna har haft sin utgångspunkt i de brister som jag har identifierat i min uppsats under arbetets gång.

1.6 Material

I arbetet med uppsatsen har både EG-rättsligt och svenskt juridiskt material använts. I min kartläggning av praxis och vid användandet av källor har databaser och EG-domstolens hemsida använts. I största möjliga mån har dessa källor kontrollerats mot den tryckta versionen. Även Skatteverkets, kommissionens och regeringens hemsidor har använts. Vid urvalet av material har jag gått igenom publicerade rättsfall från Regeringsrätten och Skatterättsnämnden från 1995 och framåt, dvs sedan Sveriges inträde i EU. Jag har även genom litteratur, databaser och gemenskapsrättsliga hemsidor identifierat rättsfall från EG-domstolen. Dessa rättsfall har jag försökt kartlägga fr o m Mervärdesskattekommitténs bildande 1977. Även i denna del är all eventuell ofullständighet att hänföra till mig.

³ SOU 2002:74 och SOU 2005:57.

⁴ Öberg, "Några anteckningar om användningen av förarbeten inom gemenskapsrätten" i JT 2000/01 s 492 och Rosén, "De svenska förarbetenas vara eller inte vara som rättskälla – effekten av Sveriges anslutning till EG", SvJT 1996 s 251.

⁵ Groussot, Usher, Schermers, Tridimas och Moëll m fl.

2 Mervärdesskatt i allmänhet

Mervärdesskatt, eller moms som det populärt kallas, är en skatt som har funnits i Sverige sedan 1968. Tidigare hade det funnits allmän varuskatt som principiellt skulle omfatta alla varor som utgjorde lös egendom. Det fanns dock en rik flora av undantag från skatten. När mervärdesskatten infördes så var den största skillnaden mot tidigare skatter på omsättning att den är en flerledsskatt, dvs varje led i produktionskedjan svarar för sin del av det tillförda mervärdet på varan eller tjänsten. Den rikliga floran av undantag kvarstod dock. Vid skattereformen 1990-91 breddades skattebasen genom att en generell skatteplikt för tjänster infördes. Ett antal justeringar har skett av ML sedan skattereformen men det är först på senare tid som ett antal större utredningar har presenterats med mer eller mindre kontroversiella förslag om enhetlig momssats och om slopande av undantag från moms för ideella föreningar.⁶ För att sätta in skatten i ett makroekonomiskt perspektiv kan det nämnas att momsens 2004 stod för 15 procent av nettoskatteintäkterna i Sverige, vilket i absoluta tal innebär 176 miljarder svenska kronor.⁷

Mervärdesskatten kan definieras som en generell indirekt skatt på konsumtion.⁸ Att en skatt är *indirekt* innebär att den teoretiskt ska betalas av den slutlige konsumenten och att de föregående produktions- eller distributionsleden inte ska belastas av skatten som en kostnad. Skatten ska helt enkelt innebära en kostnad först i sista ledet, dvs i konsumtionsledet. En direkt skatt utmärks å sin sida av att den fullständigt förs bakåt till producenten och ska därför inte ha någon inverkan på prissättningen till den slutlige konsumenten. Att detta resonemang inte alltid är helt teoretiskt vattentätt för att särskilja indirekta skatter från direkta skatter har diskuterats av Terra/Kajus.⁹ Den främsta invändningen kring definitionerna rör bristerna i att kunna avgöra om påverkan på prissättningen har skett i konsumtionsledet för de olika formerna av beskattning. Definitionens huvudsakliga roll är därför att klargöra att skatten inte får hindras från att föras vidare till nästa led i förädlingskedjan eftersom detta skulle leda till en konkurrensnedvridning mellan olika former av vertikalt och horisontellt integrerade företag.¹⁰ Att skatten är *generell* innebär att den har som avsikt att träffa all konsumtion oavsett om det rör sig om konsumtion av varor eller tjänster.¹¹ *Konsumtion* definieras i sin tur som tidpunkten då man har kostnaden för produkten och inte den faktiska fysiska konsumtionen av varan eller tjänsten.¹²

⁶ SOU 2005:57 och SOU 2002:74.

⁷ SOU 2005:57, s 70.

⁸ Terra/Kajus, s 350.

⁹ Ibid, s 358ff

¹⁰ Ibid, s 358ff

¹¹ Ibid, s 352ff

¹² Ibid, s 355ff

Moms tas i Sverige ut på i princip all försäljning så länge det rör sig om försäljning i en yrkesmässig verksamhet. Vissa undantag från skatteplikt finns dock i ML, bl a för sjukvård, vissa tillhandahållanden inom fastighetsområdet och inom bank- och finansområdet.¹³ Skattesatsen är som huvudregel satt till 25 procent. För vissa former av omsättning tillämpas lägre momssatser, 6 eller 12 procent. Rent teoretiskt kan det även sägas att skattesatsen 0 procent existerar för tillhandahållanden som är undantagna från mervärdesskatt.

¹³ ML 3 kap reglerar undantag från skatteplikt.

3 Mervärdesskattens normer

3.1 Fördraget, förordningar och direktiv

Harmoniseringen av mervärdesskatten inom EG regleras primärrättsligt av art 90-93 i Fördraget om upprättande av den Europeiska gemenskapen.¹⁴ Art 93 lyder som följer:

Rådet skall enhälligt på förslag av kommissionen och efter att ha hört Europaparlamentet och den Ekonomiska och sociala kommittén anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter, i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar inom den tid som anges i artikel 14.

Enligt artikeln finns det inga begränsningar i fråga om vilka legala former som harmoniseringen ska ta sig uttryck i så länge de har antagits enhälligt av rådet. Art 93 utgör bland annat den legala grunden för sjätte mervärdesskattedirektivet¹⁵ som utgör det centrala direktivet rörande mervärdesskatt inom EU. Direktivet syftar till att underlätta skapandet av en europeisk inre marknad och att förebygga otillbörlig konkurrens inom denna inre marknad.¹⁶ För att uppnå denna målsättning krävs att regleringen är konkurrensneutral i förhållande till vilken verksamhet som bedrivs, vilken typ av produkter som tillhandahålls och var de tillhandahålls. Direktiv är enligt art 249 bindande i förhållande till dess resultat och implementeringen av dem överläts till medlemsstaterna. Det sjätte mervärdesskattedirektivet utgör endast en övergångsordning i avvaktan på ett slutgiltigt system för mervärdesskatten inom gemenskapen. Eftersom rådet inte kunde enas om formerna för detta system före upprättandet av den inre marknaden 1993 benämns det nuvarande systemet övergångsordning eftersom det var intentionen att det skulle inrättas ett annat system inom en snar framtid efter upprättandet av den inre marknaden. Kommissionen presenterade därför ett arbetsprogram med förslag kring hur det nya mervärdesskatterättsliga systemet skulle se ut.¹⁷ Denna övergångsordning ser dock ut att förbli intakt och det reformarbete som pågår sker med målet att åstadkomma stegvisa förändringar av det befintliga regelsystemet.¹⁸ På det mervärdesskatterättsliga området är användandet av en förordning en mindre vanlig form av reglering som det därför finns skäl att kommentera. En förordning är enligt art 249 direkt tillämplig i medlemsstaterna från och med det datum den träder i kraft. Förordningen är bindande i sin helhet och

¹⁴ Även art 23-31 EG rörande den fria rörligheten för varor och art 49-55 EG rörande fri rörlighet för tjänster har indirekt betydelse för regelsystemet för mervärdesskatt.

¹⁵ Direktiv 77/388/EEG

¹⁶ Preambeln till första Mervärdesskattedirektivet (67/227/EEG).

¹⁷ KOM (1996) 328. Se även SOU 2002:74 s 31

¹⁸ KOM (2000) 348 slutligt, *Meddelande från kommissionen till rådet och Europaparlamentet: strategi för förbättring av mervärdesskattesystemets funktion inom ramen för den inre marknaden*. Se även Olsson, "Nya förslag från EG-kommissionen rörande indirekt beskattning" i SN nr 5 2002, s 314ff.

får inte transformeras till eller inkorporeras i den nationella rätten.¹⁹ I och med att förordningar inte får inkorporeras i svensk rätt har avsteg gjorts från den i Sverige tidigare allennarådande principen om dualism vid internationella åtaganden. Förordningar utgör alltså ett exempel på en monistiskt implementerad rättsregel i svensk rätt. Att ingen inkorporering får ske i nationell rätt framgår av målet 39/72, *Kommissionen ./. Italien* som rörde slaktpremier för mjölkkor där EGD uttalar att:

”By following this procedure, the Italian Government has brought into doubt both the legal nature of the applicable provisions and the date of their coming into force.

According to the terms of art 189 and 191 of the Treaty, Regulations are, as such, directly applicable in all Member States and come into force solely by virtue of their publication in the Official Journal of the Communities, as from the date specified in them, or in the absence thereof, as from the date provided in the Treaty.

Consequently, all methods of implementation are contrary to the Treaty which would have the result of creating an obstacle to the direct effect of Community Regulations and of jeopardizing their simultaneous and uniform application in the whole of the Community.”²⁰

Att en stat är dualistisk innebär att det måste ske ett införlivande i nationell rätt av ett internationellt åtagande för att åtagandet ska kunna tillämpas av de nationella domstolarna. I en monistisk stat gäller däremot internationella åtaganden utan att det behöver ske en inkorporering av dessa i den nationella rätten. Principen om att förordningar ska ges fullt genomslag i förhållande till enskilda har dock vissa begränsningar som kan ha sin grund i legalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och principen om förbud mot retroaktivitet.²¹ I målet C-60/02 X, uttalade EGD följande om förordning 3295/94 rörande transit av varumärkesförfalskade varor,

[62] Ett särskilt problem uppkommer emellertid avseende tillämpningen av principen om konform tolkning när det gäller straffrätt. Sålunda, som domstolen likaså har fastställt, begränsas denna princip av de allmänna rättsprinciper som utgör en del av gemenskapsrätten och särskilt av rättssäkerhetsprincipen och principen om förbud mot retroaktiv strafflagstiftning. Domstolen har i detta hänseende vid ett flertal tillfällen fastställt att ett direktiv inte i sig och utan hänsyn till en medlemsstats nationella lagstiftning som antagits för dess genomförande kan utgöra grundval för straffrättsligt ansvar eller en skärpning av det straffrättsliga ansvaret för dem som bryter mot dess bestämmelser (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Pretore di Salò, punkt 20, dom av den 26 september 1996 i mål C-168/95, Arcaro, REG 1996, s. I-4705,

¹⁹ Melin & Schäder, s 37ff.

²⁰ C-39/72, para 17.

²¹ Lenaerts & Van Nuffel, s 765ff.

punkt 37, och av den 12 december 1996 i de förenade målen C-74/95 och C-129/95, X, REG 1996, s. I-6609, punkt 24).

[63] Även om den gemenskapsrättsliga bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är en förordning, det vill säga en regel som till sin natur inte kräver nationella införlivandeåtgärder, och inte ett direktiv, skall det påpekas att medlemsstaterna genom artikel 11 i förordning nr 3295/94 ges befogenhet att föreskriva påföljder för överträdelse av artikel 2 i denna förordning. Detta gör det möjligt att till detta mål överföra domstolens resonemang beträffande direktiven.

[64] För det fall den nationella domstolen skulle komma fram till att nationell rätt inte förbjuder transitering av varumärkesförfalskade varor genom Österrike, är det, enligt förbudet mot retroaktiv bestraffning enligt artikel 7 i Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, som är en allmän gemenskapsrättslig princip som är gemensam för medlemsstaternas konstitutionella traditioner, förbjudet att ådöma en straffrättslig påföljd för sådant agerande, även i det fall då den nationella bestämmelsen strider mot gemenskapsrätten.²²

Ett antal kommentarer bör göras i anslutning till rättsfallet. För det första kan det konstateras att det i den aktuella förordningen fanns en möjlighet för medlemsstaten att föreskriva påföljder för överträdelse av förordningen. Enligt domstolen blev därför bedömningen den samma som för direktiv eftersom det i nationell rätt krävdes implementering enligt förordningen. I förordning 1777/2005, som den här uppsatsen fokuserar på, saknas det valmöjligheter för medlemsstaterna rörande implementeringen varför rättsfallet inte omedelbart kan tas som intäkt för att det inte skulle kunna tillämpas mot enskilda. Det ska även poängteras att det i det ovan citerade målet rörde sig om en straffrättslig påföljd. För en skatterättslig regel kan det förvisso ställas höga krav på rättssäkerhet. Men allmänt sett bör en skatterättslig regel falla under huvudregeln som stadgar att en förordning är direkt tillämplig mot enskilda. En förutsättning för att detta ska gälla är givetvis att den enskilde har haft möjlighet att ta del av förordningen, med andra ord blivit publicerad i Europeiska Unionens officiella tidning.²³

²² C-60/02, brottmål mot X.

²³ Lenaerts & Van Nuffel, s 761ff.

3.2 Principer

3.2.1 Allmänna principer

EGD har med stöd av art 220 EG gett principer en vägledande status vid tolkning och tillämpning av gemenskapsrätten.²⁴ Dessa allmänna principer (*general principles*) tillämpas i enlighet med fördraget och i enlighet med de rättsliga traditionerna inom medlemsstaterna. Principerna har samma rättsliga värde som fördragstexten och har därmed företräde framför sekundärrättsliga dokument, bland annat förordningar och direktiv.²⁵ Den rättsliga tyngden av enskilda principer kan dock inte ges ett allmänt uttryck eftersom deras tillämpning kan skilja sig åt mellan olika rättsområden och eftersom olika principer ges olika rättslig tyngd.

Principerna kan klassificeras utifrån olika parametrar. En indelning som framförts utgår från vilket ursprung principerna har, dvs i vilka rättskällor de kan utläsas.²⁶ Vissa av de allmänna principerna har kommit till uttryck i EKMR²⁷ medan andra finns uttryckta i fördraget²⁸ eller i de rättsliga traditionerna i medlemsstaterna. Ett stort antal principer återfinns i EGD:s praxis och i utlåtanden från generaladvokaterna. *Som exempel kan nämnas proportionalitetsprincipen, likabehandlingsprincipen och legalitetsprincipen.*

En annan indelning utgår från vilken funktion principerna har inom gemenskapsrätten. Funktionsindelningen har tre grenar, *operativa principer, kompletterande principer* och *styrande principer*.²⁹ De två första principerna kan anses vara sammanflätade då den första kategorin innebär att principerna kan användas i en process mot gemenskapsinstitutioner eller medlemsstater, medan den andra kategorin principer ska användas som utfyllnad i de fall då gemenskapsrätten inte kan ge ett entydigt svar på ett visst juridiskt problem. De operativa principerna kan sägas ha varit kompletterande principer från början då de fyllt ett tomrum inom gemenskapsrätten när de första gången tillämpats. De styrande principerna reglerar det inbördes förhållandet mellan gemenskapens institutioner och

²⁴ C-46/93 och C-48/93 Brasserie du Pêcheur och Factortame (Factortame IV) para 24-30, se även Groussot, *Creation, Development and Impact of the General Principles of Community Law* för en givande presentation av principernas betydelse inom EG-rätten.

²⁵ Se T-115/94 Opel Austria där förstainstansrätten har gett principerna om rättssäkerhet och berättigade förväntningar företräde framför en förordning som ansågs strida mot EES-avtalet.

²⁶ Schermers & Waelbroek, s 28ff. Se även Groussot, s 12ff.

²⁷ T-54/99 max.mobil Telekomunikation angående rätten till effektiva rättsmedel och rättssäkerhet. EU är inte som organisation ansluten till EKMR men eftersom alla MS är det utgör konventionen en stark tolkningsbas för EGD. Enligt EU-fördragets art 6.2 ska unionen behandla EKMR som allmänna gemenskapsrättsliga principer (general principles of Community law).

²⁸ Subsidiaritetsprincipen (art 5.2), lojalitetsprincipen (art 10), principen om icke-diskriminering (art 12) och proportionalitetsprincipen (art 5.3)

²⁹ Min översättning. Operative, complete and regulative principles i originalversionen.

förhållandet mellan gemenskapens institutioner och medlemsstaterna och kommer inte att beröras mer i detta arbete.³⁰

Hur indelningen görs kan diskuteras, men för den här uppsatsen är det i första hand vilken verkan de får som är intressant. Från den utgångspunkten kan principerna delas in i principer som fyller ut luckor inom gemenskapsrätten när det saknas andra rättskällor och principer som är tvingande och som skall tillämpas oavsett om det finns lagstiftning eller ej.³¹ Lagstiftning ska inte tillämpas om den står i strid med en tvingande princip.³² Det är även möjligt att dela in principerna efter vilken funktion de har, som tolkningsprinciper, ogiltighetsgrund eller som grund för skadeståndstalan.³³ Principerna gäller för alla rättsområden inom vilka EGD har kompetens att döma men kan givetvis ha olika tyngd beroende på i vilket sammanhang de framförs. Principernas värde förstärks av att EGD ofta använder sig av en kontextuell eller teleologisk tolkning vilket ökar utrymmet för att använda principer som utfyllnad eller vägledning. Principerna kan även anses leda till att koherensen inom gemenskapsrätten ökar då den fyller ut luckor inom gemenskapsrätten.

3.2.1.1 Proportionalitetsprincipen

Proportionalitetsprincipen återfinns i art 5.3 EG, ”*Gemenskapen skall inte vidta någon åtgärd som går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen i detta fördrag*”.

I artikeln hänvisas endast till att gemenskapen inte ska vidta några sådana åtgärder, men principen får även anses omfatta medlemsstaterna i de fall de verkar inom gemenskapsrätten, dvs vid implementering och myndighetsutövning av denna.³⁴ I denna del fyller principen främst en funktion som främjare av integrationen på den gemensamma marknaden.³⁵ Principen sätter gränser för vilka nationella åtgärder som kan anses utgöra tillåtna begränsningar av de fyra grundläggande friheterna i så måtto att dessa begränsningar inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå vissa berättigade syften.³⁶ EGD har sedan länge ansett att proportionalitetsprincipen utgör en allmän europeisk rättsgrundsats och det finns en stor mängd rättsfall ur vilken principen kan utläsas.³⁷

Principen om proportionalitet är svår att ge ett klart materiellt innehåll eftersom den till sin natur är avhängig av vilket område den tillämpas inom. Ofta kopplas principen till en eller flera andra principer, t ex subsidiaritetsprincipen eller principen om icke-diskriminering.³⁸ Vid

³⁰ För vidare läsning se Groussot, s 27ff.

³¹ Schermers i Bernitz/Nergelius, s 61.

³² Ibid, s 61.

³³ Tridimas, s 17ff.

³⁴ De Burca & Craig, s 349f.

³⁵ Tridimas, s 124.

³⁶ Ibid, s 124.

³⁷ C-11/70, Internationale Handelsgesellschaft. Se Moell s 105 för fler rättsfall.

³⁸ Se Groussot s 216ff för en genomgång av samspelet mellan principerna.

tillämpningen av principen kan en indelning göras i tre steg.³⁹ Det första steget avgör *lämpligheten* av den aktuella åtgärden. En jämförelse görs mellan medlet och målet som det syftar att uppnå för att bedöma lämpligheten av det använda medlet. I det andra steget bedöms *nödvändigheten* av åtgärden. Även i denna del måste en avvägning göras mellan målet och de medel som används för att nå dit. Om det finns andra mindre ingripande åtgärder som kan vidtas som når samma mål ska dessa användas. Det sista steget innebär att en avvägning görs mellan de intressen som kolliderar, det så kallade *rena proportionalitetstestet* eller *stricto sensu testet*. Intressena kan skilja sig åt mellan de fall då det rör sig om en åtgärd av gemenskapen eller av medlemsstaterna. I det första fallet står gemenskapens intresse mot den enskildes rättighet i så måtto att en åtgärd som gemenskapen vidtar ska vägas mot de eventuella ingrepp de innebär i de grundläggande fri- och rättigheterna för medborgarna. Gemenskapens bestämmelser ska även vägas mot medlemsstaternas beslutskompetens och i direktiven och förordningarna ska en motivering finnas som förklarar att den vidtagna åtgärden är proportionerlig.⁴⁰ Som ett uttryck för proportionalitetsprincipen stadgas i protokollet om subsidiaritets- och proportionalitetsprincipen att under samma förutsättningar ska direktiv användas framför förordningar.⁴¹ I det andra fallet rör det sig om medlemsstatens intresse mot gemenskapens, där en avvägning görs mellan intresset av att vidta en åtgärd som innebär en inskränkning av en av de grundläggande friheterna inom den inre marknaden i förhållande till det intresse som den friheten representerar.⁴² Prövningen som görs för att avgöra om en åtgärd är proportionerlig skiljer sig också åt mellan dessa två situationer.⁴³

För det mervärdesskatterättsliga området finns det enligt Alhager ett antal områden som skulle kunna bli föremål för en bedömning utifrån proportionalitetsprincipen. Bland annat art 28cA rörande vissa undantagna tillhandahållanden av varor samt regler angående verkställigheten av mervärdesskattelagen anförs som exempel.⁴⁴ Som exempel på fall där principen har applicerats på mervärdesskatteområdet lyfter Alhager fram de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96 *Garage Molenheide* medan Terra framhåller de förenade målen C-177/9 & C-181/99 *Ampafrance/Sanofi*. I det första förenade målet rörde det sig om en nationell regel som gjorde det möjligt för den belgiska staten att innehålla överskjutande moms om det fanns välgrundade misstankar om skatteundandragande. EGD uttalade principiellt att

³⁹ Groussot, s 231ff och Moëll, s 107ff. Trestegsmodellen följer enligt dessa författare tysk rättstradition.

⁴⁰ Protokoll om tillämpningen av subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna till Amsterdamfördraget om ändring av fördraget om Europeiska Unionen, OJ C 340/104, 10.11.97, punkt 4.

⁴¹ Ibid, punkt 6.

⁴² Groussot, s 235ff. Även principen om icke-diskriminering kan vara ett av de intressen som vägs mot medlemsstatens intresse av att genomföra en viss åtgärd.

⁴³ Se Groussot s 237ff för en genomgång av de skillnader som finns mellan bedömningen av huruvida gemenskapen respektive medlemsstaterna har iakttagit proportionalitetsprincipen.

⁴⁴ Alhager, s 81f.

”Även om de bestämmelser som har antagits av medlemsstaterna tjänar ett legitimt syfte, nämligen att så effektivt som möjligt säkerställa det allmännas anspråk, får de följaktligen inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte. De får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att rätten till avdrag för mervärdesskatten – som är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom gemenskapslagstiftningen på området – systematiskt äventyras”⁴⁵

Av rättsfallet framgår att proportionalitetsprincipen kan sättas i samband med materiella mervärdesskatterättsliga principer för att avgöra huruvida den förstnämnda principen har överträtts. Proportionalitetsprincipen begränsar sig alltså inte till att enbart göra en avvägning mellan olika lagstiftningskomplex utan kan även ha sin grund i gemenskapsrättsliga principer. Det andra förenade målet rörde ett beslut av rådet som medgav Frankrike att fortsätta använda sig av en undantagsregel som begränsade rätten till avdrag för ingående moms. Frankrike sökte och fick tillstånd att i enlighet med art 27 i direktivet utöka omfattningen av undantagsregleringen med motivet att motverka skatteundandragande. EGD uttalade att

”Det ankommer inte på domstolen att uttala sig om lämpligheten av andra tänkbara medel för att hindra skatteflykt eller skatteundandragande, däribland en schablonmässig minskning av det tillåtna avdragsbeloppet eller en kontroll motsvarande den som företas i samband med inkomstskatt och bolagsskatt, men det skall klargöras att nationell lagstiftning, genom vilken utgifter för logi, mottagningar, restaurangbesök och underhållning utesluts från att dra av mervärdesskatt, utan att det är möjligt för den skattskyldige att bevisa att skatteflykt eller skatteundandragande inte förekommer för att han skall kunna utnyttja avdragsrätten, på gemenskapsrättens nuvarande stadium inte utgör ett medel som står i proportion till målet att hindra skatteflykt och skatteundandragande, och den påverkar sjätte direktivets mål och principer i alltför stor utsträckning”⁴⁶.

3.2.1.2 Legalitetsprincipen

För den här uppsatsen kan det vara av särskilt intresse att närmare behandla en av de grundläggande principerna inom gemenskapsrätten, legalitetsprincipen. Denna princip har inom både svensk och dansk juridisk litteratur behandlats inom det inkomstskatterättsliga området.⁴⁷ För det EG-rättsligt reglerade mervärdesskatterättsliga området saknas det dock en genomgång av legalitetsprincipens innebörd. Alhager har i sin avhandling valt att benämna principen rättssäkerhetsprincipen istället för legalitetsprincipen och även i Hettne/Otken Eriksson används denna

⁴⁵ C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96 Garage Molenheide, para 47.

⁴⁶ C-177/99 Ampafrance /. Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire och C-181/99 Sanofi Synthelabo /. Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne

⁴⁷ Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen* och Graff Nielsen, *Legalitetskravet ved beskatning – De forfatnings- og forvaltningsretlige rammer*.

terminologi. Enligt min mening finns det dock en poäng med att använda sig av legalitetsprincipen som term eftersom den är etablerad inom inkomstskatterätten och eftersom rättssäkerhetsprincipen inte har en bra översättning till engelska inom den EG-rättsliga terminologin. Jag kommer därför att använda mig av legalitetsprincipen som benämning i min uppsats. På EG-rättslig nivå finns en allmän presentation av legalitetsprincipen av framför allt Raitio.⁴⁸ En mer omfattande genomgång av principens betydelse för det mervärdesskatterättsliga området skulle vara av stort intresse men får anses ligga utanför utrymmet och syftet med denna uppsats. Här följer en kortare presentation av legalitetsprincipen och dess inflytande på det mervärdesskatterättsliga systemet.

Legalitetsprincipen är en princip som är grundläggande för varje demokratisk rättsstat. Dess innebörd och innehåll är svårare att definiera. Inom det EG-rättsliga området tillkommer en ytterligare dimension på grund av de olika rättsliga traditioner som finns rörande principens innebörd i de olika medlemsländerna. Inom svensk rätt regleras principen för det skatterättsliga området i RF 2:10 2 st där det stadgas att *”skatt eller annan avgift får ej uttagas i vidare mån än som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten”*. Inom EG-rätten saknas det däremot en uttrycklig reglering i fördraget rörande legalitetsprincipen. I Hettne/Otken Eriksson används legalitetsprincipen för att beskriva principen om att gemenskapsrättslig lagstiftning ska ha en legal grund för att få utfärdas. Om legalitetsprincipen ges denna innebörd återfinns en i art 5.1 EG. Min redogörelse tar sikte på den individuella legalitetsprincipen såsom den kommer till uttryck i EGD:s praxis, för det skatterättsliga området i första hand genom domarna i målen *Gondrand Frères* och *INZO*.⁴⁹ I *Gondrand Frères* formulerade domstolen följande principiella uttalande,

”Even assuming that the interpretation advocated by the Commission is in accord with the logic of the system of monetary compensatory amounts, nevertheless it is for the Community legislature to adopt the appropriate provisions. The principle of legal certainty requires that rules imposing charges on the taxpayer must be clear and precise so that he may know without ambiguity what are his rights and obligations and may take steps accordingly”.⁵⁰

I den här versionen kan principen anses ligga relativt nära dess svenska innebörd som av Hultqvist har beskrivits som främst inriktad på devisen *“nullum tributum sine lege”*, dvs ingen skatt utan lag.⁵¹ Till detta förbud har det ofta kopplats ett retroaktivitetsförbud som dock enligt Hultqvist inte kan anses vara en del av legalitetsprincipen enligt svensk skatterättslig doktrin.⁵²

⁴⁸ Raitio, *The Principle of Legal Certainty in EC Law* (2003).

⁴⁹ C-169/80 *Administration des Douanes v. Gondrand Frères* och C-110/94 *INZO v. Belgien*.

⁵⁰ C-169/80, *Gondrand*, para 17.

⁵¹ Hultqvist s 5.

⁵² *Ibid*, s 6.

Den skatterättsliga legalitetsprincipen ska enligt Hultqvist anses ha sitt ursprung snarare i kompetensfördelningen kring vem som har rätt att besluta om att ta ut skatt än vad dess straffrättsliga motsvarighet har som i högre grad har fokus på förutsebarhet.⁵³ Inom EG-rätten har legalitetsprincipen getts lite annan innebörd än i Sverige och det finns ett antal begrepp som bör utredas för att kunna sätta in den EG-rättsliga principen i ett normativt perspektiv. Det bör framför allt skiljas mellan de närliggande begreppen *legality*, *legal certainty* och *legitimate expectations*. Till att börja med ämnar jag utreda vad principen om legal certainty innebär. Principen kan ses som en övergripande princip som innefattar ett antal underliggande principer vilka kan indelas i tre grupper, förutsebarhetsprincipen, principen om berättigade förväntningar och förbud mot retroaktiv lagstiftning.⁵⁴ Principen om legal certainty kan bl a sägas innebära att oklar lagstiftning ska tolkas till förmån för den skattskyldige.⁵⁵ Vad gäller den första delen av principen om legal certainty, dvs förutsebarhetsprincipen, så innebär denna att gemenskapens förordningar ska vara tydliga och dess praktiska tillämpning förutsebar. Den innebär även att direktiv ska implementeras så att det tydligt framgår vilka rättigheter och skyldigheter som följer av direktivet. Avslutningsvis ska konflikter mellan gemenskapslagstiftning och nationell lagstiftning undvikas.⁵⁶ Att gemenskapslagstiftning ska vara klar och tydlig inom framför allt skatteområdet framgår tydligt av det tidigare citerade utdraget ur *Gondrand Frères*. Den kan även anses framgå av ett uttalande i målet *Duff*, där EGD framhöll att ”*denna princip (principen om berättigade förväntningar, min anm), som utgör en del av gemenskapens rättsordning är en naturlig följd av rättssäkerhetsprincipen som kräver att rättsregler skall vara klara och precisa och som syftar till att säkerställa förutsebarheten rörande de situationer och rättsliga relationer som omfattas av gemenskapsrätten*”.⁵⁷ Rättsföljden av att en regel inte är klar och tydlig är att regeln inte kan användas mot den som har drabbats av osäkerheten, vare sig det är en enskild eller en medlemsstat.⁵⁸ I de fall då förutsebarhetsprincipen har kränkts genom att en medlemsstat inte har implementerat ett direktiv korrekt, kan skadeståndsskyldighet uppkomma i förhållande till den enskilde i enlighet med Francovich-doktrinen.⁵⁹

Principen om berättigade förväntningar (*legitimate expectations*) kan sägas vara en aning främmande för det svenska rättssystemet. Inom

⁵³ Ibid, s 6.

⁵⁴ Temple Lang i Bernitz/Nergelius, s 165. Groussot har i sin avhandling valt att indela principen på ett lite annorlunda sätt. I hans indelning har förutsebarhetsprincipen bytts ut mot principen om tillskansade rättigheter (acquired/vested rights). Jag kommer dock att följa Temple Langs indelning då jag finner den mer anpassad till svenska förhållanden, där någon princip om tillskansade rättigheter svårigen kan anses finnas.

⁵⁵ Ibid, s 166.

⁵⁶ Ibid, s 167

⁵⁷ C-63/93, Duff, para 20.

⁵⁸ Temple Lang, s 168

⁵⁹ C-6/90 & 9/90, Francovich. De klassiska kriterierna för att skadeståndsskyldighet ska föreligga för en medlemsstat är tredelat. För det första ska gemenskapsregeln ge individuella rättigheter. För det andra ska det gå att avgöra omfattningen av dessa rättigheter. Och för det tredje ska det finnas en kausalitet mellan statens brott mot sina skyldigheter och den skada som den enskilde har åsamkats.

gemenskapsrätten är principen allmänt accepterad men dess genomslag i EGD:s praxis är desto mindre.⁶⁰ Principen kan enligt Groussot anses innehålla ett trestegstest för att anses tillämplig. För det första ska det ha skapats en förväntning på grund av gemenskapslagstiftning eller agerande från en gemenskapsinstitution. För det andra ska det vara en förväntning som det finns ett intresse av att skydda. Slutligen ska det vara ett överordnat intresse att skydda förväntningen.⁶¹ Den sistnämnda delen av testet är den som oftast inte kan påvisas. Det ska göras en avvägning mellan intresset av förutsebarhet för individen och gemenskapens intresse av att lagen tillämpas i enlighet med dess lydelse.⁶² Enligt Temple Lang är principen om att lagen ska tillämpas i enlighet med sin lydelse starkare än principen om berättigade förväntningar eftersom en berättigad förväntning baserad på brister i tillämpningen inte kan göra något lagligt som inte är det.⁶³ Bokstavstolkning tar här över i förhållande till en administrativ praxis.

Den sista delen av principen om legal certainty, förbudet mot retroaktiv lagstiftning, har som ovan nämnts inte av alla ansetts vara en del av den svenska legalitetsprincipen. Principen kan dock på gemenskapsnivå betraktas som en tydlig del av gemenskapsrätten och dess straffrättsliga innebörd är även fastslagen i EKMR:s art 7. Det är viktigt att poängtera att principen innebär att retroaktiva ändringar i lagstiftningen är att anse som oförenliga med rättssäkerhetsprincipen. En ändring i tolkningen av en lag eller bestämmelse från de dömande eller administrativa myndigheterna kan inte anses vara oförenliga med retroaktivitetsprincipen. De kan däremot anses vara oförenliga med principen om berättigade förväntningar. Principen innebär även ett skydd för lagstiftaren då den i undantagsfall kan begränsa den enskildes rätt att åberopa en bestämmelse som den har tolkat i syfte att ifrågasätta rättsförhållanden som har etablerats i god tro.⁶⁴ Om lagstiftaren kan visa god tro kan en doms rättsverkningar begränsas i tiden.

Avslutningsvis ska nämnas något om det sista av de begrepp som listades ovan, nämligen *principle of legality*. Detta begrepp överensstämmer med legalitetsprincipen såsom den definieras av Hettne/Otken Eriksson och återfinns i art 5.1 EG.⁶⁵ Principen innebär att gemenskapen ska agera inom de tilldelade befogenheter (*conferred powers*) som den har getts genom EG-fördraget. Den innebär även att det ska finnas rättsliga medel för att pröva lagligheten av institutionernas rättsakter såväl som av medlemsstaternas rättsakter såvida de har rättsliga effekter. Detta gäller oavsett om det är direkt uttalat i EG eller ej enligt EGD:s avgörande i *målet 294/83 Les Verts* där det saknades rätt för parlamentet enligt EG att inleda en process för ogiltigförklaring, men där EGD ändå tillät denna talan.⁶⁶ Enligt Raitio finns

⁶⁰ Temple Lang, s 170.

⁶¹ Groussot, s 301.

⁶² Ibid, s 307. Ur ett svenskt perspektiv kan uppdelningen te sig något underlig då en bokstavstolkning ofta är ett tolkningsinstrument som används av den skattskyldige mot det allmänna. Detta verkar dock inte ha samma genomslag i gemenskapsrätten.

⁶³ Temple Lang, s 174.

⁶⁴ C-453/02 & 462/02 Linneweber & Akritidis, para 42.

⁶⁵ Raitio, s 98ff och Hettne/Otken Eriksson, s 52ff.

⁶⁶ Mål 294/83 Les Verts, para 25.

det vissa likheter mellan *principle of legal certainty* och *principle of legality* eftersom båda principerna fordrar förutsebarhet. Den senare principen berör dock endast den institutionella balansen inom gemenskapsrätten medan den förra är en princip som i första hand riktar sig till enskilda. *Principle of legal certainty* återfinns som tidigare nämnts inte i EG utan är en princip som utvecklats i praxis, medan *principle of legality* har ett klart stöd i EG:s art 5.1. Så även om principerna uppvisar vissa likheter bör de hållas åtskiljda vid en diskussion kring allmänna gemenskapsrättsliga principer.

3.2.2 Mervärdesskatterättsliga principer

För det mervärdesskatterättsliga området finns vissa specifika principer vid den materiella tolkningen av direktivet som domstolarna och andra tillämpande instanser har att iaktta. Dessa principer återfinns antingen i sjätte mervärdesskattedirektivet eller i EGD:s rättspraxis. De mervärdesskatterättsliga principerna kan precis som de allmänna principerna vara antingen utfyllande eller tvingande vid tolkningen av de bestämmelser som reglerar mervärdesskatterätten. En grundläggande princip för det mervärdesskatterättsliga systemet är neutralitetsprincipen som återfinns i ingressen till det första mervärdesskattedirektivet.⁶⁷

*”Whereas the replacement of the cumulative multistage tax systems in force in the majority of Member States by the common system of value added tax is bound, even if the rates and exemptions are not harmonised at the same time, to result in neutrality in competition, in that within each country similar goods bear the same tax burden, whatever the length of the production and distribution chain [...].”*⁶⁸

Neutralitetsprincipen kan ges många olika innebörder beroende på i vilket sammanhang den tillämpas. En första distinktion som kan göras är mellan extern och intern neutralitet. Extern neutralitet innebär att neutralitet ska upprätthållas mellan medlemsstaterna, dvs att gränsöverskridande tillhandahållanden ska behandlas likadant som inhemska tillhandahållanden. Denna princip kan dock inte till fullo anses ha genomförts för det mervärdesskatterättsliga systemet inom EG eftersom det återstår skillnader mellan medlemsstaternas nationella regelsystem. Intern neutralitet anses innefatta en grundläggande norm om att all ekonomisk aktivitet ska behandlas på samma sätt.⁶⁹ Likartade varor och tjänster som konkurrerar med varandra ska i enlighet med denna princip behandlas lika, vilket bl a innebär att de ska beskattas med samma skattesats.⁷⁰ Enligt praxis ska identiteten hos tillverkaren och den rättsliga form i vilken tillverkaren bedriver sin rörelse sakna betydelse för bedömningen av om varorna eller

⁶⁷ Direktiv 67/227/EEG. Se Terra/Kajus, s 55ff

⁶⁸ Preambeln till första mervärdesskattedirektivet, (67/227/EEG).

⁶⁹ C-155/94, Wellcome Trust, para 38. Se även C-89/91, Hong Kong Trade, para 6.

⁷⁰ Se för exemplifiering av principen om skatteneutralitet målen C-453/02 & 462/02, Linneweber & Akritidis para 24, C-267/99, Adam, para 36 och C-109/02 Kommissionen v Tyskland, para 20.

tjänsterna är likartade.⁷¹ Det används även begrepp som skatteneutralitet, som närmast kan liknas vid intern neutralitet och konkurrensneutralitet som kan ses som en övergripande princip om att lika ska behandlas lika för att inte snedvrider konkurrensen på den inre marknaden. Oavsett vilken beteckning som används så är det tydligt att neutralitetsprincipen är av fundamental betydelse för att uppnå likabehandling inom det mervärdesskatterättsliga området.

I den här undersökningen kan även vissa andra principer vara av intresse som EGD, de nationella domstolarna och mervärdesskattekommittén vägleds av i sina avgöranden och riktlinjer. Eftersom frågor kring rätt omsättningsland ofta uppkommer bör de grundläggande principerna om undvikande av dubbelbeskattning och icke-beskattning framhållas. För att ge dessa principer praktiskt värde används två skilda principer för att bestämma omsättningsland, destinationsprincipen och ursprungslandsprincipen.⁷² Dessa principer är i sin tur ofta beroende av att varor och tjänster har kunnat särskiljas eller anses utgöra en enhet genom en tillämpning av delningsprincipen eller helhetsprincipen.⁷³ Fokus i min uppsats ligger inte på att mer utförligt beskriva de materiella principer som har utvecklats av EGD, däremot så bör dessa principers betydelse som tolkningsinstrument framhållas för att de riktlinjer som har utarbetats av mervärdesskattekommittén ska kunna analyseras ur ett normhierarkiskt perspektiv.

3.3 EG-domstolens praxis

EGD:s uppgift är enligt art 220 EG att säkerställa att lag följs vid tolkning och tillämpning av EG-fördraget. Domstolen innehar i denna funktion en central roll i det EG-rättsliga systemet. För att vissa områden med stor grad av harmonisering, såsom mervärdesskatten, ska ges en reell likformig tillämpning är det av stor vikt att EG-domstolen utvecklar en vägledande praxis som medlemsstaterna och deras domstolar kan följa. Denna roll blir än mer betydelsefull när den centrala regleringen utgörs av ett direktiv som ska implementeras i de enskilda medlemsstaterna. Risken är påtaglig att implementeringen skiljer sig åt mellan de olika medlemsstaterna och att det utvecklas en inhemsk praxis av nationella myndigheter eller domstolar.⁷⁴ Domstolen har därmed en avgörande roll i att tillse att lagen följs vid tolkning och tillämpning av direktivet. De nationella domstolarna har å sin sida möjlighet att i enlighet med art 234 EG hänskjuta frågor till EGD som rör tolkning och tillämpning av fördraget eller EG:s övriga rättsakter. För sista instans i den nationella rättsordningen är detta en skyldighet. Denna skyldighet sträcker sig dock inte så långt att varje fråga som skulle kunna ha

⁷¹ C-216/97, Gregg, para 20.

⁷² Omsättningsland regleras i art 8 (varor) och art 9 (tjänster) i sjätte mervärdesskattedirektivet.

⁷³ Se bland annat artikel ”Mervärdesskatt – ett eller flera tillhandahållanden” av Oskar Henkow i SN 1-2 2002, s 25ff där bl a CPP-omen (C-349/96) och ”det franska avfallsmålet” (C-429/97) avhandlas.

⁷⁴ Alhager, s 85f

en EG-dimension eller där det tillkommit nya omständigheter i förhållande till tidigare avgöranden ska anses kräva en fråga till EGD. EGD har bland annat i CILFIT diskuterat vad som ska anses vara en fråga som kräver ett svar från EGD.⁷⁵ Ett antal kriterier kan utkristalliseras från domen. För det första behöver förhandsavgörande inhämtas om det skulle sakna relevans att inhämta ett sådant avgörande. Förhandsavgörande behöver inte heller inhämtas om den korrekta tillämpningen av gemenskapsrätten är så uppenbar att det inte finns utrymme för något rimligt tvivel om hur frågan ska avgöras och att frågan skulle bedömas på samma sätt av domstolarna i övriga medlemsstater och av EGD (s k acte claire). Slutligen behöver förhandsavgörande inte inhämtas om rättsfrågan sedan tidigare har avgjorts i ett tidigare avgörande från EGD (s k acte éclairé).⁷⁶ I Sverige har det framförts synpunkter på det relativt låga antalet frågor till EGD från de högsta rättsinstanserna i landet. Även kommissionen har uppmärksammat situationen och påbörjat en utredning där den ställt ett antal frågor till den svenska regeringen angående antalet begärda förhandsbesked från de högsta instanserna.⁷⁷ Den svenska regeringen har bemött kritiken och menar att det saknas fog för att påstå att den svenska praxisen strider mot EG-rätten. Regeringen kommer dock att presentera en proposition där svenska domstolar som utgör sista instans ska vara skyldiga att besluta i frågan om förhandsbesked ska begäras eller ej. Eventuellt kommer detta att kombineras med en skyldighet att motivera beslutet.⁷⁸ Denna bestämmelse borde i så fall tas in i RB 54:9.⁷⁹

Av EGD:s dom i målet C-244/01 *Köbler* framgår att det under vissa förutsättningar finns möjlighet att en medlemsstat kan bli skadeståndsskyldig för att en nationell domstol som en del av medlemsstaten har underlåtit att vidta en åtgärd i strid med fördraget.⁸⁰ De nationella domstolarna har i enlighet med art 10 EG och den lojalitetsprincip som formuleras där även en skyldighet att följa de svar som EGD ger dem när de nationella domstolarna har hänskjutit frågor till dem. De nationella domstolarna har likaså en skyldighet att följa EG-domstolens praxis i sitt eget dömande även om de inte själva har hänskjutit en fråga till EGD.⁸¹ Denna skyldighet omfattar även de nationella myndigheterna i deras verksamhet. Risken för utvecklande av nationell praxis från domstolars och myndigheters sida är särskilt överhängande inom mervärdesskattesystemet på grund av dess många undantag och på grund av regelverkets komplexitet.

⁷⁵ CILFIT, C-283/81. Se Terra/Kajus, s 201ff och Bernitz, ERT nr 1 2005 s 109ff för en diskussion kring i vilken omfattning frågor ska hänskjutas till EGD av nationella domstolar. Se även debatt i JT mellan Bernitz och Björkenfeldt, Bernitz JT 01/02 s 955 och Björkenfeldt JT 02/03 s 208.

⁷⁶ CILFIT, C-283/81 para 13-20.

⁷⁷ C (2004) 3899/1 av den 07/10/2004. Se Bernitz, Kommissionen ingriper mot svenska sistainstansers obenägenhet att begära förhandsavgöranden, ERT nr 1 2005, s 109.

⁷⁸ Bernitz, ERT nr 1 2005, s 109.

⁷⁹ Dufwa, Kommissionen och svensk domstolspraxis, NFT, s 304.

⁸⁰ C-224/01 *Köbler*. För kommentarer kring målet se Grefberg Nyberg, Pettersén & Remstam i SN nr 9 2004 s 535, Otken Eriksson i ERT nr 2 2004, s 199 och Wattel i CMLR nr 41 2004, s 177.

⁸¹ Hansson, "Implementering i praktiken av EG-domstolens domar på mervärdesskatteområdet", SN nr 9 1998 s 606ff.

Samtidigt kan behovet av tydlighet och förutsägbarhet vara extra stort just på grund av regelverkets inneboende komplexitet. Hansson har i en artikel undersökt i vilken omfattning implementering sker i de nationella rättsordningarna av EGD:s domar på mervärdesskatteområdet.⁸² I artikeln urskiljs två metoder för implementering av domar från EGD. Den första metoden innebär att den nationella lagen måste ändras som en följd av domen. Den andra metoden innebär att lagen inte behöver ändras till följd av domen men att administrativa riktlinjer utfärdas av den nationella skatteadministrationen. I Sverige sker detta numera genom Skatteverkets skrivelser som avhandlas i kapitel 3.6.1. Enligt Hansson får Skatteverket inte ge EG-rätten företräde med stöd av lagprövningsparagrafen RF 11:14. Om ett avgörande från EGD skulle stå i strid med ordalydelsen i den svenska lagen torde Skatteverket enligt Hansson inte ha rätt att ge avgörandet företräde framför den svenska lagen. Denna uppfattning motsägs av Alhager som hänvisar till *målet 8/81 Becker* där sjätte mervärdesskattedirektivet gavs direkt effekt i förhållande till nationell lag.⁸³ Att hänvisa till RF 11:14 är antagligen inte korrekt grund för att ge ett utslag från EGD företräde framför svensk rätt. Att en dom från EGD har företräde framför svensk rätt får anses vara ett utflöde av lojalitetsprincipen i art 10 EG.

3.4 Mervärdesskattelagen

Sjätte mervärdesskattedirektivet har i svensk rätt implementerats genom att de materiella reglerna har tagits in i Mervärdesskattelagen medan förfarandereglerna återfinns i Skattebetalningslagen. Reglerna anpassades i samband med Sveriges inträde i EG till direktivet och har efter det omarbetats ett antal gånger för att ytterligare anpassas till direktivet. En större översyn gjordes i SOU 2002:74 där utredningen gavs i uppdrag att se över hur vissa begrepp i ML kunde anpassas till direktivet för att uppnå harmoniserade regelsystem. Som nämnts ovan är direktiv bindande i förhållande till dess mål. Under vissa förutsättningar kan direktiv skapa rättigheter som kan åberopas av enskilda i förhållande till medlemsstaten. Som påpekas av Hettne/Otken Eriksson är kraven på rättssäkerhet och i synnerhet förutsebarhet viktiga vid implementeringen av direktiv. Enskilda ska utifrån den nationella implementeringen kunna utläsa vilka rättigheter och skyldigheter som direktivet skapar. I denna del kan det diskuteras huruvida direktivet och ML kan tjäna som bra exempel på hur rättssäker och förutsebar lagtext ska utformas.

Att direktiv kan åberopas av enskilda mot en medlemsstat brukar benämnas att direktiv ges vertikal direkt effekt. EGD har i målet *Becker* preciserat vad som avses med direkt effekt för direktiv i mervärdesskattesammanhang. I målet hade den tyska staten inte implementerat ett undantag från beskattning i sjätte mervärdesskattedirektivet i tid. Ursula Becker, som bedrev

⁸² Ibid, s 606ff.

⁸³ Alhager, s 95ff.

kreditförmedlingsrörelse, stödde sin talan på direktivets bestämmelse om undantag från beskattning för den typen av affärsverksamhet. EGD anförde, *”Thus, wherever the provisions of a Directive appear, as far as their subject-matter is concerned, to be unconditional and sufficiently precise, those provisions may, in the absence of implementing measures adopted within the prescribed period, be relied upon as against any national provision which is incompatible with the Directive or in so far as the provisions define rights which individuals are able to assert against the state.”*⁸⁴

I målet *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH* preciserade EGD sin tidigare ståndpunkt kring direkt effekt för direktiv och klargjorde att även villkorade bestämmelser som uppfyller kravet på tydlighet kan ges direkt effekt. Målet rörde klassificeringen av ideella organisationer och villkoren för sådan klassificering.⁸⁵ EGD har däremot inte medgett omvänd direkt effekt i de fall en medlemsstat har undlåtit att implementera ett direktiv i tid eller att implementera det korrekt. En medlemsstat kan med andra ord inte åberopa ett icke implementerat direktiv för att ålägga en enskild skyldigheter.⁸⁶ Inte heller har s k horisontell direkt effekt, dvs att direktivbestämmelser skulle kunna åberopas individer emellan, godtagits av EGD. En bestämmelse i ML som innebär en inkorrekt implementering av ett direktiv kan med andra ord åberopas av en skattskyldig om detta skulle vara mer förmånligt än en tillämpning av direktivet. Det ska dock påpekas att detta som huvudregel endast gäller direktiv och inte förordningar som är direkt tillämpliga mot den enskilde och som även kan åberopas av enskilda mot enskilda.⁸⁷

3.5 Mervärdesskatteskommittén

3.5.1 Bakgrund och statuter

Mervärdesskatteskommittén kom till som en rådgivande kommitté 1977 i samband med att sjätte Mervärdesskattedirektivet antogs.⁸⁸ Kommittén består av representanter från samtliga medlemsstater med en företrädare för Kommissionen som ordförande. Sverige representeras av två ledamöter från Finansdepartementet och en från Skatteverket. Kommittén och dess roll presenteras i art 29-29a i direktivet:

Art 29

1. *En rådgivande kommitté för mervärdesskatt, nedan kallad ”kommitté”, inrättas härmed.*

⁸⁴ Mål 8/81, Becker, para 25.

⁸⁵ C-141/00, *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH*

⁸⁶ Mål 80/86, *Kolpinghuis*, para 8-9.

⁸⁷ C-253/00, *Munoz och Superior Fruiticola*. Se avsnitt 3.1 och framför allt s 10 för en närmare presentation av direkt effekt för förordningar.

⁸⁸ Faktapromemoria 2004/05:FPM 29

2. *Kommittén skall bestå av företrädare för medlemsstaterna och för kommissionen.
Kommitténs ordförande skall vara en företrädare för kommissionen.
Sekretariatstjänster för kommittén skall tillhandahållas av kommissionen.*
3. *Kommittén skall själv fastställa sin arbetsordning.*
4. *Förutom sådana angelägenheter som omfattas av föreskrifter om samråd i detta direktiv, skall kommittén behandla frågor som dess ordförande på eget initiativ eller på begäran av företrädaren för någon medlemsstat tar upp och som avser tillämpningen av gemenskapens bestämmelser om mervärdesskatt.*

Art 29a

Genomförandeåtgärder

Rådet skall enhälligt på förslag av kommissionen besluta om nödvändiga åtgärder för genomförandet av detta direktiv.

Kommittén är som framgår av artikel 29 organiserad under kommissionen. Riktlinjerna är offentliga genom publicering av medlemsstaterna. Ansvar för att riktlinjens innehåll är korrekt återgett vilar helt och hållet på den publicerande medlemsstaten.⁸⁹ Vissa medlemsstater såsom Sverige, Finland och Storbritannien har regelbundet publicerat kommitténs riktlinjer. Kommitténs arbete kan sägas vara uppdelad i två verksamhetsområden. Den ena delen utgörs av en uttolkande roll av det sjätte mervärdesskattedirektivet,⁹⁰ vilken är den funktion jag i första hand kommer att analysera i mitt arbete. Den andra delen av kommitténs arbete baserar sig på ett antal artiklar som hänvisar till ett samrådsförfarande som ska genomföras innan vissa avvikelser från direktivet får genomföras i medlemsländerna.

3.5.2 Uttolkare av sjätte direktivet

Mervärdesskatteskommitténs roll som uttolkare av sjätte mervärdesskattedirektivet grundar sig på art 29.4 i direktivet. Medlemsstaterna och kommissionen kan hänvisa frågor rörande tillämpningen av sjätte mervärdesskattedirektivet till kommittén för att få vägledande riktlinjer. Dessa riktlinjer utfärdas när mer än hälften av medlemsstaterna är överens om en tolkning av direktivet. Hur röstfördelningen har sett ut vid antagandet av en riktlinje kan efter utvidgningen av antalet medlemsstater 2004 utläsas efter följande kriterier: *enhälligt*, samtliga 25 medlemsstater, *nästan enhälligt*, 22-24 medlemsstater och *en stor majoritet*, 17-21 medlemsstater. Varje riktlinje inleds med någon

⁸⁹ Rules of Procedure of the Value Added Tax Committee, art 12.2. Jämför T-178/99 Elder och T-188/97 Rothmanns rörande sekretess och offentlighet för möteshandlingar.

⁹⁰ Även andra regelsystem som t ex det åttonde mervärdesskattedirektivet är föremål för kommitténs vägledande arbete.

av dessa fraser för att visa med vilken majoritet riktlinjen antogs.⁹¹ Dokument som utvisar vilken uppfattning som en enskild medlemsstat har gett uttryck för i kommittén är sekretessbelagt om inte annat avtalas inom kommittén.⁹² Kommitténs arbete har hittills mestadels omfattat att presentera riktlinjer rörande omsättningsland, beskattningsunderlag och undantagsbestämmelser.⁹³

3.5.3 Samrådsförfarande

De artiklar som berörs av det ovan nämnda samrådsförfarandet är art 4.4, 16.1, 16.2, 17.7, 20.5, 22.9, 24, 26a(B)(10) och 26b(G) i direktivet. Mervärdesskattekommitténs konsultativa roll fastslås i art 29 och klargör att samråd måste ske med kommittén om medlemsstater önskar göra avvikelser från direktivet enligt de ovan nämnda artiklarna.

Mervärdesskattekommitténs roll som samrådsorgan kan te sig vara av mindre vikt då kommitténs ställningstagande inte är bindande. För det fall en medlemsstat har genomfört en åtgärd som kräver Mervärdesskattekommitténs samråd kan denna åtgärd dock ogiltigförklaras av EGD. Som exempel på när detta har skett kan lyftas fram *C-409/99 Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhand GmbH* och *C-155/01 Cookies World*.⁹⁴ Även *C-288/05 Stradasfalti* där en italiensk domstol har begärt att få ett förhandsavgörande angående nationell lagstiftning som har antagits utan att samråd har skett med Mervärdesskattekommittén exemplifierar konsekvensen av brister i samrådsförfarandet. Samråd med Mervärdesskattekommittén är alltså obligatoriskt och en brist vad gäller detta steg i processen gör enligt de ovan anförda rättsfallen att den nationella lagstiftningen ska ogiltigförklaras. I denna roll som kommittén utövar har det inte diskuterats några förändringar. Däremot har det föreslagits förändringar rörande art 27 och 30 som reglerar andra former av undantag från direktivet.⁹⁵

3.6 Alternativa rättskällor i intern rätt

3.6.1 Styr signaler från Skatteverket

Skatteverket har i ett antal skrivelser kommenterat och utvecklat riktlinjer från mervärdesskattekommittén. Skrivelserna utgör ställningstaganden från

⁹¹ Skatteverkets handledning för Mervärdesskatt, s 990.

⁹² Rules of Procedure of the VAT Committee, art 12.1.

⁹³ En genomgång av de riktlinjer som har publicerats av Skatteverket visar att frågan om omsättningsland för tjänster (art 9) varit föremål för flest riktlinjer (nio stycken) och att undantagsbestämmelserna i art 28 stått för nästan lika många riktlinjer, sex stycken. Övriga riktlinjer har följande fördelning, art 8 (fyra), art 16 (tre), art 4 (två), art 13 (två) och art 15 (två). Resterande riktlinjer har endast rört artiklar som varit föremål för enstaka riktlinjer.

⁹⁴ C-409/99 para 58-65 och C-155/01 para 67.

⁹⁵ KOM (2003) 335 slutlig, *Förslag till Rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG om ett gemensamt system för mervärdesskatt beträffande förfarandet för antagande av avvikelser samt tilldelning av genomförandebefogenheter.*

Skatteverket i olika skatterättsliga frågor och presenteras på Skatteverkets hemsida. Ställningstagandena benämns internt styrsignaler, ett begrepp som verkar ha spridit sig utanför verket. Dessa skrivelser har varit föremål för en diskussion angående deras normativa tyngd och funktion.⁹⁶ Skrivelserna ska ses som en vägledning kring hur ett visst rättsligt spørsmål kommer att behandlas av Skatteverket. Skrivelserna syftar till att uppnå en enhetlig rättstillämpning inom Skatteverket och att öka förutsebarheten för de skattskyldiga. Tidigare använde sig det dåvarande Riksskatteverket av rekommendationer och allmänna råd till de lokala skattemyndigheterna som inte var rättsligt bindande. Eftersom en överordnad myndighet inte får bestämma hur underlydande myndigheter ska besluta i enskilda ärenden som rör tillämpning av lag, RF 11:7, gavs rekommendationerna endast vägledande status och det fanns utrymme för olika tillämpningar av lagen på lokal nivå. Numera är Skatteverket en myndighet varför myndighetshierarkin inte innebär några problem. Ett av de tyngsta skälen till att ombilda skattemyndigheterna till en myndighet, Skatteverket, var just att undvika regionala skillnader i tolkningen av skattelagarna och att därmed uppnå en ökad enhetlighet i rättstillämpningen.⁹⁷ Skrivelserna beslutas av rättsenheten på Skatteverkets huvudkontor. En tidigare utgiven skrivelse kan återkallas vilket har skett vid minst två tillfällen.⁹⁸

För min uppsats har jag valt att presentera tre skrivelser som tilldrar sig ett särskilt intresse i förhållande till mervärdesskattekommitténs riktlinjer. Den första skrivelsen, ”Skatteverkets skrivelse 041223 – Omsättningsland för tjänster i samband med mässa”⁹⁹ behandlar diskrepansen mellan Skatterättsnämndens (SRN) förhandsbesked 1998-04-20, vilken presenteras i kap 4.2.2, och en riktlinje antagen av mervärdesskattekommittén från 1997. Skatteverket presenterar i bakgrundsbeskrivningen i skrivelsen det problem som skulle kunna uppstå på grund av skillnaden i bedömning mellan SRN och kommittén, nämligen att det skulle kunna ske dubbelbeskattning eller utebliven beskattning vid tillhandahållanden av mässtjänster inom EG. Efter denna bakgrundsbeskrivning sker en presentation av rättsfallet och riktlinjen, vilka jag hänvisar till kap 4.2.2 för en presentation. Vad som är intressant är Skatteverkets slutsatser av kommissionens aktiviteter. För det första konstateras att det föreligger ett förslag, KOM (2003) 822, avseende tillhandahållande av tjänster som skulle innebära att den allmänna regeln mellan beskattningsbara personer skulle vara att platsen för tillhandahållandet är där kunden har etablerat sin verksamhet eller har ett fast etableringsställe till vilken tjänsten tillhandahålls. Vissa undantag för fastigheter och kulturell verksamhet ska dock kvarstå enligt förslaget. För det andra konstateras att det föreligger ett förslag att göra vissa riktlinjer bindande, KOM (2004) 641. Den riktlinje som rör omsättningsland för mässtjänster omfattas dock inte av det andra

⁹⁶ Sjökvist i SN 1-2, 2005, *Rättslig styrning och rättsligt stöd i det nya Skatteverket*, Melbi i SN 5, 2005, *Skatteverkets styrsignaler* och återigen Sjökvist i SN 7-8, 2005, *Skatteverkets styrsignaler – en replik*.

⁹⁷ Sjökvist, SN 1-2 2005, s 8ff.

⁹⁸ Sjökvist, SN, 7-8 2005, s 486.

⁹⁹ Dnr 130 649122-04/111.

förslaget och kommer alltså inte att göras bindande. Dessa konstateranden leder fram till slutsatsen att det föreligger en risk för dubbelbeskattning eller undvikande av beskattning men att dessa problem går att åtgärda, i alla fall vad gäller undvikande av beskattning då det i bland annat Storbritannien har införts en regel som är avhängig av den skattemässiga behandlingen av mäbstjänster i det land som enligt Sverige och Storbritannien primärt ska anses ha beskattningsrätten. SRN:s tolkning anses överensstämma med EGD:s syn på vad som ska anses vara en reklamtjänst och eftersom detta begrepp ska tolkas enhetligt inom gemenskapen så saknas det enligt Skatteverket anledning att ändra den tillämpning som framgår av förhandsbeskedet. Som en ytterligare anledning att inte ändra tillämpningen framförs att riktlinjen inte finns med bland dem som nu görs bindande och att det pågår arbete med att se över reglerna kring omsättningsland för tjänster.

Som ett exempel på när mervärdesskattekommittén fyller en funktion rörande en ny produkt men samtidigt ger upphov till inhemska problem kan framhållas två skrivelser som rör handel med utsläppsrätter och elcertifikat.¹⁰⁰ Hur handeln med utsläppsrätter skulle behandlas mervärdesskatterättsligt gav upphov till en hel del frågor innan systemet skulle sjösättas. Mervärdesskattekommittén kom dock överens vid det 75:e mötet den 14 oktober 2004 om att handel med utsläppsrätter ska utgöra ett sådant tillhandahållande som ska anses vara skattepliktigt. Handeln med utsläppsrätter ska inte heller anses omfattas av det undantag för finansiella transaktioner som finns i art 13 B d 5 i sjätte direktivet. Av riktlinjen framgår även att omsättningsland för utsläppsrätter ska avgöras utifrån art 9.2 e i sjätte direktivet. I prop. 2004/05:18 "Handel med utsläppsrätter II" framgår att utsläppsrätter ska ses som finansiella instrument. Skatteverket menar dock att även om utsläppsrätter utgör finansiella instrument enligt propositionen så ska denna bedömning anses vara gjord utifrån svensk civilrätt. Enligt Skatteverket ska en särskild mervärdesskatterättslig bedömning av utsläppsrätter göras utifrån ett gemenskapsrättsligt perspektiv. Detta innebär enligt Skatteverket att utsläppsrätter inte mervärdesskatterättsligt måste ses som finansiella instrument som undantas från skatteplikt i Sverige utan den mervärdesskatterättsliga tolkningen av dessa rättigheter ska göras i enlighet med den gemenskapsrättsliga tolkningen av denna handel, dvs i enlighet med kommitténs riktlinje.

¹⁰⁰ Handel med utsläppsrätter 2005-08-31, dnr 130 377585-05/111 och Handel med elcertifikat och andra liknande rättigheter 2005-10-10, dnr 131 472941-05/111.

4 Praxis rörande kommittén och dess riktlinjer

4.1 EG-domstolens praxis

EGD:s praxis rörande kommitténs riktlinjer har inte varit vidare extensiv sedan kommittén bildades 1977. På sistone har dock ett antal mål behandlats av EGD. Det första målet rör riktlinjerna från kommittén och dess värde som rättskälla. Dom har meddelats i detta mål men EGD valde att inte kommentera kommittén och dess riktlinjer vilket får anses uttrycka stöd för generaladvokatens linje att riktlinjerna inte ska ges något rättskällemässigt värde, framför allt inte när de som i det aktuella fallet var opublicerade. Det andra målet som rör värdet av att vissa frågor har diskuterats i kommittén har inte avgjorts av EGD. Även i detta mål kan anas en restriktiv hållning mot att låta något som har avhandlats i kommittén men som inte har kommit till offentligt uttryck få ett rättsligt värde.

4.1.1 C-41/04 Levob Verzkeringen, OV Bank m fl ./ Staatsscretaris van Financiën

Målet har varit föremål för ett förslag till avgörande av generaladvokaten Julianne Kokott och det är alltså hennes utlåtande som refereras i det följande. Parterna i målet är ett antal försäkringsbolag, bl a Levob Verzkeringen och OV Bank mot statssekreteraren för Finansdepartementet (i praktiken nederländska skattemyndigheten). Hoge Raad der Nederlanden har i ett beslut den 30 juni 2004 bett Förstainstansrätten att genom ett förhandsavgörande besvara ett antal frågor rörande hur tillhandahållande av vissa standardprogramvarupaket som anpassats till köparens behov ska behandlas mervärdesskatterettsligt. Av intresse för den här uppsatsen är den inledande delen av förhandsavgörandet där generaladvokaten förklarar sin syn på en riktlinje från Mervärdesskattekommittén rörande programvara. Riktlinjen antogs vid kommitténs trettioåttonde möte den 25 maj 1993.¹⁰¹ Riktlinjen har åberopats av både de skattskyldiga och den nederländske generaladvokaten i Hoge Raad. Generaladvokaten Kokott inleder därför sitt förslag till avgörande med att behandla den rättsliga tyngden av kommitténs riktlinjer. Kommissionen anför i målet ”att kommitténs riktlinjer inte är rättsligt bindande och att de inte heller har offentliggjorts”.¹⁰² Generaladvokaten uppger att den förtroliga karaktären hos kommitténs överläggningar och beslut uppenbarligen följer av kommitténs arbetsordning, vilken såvitt framkommit åtminstone inte har offentliggjorts av kommittén själv. I Nederländerna har riktlinjerna införts i en förordning.¹⁰³ Generaladvokaten anför med anledning av detta att ”i princip

¹⁰¹ C-41/04 generaladvokatens förslag till avgörande, AG Kokott, para 23

¹⁰² Ibid, para 24.

¹⁰³ Ibid, para 24.

kan visserligen även icke rättsligt bindande ställningstaganden av rådgivande kommittéer på gemenskapsnivå utgöra användbara anvisningar för tolkningen av gemenskapens rättsakter. Så länge mervärdesskatteskommitténs riktlinjer emellertid inte har offentliggjorts skall domstolen inte tillmäta dem någon betydelse eftersom de som berörs av bestämmelserna inte har någon möjlighet att inrätta sig efter dem”.¹⁰⁴ Det framhålls att ”detta gäller i än högre grad då det inte har framkommit någon grund för att kommitténs enhälligt antagna riktlinjer för tolkningen av sjätte direktivet skall hållas hemliga. För att ge en bred spridning åt en enhetlig tolkning borde det snarare vara påbjudet att de offentliggörs.”¹⁰⁵ Generaladvokaten avslutar med att anföra att ”saken förändras inte av att riktlinjerna har kommit till uttryck i en offentliggjord nationell förordning. I denna förordning hänvisas det nämligen till de nationella införlivandebestämmelserna och inte direkt till sjätte direktivet. Dessutom kan nationella bestämmelser i allmänhet inte utgöra anvisningar för tolkningen av gemenskapsrätten. Om gemenskapsriktlinjerna inte har offentliggjorts kan en skattskyldig dessutom inte kontrollera huruvida nationell administrativ praxis faktiskt överensstämmer med riktlinjerna.”¹⁰⁶

Generaladvokaten framhåller tydligt bristen på publicering som ett starkt vägande argument mot att ge kommitténs riktlinjer någon rättslig tyngd. Det nämns däremot inget om den omfördelning av beslutskompetens som det skulle kunna innebära att ge kommitténs riktlinjer större tolkningsvärde. En annan intressant aspekt i förslaget till avgörande är generaladvokatens underkännande av att använda nationella bestämmelser som anvisningar för tolkningen av gemenskapsrätten.

4.1.2 C-184/04 Uudenkaupangin kaupunki

Även detta mål har varit föremål för ett förslag till förhandsavgörande från en generaladvokat, Christine Stix-Hackl. Målet rör huvudsakligen frågan huruvida jämkning av avdrag för anläggningstillgångar skall medges i ett fall då fast egendom först har använts vid en transaktion som är undantagen från skatteplikt men senare har använts vid en skattepliktig transaktion. Förhandsavgörandet har begärts av Finlands Högsta Förvaltningsdomstol. Parterna i målet, Uusikaupunki kaupunki¹⁰⁷ och Sydvästra Finlands skatteverk, representerar olika uppfattningar om i vilken omfattning kommunen ska ha rätt att få göra avdrag för ingående moms i samband med vissa fastighetstransaktioner. Generaladvokaten kommer i sitt förslag till förhandsavgörande fram till att Finlands mervärdesskattelag¹⁰⁸ i berörda delar inte har inneburit en korrekt implementering av sjätte mervärdesskattedirektivet. Den finska regeringen har anfört att domstolen för det fall den inte godtar Finlands ståndpunkter, begränsar domens rättsverkningar till tiden efter det att dom har meddelats. Den finska

¹⁰⁴ Ibid para 25.

¹⁰⁵ Ibid, para 26.

¹⁰⁶ Ibid, para 27.

¹⁰⁷ Nystads kommun

¹⁰⁸ Arvonlisäverolaki

regeringen hänvisar till att bestämmelserna i direktivet är otydliga, att en retroaktiv tillämpning är förenad med praktiska svårigheter och att den finska regeringen har handlat i god tro. Den goda tron har bestått i att den finska lagstiftningen har diskuterats vid möten med mervärdesskattekommittén år 1995 utan att vare sig kommissionen eller de andra medlemsstaterna framfört några invändningar mot densamma.¹⁰⁹ Kommissionen har å sin sida anfört att den finska lagstiftningen diskuterats vid två möten med kommittén under 1995 och att åtminstone några medlemsstater uttryckt tveksamhet när det gällde frågan huruvida de finska bestämmelserna om avdrag för anläggningstillgångar är förenliga med gemenskapsrätten. Enligt kommissionen har den finska regeringen varit medveten om kommissionens ståndpunkt att den finska lagstiftningen inte överensstämmer med sjätte direktivet.¹¹⁰ Generaladvokaten presenterar två förutsättningar för att begränsningar av rättsverkan i tiden ska komma ifråga. För det första ska det föreligga en fara för allvarliga ekonomiska återverkningar, i synnerhet pga det stora antalet rättsförhållanden som i god tro har upprättats på grundval av de bestämmelser som har antagits vara gällande. För det andra ska det föreligga god tro hos medlemsstaten pga en objektiv och betydande osäkerhet beträffande de gemenskapsrättsliga bestämmelsernas räckvidd.¹¹¹ Enligt generaladvokaten har den finska regeringen endast åberopat praktiska svårigheter pga att domens rättsverkningar inte tidsbegränsas, utan att påvisa att domen kommer att få allvarliga ekonomiska återverkningar.¹¹² Det anses av generaladvokaten gå alltför långt att på grund av de vaga omständigheter som redovisats i målet godta att den finska regeringen varit i god tro.¹¹³ Som generaladvokaten uttrycker det, *”varken av kommissionens delvis motsägelsefulla uppgifter eller av den finska regeringens argument, som inte undanröjer motsägelserna, går det att med säkerhet konstatera vilket resultat överläggningarna i mervärdesskattekommittén har lett fram till. De protokollsanteckningar som kommissionen på begäran har redovisat skapar inte heller någon klarhet. Det enda som kan slås fast med någon form av säkerhet är att den ifrågavarande finska lagstiftningen har diskuterats och att några medlemsstater uppenbarligen har framfört betänkligheter. Detta torde bero inte minst på den ”öppna” karaktären hos dessa möten, vid vilka enligt kommissionen olika ämnen diskuterats fritt. För att en regering skall anses ha varit i god tro när det gäller frågan huruvida dess nationella bestämmelser är förenliga med gemenskapsrätten måste det dock enligt min uppfattning framgå mer entydigt att kommissionen eller andra medlemsstater inte har framfört invändningar i samband med sådana diskussioner. I annat fall skulle det uppstå en betydande osäkerhet i fråga om rättsverkan av domstolens domar, och denna rättsverkan skulle bero på omständigheter som i praktiken knappt skulle kunna prövas eller kontrolleras av domstolen”*.¹¹⁴

¹⁰⁹ C-184/04, förslag till förhandsavgörande AG Stix-Hackl, para 81.

¹¹⁰ Ibid, para 82.

¹¹¹ Ibid, para 84-86.

¹¹² Ibid, para 87.

¹¹³ Ibid, para 88.

¹¹⁴ Ibid, para 89.

Precis som i det föregående målet lyfter generaladvokaten fram bristen på offentlighet som ett starkt vägande skäl till att inte ge kommitténs riktlinjer eller vad som har avhandlats under kommitténs möten någon relevans. Det här målet rör i första hand kommitténs roll som samrådsorgan då Finland kunde ha begärt att få ett av kommittén godkänt undantag enligt art 20.5 i direktivet. Detta gjordes dock inte utan vad som framgår av tillgängligt material diskuterades det enbart löst i kommittén.

4.2 Regeringsrättens och Skatterättsnämndens praxis

I svensk praxis finns ett fåtal fall där Mervärdesskattekommitténs riktlinjer har åberopats eller där de kunde ha fyllt en roll om de hade beaktats. Här följer en presentation av den praxis som jag har funnit vid en genomgång av meddelade avgöranden från 1995 och framåt.

4.2.1 RÅ 2003 ref 90

I RÅ 2003 ref 90 hade Begravningsföreningen Fonus ansökt om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden (SRN) angående ett antal frågor om begravnings tjänsters behandling i mervärdesskattehänseende. Huvudproblemet i målet var huruvida tillhandahållandet av vissa tjänster i samband med begravning skulle ses som ett eller flera tillhandahållanden. Med andra ord, kunde tjänsterna delas upp i flera tjänster eller skulle en tjänst anses överordnad de andra och därför styrande för den mervärdesskatte rättsliga behandlingen av tillhandahållandet. SRN fann att det rörde sig om ett tillhandahållande med undantag för upprättande av bouppteckning. De tilläggstjänster som Fonus erbjöd ansågs enligt SRN inte efterfrågas som separata tjänster utan framstod enligt SRN *”endast som ett medel för föreningen att på bästa sätt tillhandahålla kunden den egentliga tjänst som uppdraget avser, nämligen att arrangera en del av begravningen, och har ett nära samband med detta föreningens uppdrag”*.¹¹⁵ Dessa tjänster skulle alltså anses underordnade begravnings tjänsten.

Förhandsbeskedet överklagades av Fonus och föreningen yrkade även att RegR:n skulle inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen för det fall Reg:n skulle dela SRN:s mening. Till stöd för sin talan i målet anförde Skatteverket bland annat att frågan om tillhandahållande från begravningsentreprenörer har behandlats av EG:s mervärdesskatte kommitté. I en riktlinje från den 19 juni 2002 som avser plats för tillhandahållande av varor och tjänster från begravningsentreprenörer har kommittén ansett att tjänster som tillhandahålls i samband med en begravning bör anses utgöra delar av en tjänst. Av vad som framgår av den sammanfattning som finns i Handledningen för mervärdesbeskattning utgiven av Skatteverket skall

¹¹⁵ SRN:s förhandsbesked 2003 03 07, s 2.

frågan om tillhandahållandet avgöras från fall till fall även om det som en allmän riktlinje anges att tjänster som tillhandahålls av en begravningsentreprenör i samband med en begravning bör anses utgöra en enskild tjänst. Riktlinjen antogs nästan enhälligt, dvs samtliga medlemsstater samtyckte inte till denna riktlinje. Hur Sverige ställde sig framgår inte av tillgängligt material.

RegR:n valde att helt bortse från kommitténs riktlinje och hänvisade istället till EGD:s dom i mål *C-349/96 Card Protection Plan (CPP)* och domstolens resonemang kring vad som ska anses vara en tjänst och ett tillhandahållande. RegR:n kom fram till att de tjänster som var föremål för förhandsbeskedet skulle anses vara separata omsättningar, dvs en delningsprincip tillämpades av domstolen. Lennart Hamberg har med anledning av att RegR:n kom fram till en annan slutsats än mervärdesskattekommittén ställt frågan huruvida RegR:n borde ha begärt förhandsbesked av EGD i det aktuella målet.¹¹⁶ Hamberg framför mot att ett inhämtande av ett förhandsbesked skulle göras, att de principer som EGD anser ska styra de nationella domstolarnas bedömning av frågan om delningsprincipens eller huvudsaklighetsprincipens tillämpning på tjänster klart har formulerats i CPP-domen. Även med användande av de principer som har formulerats i CPP-domen så hamnar de nationella domstolarna och EGD i fall som rör delnings- eller huvudsaklighetsprincipen i *in casu* bedömningar som svårligen kan ges en heltäckande reglering genom direktiv, riktlinjer eller principer.

4.2.2 SRN:s förhandsbesked den 20 april 1998

Med anledning av en ansökan om förhandsbesked ingiven av en stiftelse meddelade SRN den 20 april 1998 förhandsbesked angående tillhandahållande av tjänster i samband med mässor. Tjänsten som ansökan gällde bestod i att samtliga utställare vid en mässa betalade en grundavgift som avsåg ett besöksdatasystem för besökarregistrering, utbildning i systemets användning och deltagande i olika marknadsföringssammanskomster. Utställaren kunde sedan hyra en plats på mässan med eller utan färdig monter. Viss städning och bevakning samt marknadsföring av mässan ingick i platshyran. Utställarna kunde sedan välja att mot ersättning utnyttja ett antal tilläggstjänster som stiftelsen tillhandahöll. Frågan rörde vilken typ av tjänst som skulle anses tillhandahållen och var denna tjänst i så fall skulle anses omsatt. Enligt stiftelsens mening skulle tjänsten ses som en reklam- och annonseringstjänst. Dåvarande Riksskatteverket ansåg att tjänsten i den mån den inte skulle klassas som en tjänst avseende fastighet skulle ses som en tjänst avseende kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden mm.

För att kunna besvara frågan kring var tjänsten skulle anses omsatt måste först frågan kring vilken form av tjänst det rörde sig om besvaras. SRN

¹¹⁶ Hamberg i Vänbok till Per Anclow, s 148f.

konstaterar inledningsvis att de tjänster som stiftelsen tillhandahåller utställare har som enda ändamål att bereda utställaren tillfälle att exponera och på annat sätt marknadsföra sina produkter i form av varor och tjänster till besökare av mässan. Tjänsterna ska därför bedömas sammantagna som en helhet och anses utgöra en enda tjänst. Bestämmandet av omsättningsland ska därmed göras utifrån detta förhållande. Tjänsten kan enligt SRN inte anses utgöra en sådan kulturell aktivitet som RSV framfört. Frågan blir därmed om tjänsten kan anses utgöra en sådan reklamtjänst som stiftelsen hävdar. SRN framför att begreppet reklam till sin natur innebär ett spridande av ett meddelande som är avsett att informera konsumenten om förekomsten av och kvaliteten hos en vara eller tjänst för att öka avsetningen. Tjänsten ska enligt SRN anses vara omsatt i det land där den som tillhandahålls tjänsterna har sin verksamhet. Motivet till detta är att när dessa tjänster tillhandahålls mellan skattskyldiga så ingår kostnaderna för dessa tjänster i priset som den slutlige konsumenten betalar i den stat där varan eller tjänsten tillhandahålls. Enligt SRN står detta även i överensstämmelse med ett av syftena med bestämmelserna i mervärdesskattesystemet om lokalisering av transaktioner, nämligen att säkerställa att de intäkter som genereras av mervärdesskatten går direkt till den medlemsstat i vilken konsumtionen av varan eller tjänsten äger rum. Då begreppet reklam enligt EGD:s dom i målet *C-69/92 Kommissionen v Luxemburg* ska ges en vid innebörd ska de tjänster som stiftelsen tillhandahåller hänföras till tjänster som avser reklam.¹¹⁷ Med detta resonemang kommer SRN fram till att tjänsten ska anses omsatt utomlands om den tillhandahålls näringsidkare i annat EG-land eller förvärvare i ett land utanför EG. SRN:s resonemang får anses bygga på någon form av matchningsprincip som kan vara svår att upprätthålla inom vissa områden. Det kan t ex diskuteras i vilken omfattning utställare kan anses ha en så begränsad geografisk syn när de marknadsför sig i samband med mässor. En del mässor har förvisso en mycket nationellt avgränsad målgrupp vilket avspeglar sig i produkterna som är föremålet för mässan, t ex snus, eller i det arbetsspråk som används för kommunikationen med mässdeltagarna och besökarna. Andra mässor har en betydligt bredare målgrupp. Regionala, europeiska eller globala mässor är vanligt förekommande och en tillämpning av en matchningsprincip får anses som ett något trubbigt instrument och närmast kontradiktorisk i förhållande till målsättningen om en inre marknad.

Varken i SRN:s förhandsbesked eller i parternas inlagor nämns att Mervärdesskattekommittén i en riktlinje antagen den 28-29 maj 1997 enhälligt ansett att när ett företag i samband med en mässa eller liknande utställning fungerar som mellanhand mellan utställaren och ägaren eller organisatören av utställningen, och för ett totalpris till utställaren levererar ett sammansatt paket av tjänster som utöver tillhandahållandet av en utställningsmonter innefattar ett antal andra tillhörande tjänster, ska hela paketet betraktas som en enda tjänst som inbegriper olika delar, vilka inte kan och inte behöver specificeras efter sin egen beskattningssort. När det

¹¹⁷ C-69/92 Kommissionen v Luxemburg och även C-68/92 Kommissionen v Frankrike och C-73/92 Kommissionen v Spanien, de så kallade "reklammålen".

gäller bestämmelser om platsen för tillhandahållandet har delegationerna enhälligt beslutat att tillhandahållandet av en enda sammansatt tjänst bör beskattas i den medlemsstat där mässan eller utställningen är belägen, antingen på grundval av artikel 9.2 a eller på grundval av artikel 9.2 c första strecksatsen. Med detta resonemang hamnar beskattningen i den medlemsstat där mässan är belägen. Terra/Kajus har kommenterat domen och riktlinjen och menar att rättsläget får anses oklart och att tjänster som ingår i ett paket i samband med mässor fortfarande får anses öppna för olika tolkningar rörande klassificering och bestämmande av omsättningsland.¹¹⁸

¹¹⁸ Terra/Kajus s 561ff

5 Den nya förordningen rörande kommitténs riktlinjer

5.1 Presentation av förslaget

Kommissionen presenterade den 25 oktober 2004 förslag till Rådets förordning om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt.¹¹⁹ Den rättsliga grunden för förordningen är art 29a i sjätte mervärdesskattedirektivet där rådet enhälligt på förslag av kommissionen kan besluta om nödvändiga åtgärder för genomförandet av det sjätte mervärdesskattedirektivet. Dessa genomförandebestämmelsers räckvidd är dock begränsad på så vis att de endast får klargöra bestämmelser i direktivet, inte utvidga eller avvika från det. Syftet med att använda sig av dessa genomförandebestämmelser är tudelat. Dels är syftet att förtydliga hur direktivets bestämmelser ska tolkas för att på så sätt förbättra hur den inre marknaden fungerar. Dels är syftet att uppnå en enhetlig tillämpning i medlemsstaterna för att underlätta de gränsöverskridande transaktionerna inom den inre marknaden. Anledningen till den något ovanliga formen av lagstiftning genom en förordning istället för ett direktiv är den oro som har funnits hos vissa medlemsstater för att normgivningsmakten på skatteområdet ska smygas över till kommissionen. Genom att förordningen måste beslutas av rådet kvarstår makten hos medlemsstaterna även om det både enligt direktivet och förordningen ska vara så att riktlinjerna endast får förtydliga gällande bestämmelser. Förslaget till förordning inleds med en motivering där bakgrunden till förordningen och de enskilda artiklarna kommenteras. I motiveringen till förslaget framhålls att mervärdesskattekommittén har utfärdat en rad icke-bindande riktlinjer sedan 1977 och att dessa har behandlat viktiga aspekter vid tillämpningen av det sjätte mervärdesskattedirektivet i syfte att få till stånd en korrekt och mera enhetlig tillämpning av direktivet. Kommissionen har ”prövat om de enhälligt överenskomna riktlinjerna fortfarande är giltiga och ändamålsenliga och lägger nu, där så är motiverat, fram förslag till lagstiftning för att göra några av dem rättsligt bindande”¹²⁰. I sin motivering framhåller kommissionen att riktlinjerna har formulerats för att besvara specifika tillämpningsfrågor. Deras tillämpningsområde måste därför enligt kommissionen betecknas som snävt och förordningens artiklar kan inte automatiskt överföras på liknande fall.

¹¹⁹ KOM (2004) 641 slutlig/2. I svenska översättning finns endast version 1 från den 8 oktober. Jag har använt mig av det engelskspråkiga dokumentet från den 25 oktober som grund för min presentation.

¹²⁰ KOM (2004) 641 slutlig/2 s 2

5.2 Svenska remissinstansers allmänna synpunkter

Finansdepartementet har i en promemoria daterad den 7 januari 2005 presenterat de olika remissinstansernas synpunkter på det aktuella förslaget till ny förordning.¹²¹ Nitton remissinstanser har tillfrågats och av dessa har tolv valt att yttra sig. *KamR i Sundsvall* framhåller i sina allmänna synpunkter att det enligt deras mening inte kan anses att de föreslagna föreskrifterna går utöver eller står i strid med direktivet eller det mandat som rådet har enligt art 29a. *Skatteverket (SKV)* framhåller att det är positivt till förslaget eftersom det ökar möjligheterna till en korrekt och mer enhetlig tillämpning av det sjätte direktivet bland medlemsstaterna. Framför allt framhålls art 24 som särskilt viktig att införa. Den främsta kritiken från *Skatteverket* rör att det inte av alla artiklarna i förordningen går att klart utläsa vilken situation de är tänkta att reglera. Detta framkommer enligt *SKV* i vissa fall först när man läser kommentaren till artiklarna. *Skatteverket* anser att det inte är tillräckligt att det av kommentaren till förslaget framgår vilken situation en viss bestämmelse är tänkt att reglera, eftersom denna kommentar inte kommer att ingå i förordningstexten. Verket anser att bestämmelsens innebörd och räckvidd klart och tydligt ska framgå av respektive artikel. Framför allt är det artiklarna 4.2, 8 och 14 som det enligt *Skatteverket* är svårt att utläsa vilka situationer de är tänkta att reglera. *Svenska Kommunförbundet* tillstyrker förslaget men efterlyser att det sker en regelmässig publicering av kommitténs riktlinjer av kommissionen och att Sverige verkar för en ökad transparens och spridning av mervärdesskattekommitténs regelverk inom gemenskapen. Att de riktlinjer som omfattas av den nya förordningen ges en rättsligt bindande form i en särskild förordning ses därför av *Svenska Kommunförbundet* som ett led i denna process. *Svenska Revisorsamfundet* välkomnar att det gemensamma systemet för mervärdesskatt görs mer enhetligt. Framför allt välkomnas en tydlig formell rättslig status för icke-bindande riktlinjer. *Svenskt Näringsliv* framhåller att det inte bara är systemet som sådant som ger problem utan även den bristande överensstämmelsen i tillämpningen mellan medlemsstaterna. Som exempel framhålls fakturadirektivet med tjugofem undantag. Den nya regleringens form av förordning välkomnas då den skapar den av näringslivet eftersträlvade enhetliga tillämpningen och harmoniseringen. Även *Svenskt Näringsliv* framhåller att det är ett problem att kommitténs riktlinjer inte är offentliga och att detta försvårar arbetet med att ta ställning till vilka riktlinjer som bör komma ifråga för att lyftas upp till status av förordning. *Sveriges Advokatsamfund* avråder som enda remissinstans från att genomföra förslaget. Anledningen är att det enligt *Advokatsamfundet* inte kan anses att tillämpningen av Mervärdesskattelagen, (SFS 1994:200), blir enklare med en ordning där existerande direktiv kompletteras med en förordning om tillämpning av vissa bestämmelser i sjätte direktivet.

¹²¹ Fi 2004/5143 *Remissmanställning avseende förslag till förordning om fastställande av tillämpningsföreskrifter*

5.3 Remissinstansernas synpunkter angående den legala formen

KamR i Sundsvall framhåller i sitt svar angående den legala formen att då förordningen antas av ett enhälligt råd torde alltför negativa eventuella genomslag av föreskrifterna inte komma att godtas av därav drabbad medlemsstat. Detta torde även gälla eventuella dubbelbeskattnings effekter. Angående den lagstiftningsteknik som föreslagits anser *KamR* att det är tämligen naturligt att en sådan detaljreglering som nu föreslagits sker just i förordningsform och vill jämföra med den lagstiftningsteknik som sedan länge tillämpats på nationell nivå, till exempel som det har kommit till uttryck i form av Skatteverkets föreskrifter. En förordning torde enligt *KamR* inte öppna upp för samma möjligheter för enskilda medlemsstater att göra en egen tolkning av innehållet som är fallet med ett direktiv. En förordning kan enligt *KamR* medföra större klarhet i vad som utgör gällande rätt i och med att en förordning inte får implementeras i nationell rätt. Frånvaron av ett mellanliggande implementeringsled kan anses leda till större klarhet om vad som ska anses utgöra gällande rätt. *Svenska Revisorsamfundet* framhåller att den föreslagna förordningen innebär att den svenska lagstiftningen blir svåröverskådlig eftersom det kommer att finnas tillämpningsföreskrifter som inte framgår av mervärdesskattelagen utan av en särskild förordning. *Sveriges Advokatsamfund* har i sitt remissvar presenterat ett antal synpunkter som leder fram till att de avråder från att genomföra förslaget till förordning.¹²² Enligt *Advokatsamfundet* riskerar förslagets ambition att åstadkomma en enhetlig behandling att leda till motsatsen beroende på att det svenska rättssystemet är dualistiskt och kräver genomförande av icke svenska rättskällor i den nationella lagstiftningen. Enligt *Advokatsamfundets* remissvar förhåller det sig så, att även om en förordning, till skillnad från direktiv, gäller direkt som lag i medlemsstaterna och sålunda också i Sverige, förutsätter vårt rättssystem att genomförande sker, i detta fall i ML, för att bestämmelserna i förordningen skall bli en del av vår rättsordning.¹²³ Den nu föreslagna ordningen skulle leda till att det vid tillämpningen av vissa av reglerna i ML krävdes en uttolkning av bestämmelserna i sjätte direktivet, där dubbla EG-rättsliga källor skulle gälla: bestämmelserna i sjätte direktivet och den föreslagna förordningen. *Advokatsamfundet* fortsätter med att framhålla att en EG-förordning om tillämpningen av vissa bestämmelser i sjätte direktivet skulle för någon av bestämmelserna kunna innebära att den inte kan tillämpas på situationer där annars motsvarande regel i ML eller direktivet i fråga ger den enskilda mera omfattande rättigheter. Den effekten kan uppkomma med en dubbling av EG-rättskällorna för vissa regler i ML, även om avsikten är att förordningen med tillämpningsföreskrifter skall ges en snäv tillämpning

¹²² Remissvaret har utvecklats i SST nr 2 2005 s 118 ff av Björn Forssén som varit med och författat *Advokatsamfundets* remissvar.

¹²³ Ett så kallat dualistiskt system.

och inte ”automatiskt” kunna överföras på andra liknande fall. Sistnämnda avsedda kasuistiska karaktär hos de föreslagna tillämpningsföreskrifterna tillgodoser inte heller det rättssäkerhetsmässiga förutsebarhetskravet i beskattningsbeslut när det gäller den enskildes skyldigheter, då lex scripta-kravet sällan beaktas eller ens nämns i beslut hos Skatteverket eller i domar i länsrätt och kammarrätt. Dubbleringen i fråga riskerar istället att leda till att åligganden mot den enskilde genomdrivs baserade på förordningen utan beaktande av de alltför konstitutionellt skyddade principerna om legalitet i beskattningsbeslut och om förbud mot retroaktiv skattelagstiftning. Sveriges Advokatsamfund avråder sålunda från att genomföra EG-förordningen med tillämpningsföreskrifter för vissa av bestämmelserna i sjätte direktivet, då förslaget riskerar att medföra rättskällehierarkiska tillämpningsproblem till nackdel för den enskilde. Advokatsamfundet fortsätter sedan med att framföra meningen att istället för att komplicera tillämpningen av ML bör istället en översyn ske beträffande RegR:ns – och även HD:s – benägenhet att tillgodose rättssäkerhetsmässiga krav på inhämtande av förhandsbesked från EG-domstolen, när t ex sjätte direktivet måste tolkas. Högsta instans motiverar sällan ett besked om varför prövningstillstånd inte lämnas, och därmed stannar rättsutvecklingen på mervärdesskatteområdet av och riskerar till och med, beroende på underinstansernas förhållningssätt till EG-rätten, att leda till en otillåten nationell praxis i strid med EG-rätten. Problemen lär alltså inte bli mindre om ytterligare en nivå införs rättskällemässigt sett genom att den föreslagna EG-förordningen infördes.

Advokatsamfundet framför ett exempel som kan ges på nämnda problem med förslaget. Framför allt artikel 24 (art 21 i förordning 1777/2005) i den föreslagna förordningen, där just en bestämmelse ägnad att upprätthålla den inre marknaden berörs. Art 24 behandlar s.k. gemenskapsinterna förvärv, och dessa bestämmelser är centrala för integrationstanken i fördraget. Förslaget är att behandlingen av en dylik gränsöverskridande transaktion mellan medlemsstater skall behandlas fristående i förvärvslandet i förhållande till behandlingen av transaktionen i säljarlandet. Det löser enligt Advokatsamfundet inte problemet med att Sverige i 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML anger att ett gemenskapsinternt förvärv förutsätter att säljaren i den andra medlemsstaten är ”skattskyldig” där. Legalitetsprincipen innebär att en beskattningsåtgärd mot köparen av varan i fråga i Sverige för gemenskapsinternt förvärv inte är möjlig med stöd av ML, om säljarens EG-land i strid mot sjätte direktivet – och till skillnad från Sverige – inte anger i sin nationella mervärdesskatteområde att försäljning av varan utgör en skattepliktig transaktion. Det problemet försvinner inte genom artikel 24 i den föreslagna förordningen, utan kräver en ändring i den aktuella regeln i ML. EU:s medlemsstater är – även på mervärdesskatteområdet där EG-rätten styr – suveräna stater såtillvida att Sverige inte kan tvinga den andra medlemsstaten att upphäva ett icke EG-rättskonformt undantag från skatteplikt i sin nationella mervärdesskatteområde, men Sverige kan självt eller via kommissionen väcka fördragsbrottstalan hos EG-domstolen mot den andra medlemsstaten på grund av dess underlåtenhet att integrera, harmonisera, sin mervärdesskatteområde med övriga medlemsstaters. Det är sålunda enligt Advokatsamfundet ett bättre sätt för att uppnå berättigade krav på rättssäkerhet, att göra ansträngningar för en effektivare

rättsutveckling på mervärdesskatteområdet med hjälp av EG-domstolen än att försöka lagstifta bort problemen. Ett system med en förordning vid sidan av sjätte direktivet riskerar enligt Advokatsamfundet också att leda till en form av lagstiftning genom förarbeten, vilket kan ifrågasättas från ett maktodelningsperspektiv, bl.a. just på grund av brist på dynamik i rättsutvecklingen genom vägledande avgöranden från Regeringsrätten, där vid behov förhandsavgörande inhämtats från EG-domstolen. En bättre ordning vore i stället att den enskildes motpart, Skatteverket, genom sitt huvudkontor återupptog aktiviteten med meddelanden om allmänna råd på mervärdesskatteområdet. Det skulle ge den enskilde möjlighet att bättre planera för sin mervärdesskattmässiga situation genom att kunna stämma av motpartens tolkning av en viss bestämmelse i ML, och stimulera att fall av intresse för rättsutvecklingen på området prövas.

5.4 Remissinstansers synpunkter angående enskilda artiklar

Skatteverket framför att *art 4.1 a* inte kan anses stämma överens med tillämpningen av 5 kap 8§ andra stycket ML. Den nu föreslagna bestämmelsen torde innebära att 5 kap 8§ andra stycket aldrig kan komma att bli tillämplig vid uthyrning av järnvägsvagnar. Den föreslagna bestämmelsen kan därför inte anses stämma överens med tillämpningen av bestämmelserna i ML. Det kan dessutom tilläggas att denna bedömning kommer att bli överflödig om kommissionens förslag till ändrade bestämmelser avseende platsen för tillhandahållande av tjänster mellan näringsidkare, KOM (2003) 822, beslutas. Skatteverket har även synpunkter på begreppet ”faktiskt” i *art 4.2* och anser att bestämmelsen bör förtydligas så att det klart framgår vad som avses med begreppet ”faktiskt”. Vidare har Skatteverket synpunkter rörande *art 8* där det enligt verket inte framgår av artikeln vilken typ av tjänster som avses. Om de ska anses utgöra fakturerings-tjänster ska de enligt svensk tillämpning falla under ML 5 kap 8§ och inte ML 5 kap 7§ som skulle kunna vara fallet vid en tolkning av art 8 i den nya förordningen. Skatteverket rekommenderar därför att det tydliggörs i artikeln vad för typ av tjänster som avses i artikeln.

Angående *art 14 (beskattningsunderlag vid betalning med kredit- eller betalkort)* har ett flertal remissinstanser yttrat sig. Skatteverket framför även här att det är önskvärt att artikeln förtydligas så att det klart framgår vilka situationer som avses. Ur artikeln är det enligt Skatteverket i princip omöjligt att utläsa vilken situation bestämmelsen avser att reglera. Det framgår inte av vem kortavgiften tas ut eller vad beskattningsunderlaget ska minskas med. FAR anser att art 14 i förordningen inte kan anses utgöra en stödregel för direktivet utan snarare en utvidgning av direktivet. Artikeln anses dessutom oklart utformad och onödigt detaljerad. FAR frågar sig även var gränsen ska gå i framtiden för ytterligare detaljregleringar och på vilket sätt detta främjar en tillämpning av grundläggande mervärdesskatterättsliga principer, såsom t ex huvudsaklighetsprincipen. Svenska Revisorsamfundets erfarenhet är att kortbeloppen uppgår till oväsentliga belopp och att särskilja

dessa belopp torde innebära ett betydande merarbete för de enskilda företagen. Enligt Svenska Revisorsamfundet bör det från förenklingssynpunkt därför övervägas att avgifterna alltid bör ingå i beskattningsunderlaget.

Även angående *art 15* har det uttryckts synpunkter. Skatteverket och Svenska Revisorsamfundet anser båda att det är oklart vad som avses med yrkesutbildning och fortbildning i artikel 15. ML:s regler kring yrkesutbildning och fortbildning har varit snävare än vad som kan utläsas av art 15 i förordningen.

Art 24 har tidigare berörts av Sveriges Advokatsamfund som anser att artikeln inte löser problemet med felaktig behandling av gemenskapsinterna förvärv. Artikeln har även kommenterats av Skatteverket som uttrycker att art 24 är ett exempel på en artikel som verket anser att det är mycket angeläget att införa. Någon ytterligare motivering till varför det skulle vara mycket angeläget att införa art 24 framgår inte av promemorian.

5.5 Förordning 1777/2005

Det ovan presenterade förslaget antogs av rådet den 17 oktober 2005 och blev därmed förordning 1777/2005.¹²⁴ Förordningen skiljer så på ett fåtal punkter från det redovisade förslaget. Den största skillnaden mot förslaget är att motiveringarna inte framgår av förordningen, vilket Skatteverket i sitt remissvar påtalat kan innebära problem vid avgränsningen av vissa artiklar. Istället ges vägledning i preambeln där de flesta artiklar kommenteras kortfattat. I preambeln uttrycks även syftet med förordningen. Syftet är att öka förenligheten med den interna marknaden vid tillämpningen av det mervärdesskatterättsliga systemet. Av preambeln framgår även rådets motivering till varför tillämpningsföreskrifterna har getts formen av en förordning. Hänvisning görs till art 5 i fördraget och den däri formulerade proportionalitetsprincipen. Enligt rådet är förordningen förenlig med proportionalitetsprincipen eftersom en förordning är bindande och direkt tillämpbar i medlemsstaterna och målet om enhetlig tillämpning därför bäst tillgodoses genom en förordning. Samtidigt klargörs därmed även att den lämpliga nivån för lagstiftningen är på gemenskapsnivå, dvs i enlighet med subsidiaritetsprincipen. I enlighet med förslaget framgår det av preambeln till förordningen att tillämpningsområdet begränsar sig till artiklarna i förordningen och att tillämpningsområdet för artiklarna ska tolkas snävt. Analogitolkningar eller extensiva tolkningar av förordningen ska därför undvikas. Förordningen träder enligt *art 23* i kraft den 1 juli 2006 med undantag för *art 13* rörande beskattningsunderlag som träder i kraft den 1 januari 2006. Ett antal artiklar har strukits i förordningen i förhållande till förslaget. *Art 4* omfattar endast begravnings tjänster och därmed har både uthyrning av järnvägsvagnar och tillhandahållanden från fasta driftställen tagits bort i förhållande till förslaget. *Art 11 och 12* har slagits ihop och

¹²⁴ Rådets förordning 1777/2005, OJ L 288/1, 29/10 2005.

bildar tillsammans *art 11*. Detta har gjort att övriga artiklars numrering efter *art 11* har förskjutits. Tillhandahållanden av flygledartjänster i *art 19* i förslaget har helt strukits i förordningen. *Art 24* i förslaget som kritiserats hårt av Advokatsamfundet har dock behållits i förordningen medan *art 25* i förslaget rörande enskilda personers överföring av nya transportmedel till en annan medlemsstat vid byte av stadigvarande vistelseort har lyfts bort.

6 Analys

Analysen kommer att i dess inledande del behandla mervärdesskattekommitténs riktlinjer och dess rättsliga status såsom de har varit före den nya förordningen om tillämpningsföreskrifter och såsom de kommer att vara för de riktlinjer som inte omfattas av den aktuella förordningen. I den andra delen av analysen kommer den nya förordningen att behandlas och en del av remissvaren bemötas.

Inledningsvis kan det konstateras att kommitténs former för offentlighet är en fråga som har avgörande betydelse för att kommittén ska kunna ges en mer aktiv och legitim roll i det mervärdesskatterättsliga systemet. Att en kontinuerlig utgivning av kommitténs riktlinjer inte görs av kommissionen undergräver syftet med riktlinjerna vilket är att uppnå en enhetlighet i tillämpningen av sjätte direktivets bestämmelser. Som tidigare nämnts är riktlinjerna svårtillgängliga i ett flertal medlemsstater och även i Sverige får det anses finnas en viss oklarhet kring vilka riktlinjer som finns och i vilken omfattning Skatteverket tillämpar dem. Av generaladvokaten Kokotts uttalande i *Levob* kan man sluta sig till att så länge dessa riktlinjer inte ges en löpande och fullständig offentlighet så kommer dess juridiska tyngd att vara mycket låg om ens någon. Någon åtgärd för att ändra rutinerna kring publiceringen verkar dock inte vara i antågande från kommittén eller kommissionen.

Avsaknaden av ett fast publiceringsförfarande och riktlinjernas svåråtkomlighet verkar ha gjort att kommitténs riktlinjer inte fått genomslag vid domstolsprövningar. Det är naturligt att de inte har ett avgörande värde då riktlinjerna inte är bindande men domstolarna verkar även motvilliga att använda riktlinjerna som tolkningsdata och lutar sig hellre mot praxis eller principer. Det kan å andra sidan tänkas att riktlinjerna trots allt har haft ett inflytande i medlemsstaterna genom administrativ praxis i medlemsstaterna. Denna praxis verkar kunna skilja sig väldigt mycket åt mellan medlemsstaterna, vilket bland annat Svenskt Näringsliv påpekar i sitt remissvar angående den nya förordningen. Syftet med riktlinjerna kan därmed sägas förfelas då de inte leder till tydligare regler, särskilt inte för företag som önskar etablera verksamhet i mer än en medlemsstat. I och med att det kan vara svårt att veta vilka medlemsstater som har godtagit en viss riktlinje så försvåras handel och etableringar inom den inre marknaden. För enhetligheten i tillämpningen av direktivet är det en olycklig utveckling att riktlinjerna inte har en starkare bas än de har fått. Kommissionen har länge försökt att stärka kommitténs ställning men medlemsstaterna har inte velat släppa ifrån sig sin normgivande makt genom att stärka kommitténs ställning. Som ovan har förklarats har därför kommissionen lanserat det gällande förslaget som innebär att rådet beslutar om att göra vissa riktlinjer bindande genom en förordning. För att öka tydligheten i det mervärdesskatterättsliga systemet skulle det kunna införas hänvisningar till

förordningen i anslutning till de aktuella artiklarna i direktivet och eventuellt även i ML.

Om man ser till den nya förordningens syfte som är att uppnå en mer enhetlig tillämpning av det sjätte mervärdesskattedirektivet och därmed förstärka den inre marknaden kan ett antal synpunkter framföras. För det första kan det diskuteras i vilken omfattning det finns ett behov av en förordning med tillämpningsföreskrifter. De riktlinjer som nu görs bindande kan på grund av det enhälliga antagandeförfarandet förmodas vara mindre kontroversiella. Det kan därför förmodas att de i en mer eller mindre enhetlig form har tillämpats i enlighet med tidigare utgivna riktlinjer av berörda skattemyndigheter. Som ovan nämnts har de icke-bindande riktlinjerna inte fått något genomslag i varken nationell eller gemenskapsrättslig praxis varför det kan diskuteras vilket reellt behov det finns av att ha en kommitté som utfärdar riktlinjer med så lågt normhierarkiskt värde. I så måtto är den nya förordningen ett klart framsteg för kommitténs existensberättigande i och med att den förstärker värdet av kommitténs arbete.

En annan aspekt som kan diskuteras är vilka tidigare eller kommande icke-bindande riktlinjer som ska ges status av förordning. I samband med att den nya förordningen antagits har vissa riktlinjer som omfattades av förslaget lyfts bort. De riktlinjer som inte har tagits med i förordningen kan därför anses ha en närmast ännu mindre tyngd än tidigare då rådet antingen inte har kunnat komma överens kring dem eller inte har ansett att det funnits ett behov av att lyfta upp dem till förordning. För nya riktlinjer kan det tänkas att det uppstår en diskussion om de har ”förordningspotential” vilket förvisso inte ger dem en formellt större tyngd men kan anses vara en indikation på att de bör beaktas i högre grad än andra riktlinjer. Som exempel på en sådan riktlinje kan nämnas riktlinjen rörande utsläppsrätters mervärdesskatterättsliga behandling. En annan fråga man kan ställa sig är huruvida det är möjligt att direkt göra en riktlinje bindande genom att den förs upp från kommittén till Ekofin där rådet beslutar om dessa frågor. Ett sådant förfarande skulle kunna vara ett mycket effektivt sätt att tackla nya tillämpningsproblem beroende på t ex en ny marknad eller produkt som fallet var vid upprättandet av den gemensamma marknaden för utsläppsrätter.

Ett antal kommentarer bör göras kring remissinstansernas bemötande av den nya förordningen. Som framgår av sammanställningen i kapitel 5 så är de flesta remissinstanser positiva till den nya förordningen. Framför allt finns det en samstämmighet angående behovet av en konsekvent och enhetlig tillämpning inom mervärdesskatteområdet. Det framförs även positiva kommentarer angående den offentlighet som uppnås genom förordningen och den därmed ökade tillgängligheten för enskilda. I dessa delar kan jag endast instämma i att det är ett klart steg framåt att riktlinjerna görs offentliga och det finns goda skäl att anta att de kommer att leda till en mer enhetlig rättstillämpning. Advokatsamfundet har framfört att en förordning måste införlivas i svensk rätt för att kunna tillämpas mot enskilda. Detta

påstående framstår som direkt felaktigt utifrån den tidigare redogörelsen i avsnitt 3.1. Det kan som KamR i Sundsvall framför finnas mycket goda skäl att använda sig av en förordning som lagstiftningsmetod eftersom det minskar risken för att nationella olikheter upprätthålls eller skapas. Fler aspekter av Advokatsamfundets remissvar bör kommenteras.

Advokatsamfundet anför till exempel att det kan uppstå viss förvirring när det till ett redan svårtillgängligt regelverk tillförs ännu en normkälla som dessutom är av högre normhierarkiskt värde än dess ursprungskälla, dvs sjätte mervärdesskattedirektivet. I denna del kan det konstateras att det förvisso finns fog för att enskilda kan uppleva det som svårt att få en överblick över vilka regler som gäller. Det bör dock framhållas att det här finns en större garanti att reglerna verkligen tillämpas enhetligt i alla medlemsstater med en förordning. Detta är till gagn för de som i störst grad kommer att omfattas av förordningen, dvs de företag som har verksamhet i mer än en medlemsstat. Det kan förhoppningsvis minska osäkerheten om vilka regler som tillämpas vid etableringar inom andra medlemsstater.

Vidare anser Advokatsamfundet att förordningen kan leda till rättskällehierarkiska tillämpningsproblem då förordningen får stå tillbaka i fall då en internrättslig regel ger den enskilde en förmånligare ställning. Denna slutsats ska enligt Advokatsamfundet ha sitt stöd i *lex scripta* kravet. Vad *lex scripta* kravet ska anses ha för innebörd och normativ tyngd inom den gemenskapsrättsligt reglerade mervärdesskatterätten kan diskuteras. Termen används vad jag har sett endast av Forssén i hans artikel i SST och av Hultqvist i en diskussion kring legalitetsprincipens innebörd. *Lex scripta*-kravet ges där innebörden av *nullum tributum sine lege*, dvs ingen skatt utan lag med ett analogiförbud kopplat till detta krav.¹²⁵ Att den skattskyldige ska kunna utläsa sina rättigheter av en gemenskapsrättslig regel återfinns det stöd för i praxis och i gemenskapsrättsliga allmänna principer. Att detta skulle innebära det samma som att förordningens bestämmelser skulle träda principen om legal certainty förnär är enligt min mening dock en feltolkning av EG-rätten. Det finns i svensk rätt och i gemenskapsrätten en princip som säger att en enskild vid tillämpningen av flera betungande regler ska drabbas av den minst inskränkande. Denna princip kan bland annat göra att en inkorrekt implementering i nationell rätt ges företräde framför ett direktiv om denna tillämpning gör att den enskilde blir föremål för en mindre betungande åtgärd. Men i förhållandet mellan en nationell regel och en förordning kan det enligt ovan förda resonemang angående monistisk införlivning av förordningar inte anses finnas stöd för att ge nationell rätt företräde förutom i vissa straffrättsliga fall och då främst i fall där medlemsstaten har haft att implementera en viss bestämmelse i en förordning. Det rör sig helt enkelt inte om två samtidigt tillämpbara rättskällor utan om en tillämplig rättskälla och en icke-tillämpbar rättskälla. Någon konflikt föreligger således inte mellan dessa.

Advokatsamfundet uttrycker även farhågor om att det skulle kunna uppkomma konflikter mellan förordningen och ML om tillämpningsområdet för förordningen. Detta argument mot att använda sig av förordningen bör

¹²⁵ Hultqvist, s 5f.

nyanseras. Precis som Skatteverket framför i sitt remissvar är det ytterst viktigt att de riktlinjer som upptas till förordning är tydligt uttryckta och fullständiga så att dess tillämpningsområde klart definieras. Enligt förordningen ska tillämpningsområdet tolkas snävt, vilket i första hand får anses ha sin grund i medlemsstaternas oro för att beslutskompetens ska flyttas över till kommissionen, EGD och mervärdesskattekommittén. Men det kan även ur ett rättssäkerhetsperspektiv ses som värdefullt att klart avgränsa artiklarna i förordningen. Avgränsningarna kommer EGD och de nationella domstolarna att få utreda och det finns i denna del skäl att försöka utveckla en praxis som fastställer efter vilka kriterier avgränsningen ska göras.

Vilka alternativ finns till att använda sig av en förordning för att uppnå en enhetlig tillämpning av mervärdesskatte regleringen inom EG? Utgångsläget med ett direktiv som reglerar mervärdesskatte rätten förutsätter att implementeringen av direktivet sker enhetligt i de olika medlemsstaterna. Detta har uppenbarligen inte fungerat tillfredsställande vilket är ett av huvudskälen till att förslaget om en förordning las fram. Ändringar i direktivet eller att använda ytterligare ett direktiv för tillämpningsbestämmelserna framstår därför inte som en ändamålsenlig lösning på problemet.

Ett annat alternativ skulle vara att överlämna rättsutvecklingen åt EGD och de nationella domstolarna. Denna lösning är förenad med vissa betänkligheter i och med att processer förs av enskilda under en längre tid och till en hög kostnad. Det tar även tid och kraft från andra mål som är av större dignitet att avgöra och EGD har redan idag en stor arbetsbörda. Det kräver även att domstolens domar är så klara att de går att använda sig av och förlita sig på för enskilda. Ännu ett problem är enligt vad vi har sett ovan att det i vissa medlemsstater finns en tendens att vara sparsam med antalet begärda förhandsbesked från EGD. Under sådana förhållanden finns det en uppenbar risk att rättsutvecklingen avstannar och att det utvecklas nationell praxis i olika medlemsstater kring samma problem. Detta bidrar knappast till enhetligheten och förutsebarheten för enskilda i skatteärenden. Praxis saknar även förmågan att snabbt ta ställning till nya företeelser på den inre marknaden som kräver ett normativt uttalande. EGD:s praxis bör snarare ses som ett komplement till kommitténs riktlinjer. EGD bör i första hand staka ut principer och definiera begrepp som upplevs som oklara av de nationella domstolarna. Kommittén kan samtidigt fokusera på problem som framför allt rör nya produkter på den inre marknaden där det uppstår oklarheter kring till exempel omsättningsland och beskattningsunderlag för att på så sätt undvika dubbelbeskattning eller icke-beskattning.

Ett ytterligare alternativ som framförts av Advokatsamfundet och Forssén är att återinföra Skatteverkets bindande rekommendationer istället för de idag icke-bindande skrivelserna. En sådan ordning har den stora bristen att den i än högre grad riskerar att utveckla en otillåten nationell administrativ praxis i strid med EG-rätten. Det är ärligare att utge skrivelser som tydligt uppges vara riktlinjer för hur Skatteverket kommer att agera men som kan återkallas

eller ändras om det finns skäl för detta på grund av praxis eller för att Skatteverket gör en ny bedömning. Som alternativ till att använda sig av en förordning så menar jag att de berör olika problem. Att avgöra rätt omsättningsland är till exempel ett område som i mångt och mycket liknar dubbelbeskattningsavtalen inom inkomstskatterätten. Att avtala eller gemenskapsrättsligt reglera detta område är något som lämpar sig att göra på gemenskapsnivå istället för genom skrivelser från Skatteverket. Snarare kan mer kritik riktas mot att det utfärdas skrivelser som avviker från förvisso icke-bindande riktlinjer som i fallet med mässtjänster när det rör sig om att avgöra omsättningsland.

Avslutningsvis bör principerna, både de allmänna och de mervärdesskatterättsliga, analyseras. Principernas styrka är att de fungerar som sammanhållande länkar för tillämpningen på gemenskapsnivå och på nationell nivå. De bidrar med andra ord till gemenskapsrättens koherens och till en ökad grad av likabehandling. Samtidigt uppvisar principer stora brister. Deras värde varierar mellan olika områden och mellan olika rättsliga och faktiska förutsättningar. Det är inte alltid helt enkelt att fastställa en principens innehåll och att tillämpa dem innebär ytterligare svårigheter. Allmänna principer och mer specifika interagerar och kan skifta i inbördes förhållande. Samtidigt utvecklas dessa i samverkan med nationella rättsprinciper och traditioner. Principerna kan med andra ord anses utgöra det främsta beviset på en etablering av en *Ius Commune* inom EG/EU. I förhållande till den aktuella förordningen kan nämnas att principer, vare sig det är allmänna eller mervärdesskatterättsliga inte kan ersätta detaljföreskrifter. Däremot bör de vara vägledande när kommittén antar nya riktlinjer och kommittén kan utgöra ett forum där principernas ställning ytterligare förstärks och normeras. I vissa avseenden så står principer för motstående intressen som båda förtjänar beaktande. De ovan behandlade principerna om legalitet och proportionalitet kan till exempel innebära att medlemsstaternas intresse av att beslut ska vara proportionerliga sätts före kravet på en effektiv och enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten. Direktiv ska till exempel användas före förordningar om det inte finns särskilda skäl för att använda en förordning som lagstiftningsinstrument. Samtidigt kan en förordning väntas leda till en mer enhetlig tillämpning inom det aktuella rättsområdet vilket är till gagn för de som berörs av lagstiftningen. Som synes måste en avvägning göras mellan olika intressen som inte till fullo kan förenas. Principerna fyller trots detta en mycket viktig roll som vägledning och tolkningsmedel vid lösningen av juridiska problem.

Slutligen några ord om Mervärdesskattekommittén och dess framtid. Som nämnts ovan är det högst önskvärt att en kontinuerlig publicering görs av kommissionen av de riktlinjer som antas. Den roll som kommittén har som konsultativt organ är det svårt att skapa sig en konkret uppfattning om huruvida den fyller sitt syfte. Att funktionen finns får i sig anses vara positivt för enhetligheten inom det mervärdesskatterättsliga systemet. Även i fortsättningen bör dock de faktiska besluten tas på politikernivå men efter hörande av kommittén.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop. 2004/05:18 ”*Handel med utsläppsrätter II*”

SOU 2005:57 *Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt?*

SOU 2002:74 *Mervärdesskatten i ett EG-rättsligt perspektiv*

Skatteverkets skrivelse 041223 *Omsättningsland för tjänster i samband med mässa*, dnr 130 649122-04/111

Skatteverkets skrivelse 050831 *Handel med utsläppsrätter*, dnr 130 377585-05/111

Skatteverkets skrivelse 051010 *Handel med elcertifikat och andra liknande rättigheter*, dnr 131 472941-05/111

Faktapromemoria 2004/05:FPM 29, *Förslag till förordning om tillämpningsföreskrifter rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt*

Fi 2004/5143, *Remissammanställning avseende förslag till förordning om fastställande av tillämpningsföreskrifter*

Rådets Förordning nr 1777/2005 av den 17 oktober 2005 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt (*OJ L 288/1 29.10.2005*)

KOM (1996) 328 slutlig, *Ett program för den inre marknaden – Ett gemensamt momssystem*

KOM (1997) 325 slutlig, *Förslag till Rådets Direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG om det gemensamma systemet för mervärdesskatt (Mervärdesskattekommittén)*

KOM (2000) 348 slutlig, *Meddelande från kommissionen till rådet och Europaparlamentet: strategi för förbättring av mervärdesskattesystemets funktion inom ramen för den inre marknaden.*

KOM (2003) 335 slutlig, *Förslag till Rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG om ett gemensamt system för mervärdesskatt beträffande förfarandet för antagande av avvikelser samt tilldelning av genomförandebefogenheter.*

KOM (2003) 822 slutlig, *Förslag till Rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster*

KOM (2004) 641 slutlig/2, *Förslag till Rådets förordning om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt.*

European Tax Survey 3/2004 på

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_survey.pdf den 28 november 2005

Litteratur

Alhager, Eleonor, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Uppsala 2001, Iustus Förlag

Bernitz, Ulf och Nergelius, Joakim (red), *General Principles of European Community Law*, Haag 2000, Kluwer

De Búrca, Gráinne & Craig, Paul, *EU Law – text, cases and materials*, Oxford 2001, Oxford University Press

Graff Nielsen, *Legalitetskravet ved beskatning – De forfatnings- og forvaltningsretlige normer*, Köpenhamn 2003, Forlaget Thomson

Groussot, Xavier, *Creation, Development and Impact of the General Principles of Community Law*, Lund 2005, Faculty of Law Lund University

Gäverth, Leif och Lindgren, Per Anders (red), *Vänbok till Per Anclow*, Uppsala 2004, Iustus Förlag

Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.), *EU-rättslig metod – teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, Stockholm 2005, Norstedts Juridik

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm 1995, Juristförlaget

Lenaerts, Koen och Van Nuffel, Piet, *Constitutional Law of the European Union*, London 2005, Thomson

Melin, & Schäder, *EU:s konstitution*, Stockholm 2001, Norstedts Juridik

Moëll, Christina, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Lund 2003, Juristförlaget i Lund

Schermers, Henry och Waelbroek, Denis, *Judicial Protection in the European Union*, Haag 2001, Kluwer Law International

Schwarze, Jürgen, *European Administrative Law*, London 1992, Sweet & Maxwell

Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2005, Stockholm 2005, Fritzes

Terra, Ben, *The Place of Supply in European VAT*, London 1998, Kluwer Law

Terra, Ben och Kajus Julie, *A Guide to the European VAT Directives*, Amsterdam/Charlottenburg 2004, IBFD

Tridimas, Takis, *The General Principles of EC Law*, Oxford 1999, Oxford University Press

Usher, John A, *General Principles of EC Law*, Harlow 1998, Longman

Artiklar

Bernitz, Ulf, *HD och EG-domstolen - om vikten av förhandsavgöranden och HD-domar som inte bör ses som prejudikat*, JT 01/02, s 955

Bernitz, Ulf, *Kommissionen ingriper mot svenska sistainstansers obenägenhet att begära förhandsavgöranden*, ERT nr 1 2005 s 109

Björkenfeldt, Mats, *Replik på professor Bernitz debattartikel, HD och EG-domstolen – om vikten av förhandsavgöranden och HD-domar som inte bör ses som prejudikat*, JT 02/03, s 208

Dufwa, Bill W, *Kommissionen och svensk domstolspraxis*, NFT 4/2004, s 299

Forssén, Björn, *EG-förordningen om tillämpning av sjätte momsdirektivet*, SST nr 2 2005

Grefberg Nyberg, Ulrika, Pettersén, Franciska & Remstam, Maj-Britt, *Ger EG-domen Köbler, C-224/01, ökade möjligheter för enskilda att begära skadestånd av staten?*, SN nr 9 2004 s 535

Hansson, Ulrika, *Aktiviteter på mervärdesskatteområdet i den Europeiska kommissionen*, SN nr 4 1997 s 196

Hansson, Ulrika, *Implementering i praktiken av EG-domstolens domar på mervärdesskatteområdet*, SN nr 9 1998 s 606

Henkow, Oskar, *Mervärdesskatt – ett eller flera tillhandahållanden?*, SN nr 1-2 2002

Melbi, Ingrid *Skatteverkets styrsignaler*, SN nr 5 2005

Olsson, Stefan, *Nya förslag från EG-kommissionen rörande indirekt beskattning* i SN nr 5 2002, s 313

Otken Eriksson, Ida, *Medlemsstaternas skadeståndsansvar för nationella domstolars överträdelse av gemenskapsrätten: björnen sover...*, ERT nr 2 2004, s 199

Rosén, Johan, *De svenska förarbetenas vara eller inte vara som rättskälla – effekten av Sveriges anslutning till EG*, SvJT 1996 s 244

Sjökvist, Björne, *Styrning och rättsligt stöd i det nya Skatteverket*, SN nr 1-2 2005

Sjökvist, Björne, *Skatteverkets styrsignaler – en replik*, SN 7-8 2005

Wattel, Peter J, Köbler, *CILFIT and Welthgrove: We can't go on meeting like this*, CMLR nr 41 2004, s 177

Öberg, Ulf, *"Några anteckningar om användningen av förarbeten inom gemenskapsrätten"* i JT 2000/01 s 492

Rättsfallsförteckning

EG-domstolen

Mål 11/70 Internationale Handelsgesellschaft mot Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide, [1970] ECR 1125

Mål 39/72 Kommissionen mot Italien [1973] ECR 0101

Mål 169/80 Administration des douanes mot Société anonyme Gondrand Frères och Société anonyme Garancini [1981] ECR 1931

Mål 8/81 Ursula Becker mot Finanzamt Münster-Innenstadt [1982] ECR 0053

Mål 89/81 Staatssecretaris van Financiën v Hong-Kong Trade Development Council [1982] ECR 1277

Mål 283/81 Srl CILFIT och Lanificio di Gavardo SpA mot Ministero della sanità [1982] ECR 3415

Mål 294/83 Parti écologiste "Les Verts" mot Europaparlamentet [1986] ECR 0273

Mål 80/86 Kolpinghuis Nijmegen [1987] ECR 3969

Förenade målen C-6 & 9/90 Andrea Francovich och Danial Bonifaci med flera mot Italien [1991] ECR I-5357

C-68/92 Europeiska kommissionen mot Frankrike [1993] ECR I-5881

C-69/92 Europeiska kommissionen mot Luxemburg [1993] ECR I-5907

C-73/92 Europeiska kommissionen mot Spanien [1993] ECR I-5997

C-63/93 Duff med flera mot Minister for Agriculture and Food & Attorney General [1996] ECR I-569

C-110/94 INZO mot Belgien [1996] ECR I-0857

C-155/94 Wellcome Trust Ltd mot Commissioners of Customs and Excise [1996] ECR I-3013

C-349/96 Card Protection Plan mot Commissioners of Customs and Excise [1999] ECR I-0973

C-429/97 Europeiska kommissionen mot Frankrike [2001] ECR I-0637

C-409/99 Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH mot Finanzlandesdirektion für Steiermark och Michael Stadler mot Finanzlandesdirektion für Voralberg [2002] ECR I-0081

C-141/00 Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH mot Finanzamt für Körperschaften I in Berlin [2002] ECR I-6833

C-253/00 Antonio Muñoz y Cia SA och Superior Fruiticola SA mot Frumar Ltd och Redbridge Produce Marketing Ltd [2002] ECR I-7289

C-155/01 Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL mot Finanzlandesdirektion für Tirol [2003] ECR I-8785

C-224/01 Gerhard Köbler mot Österrike [2002] ECR I-10239

C-60/02 Brottmålet mot X, dom den 7 januari 2004, ej rapporterat

C-41/04 Levob Verzekeringen, dom den 27 oktober 2005, ej rapporterat

C-184/04 Uudenkaupangin kaupunki, förslag till avgörande föredraget den 15 september 2005

C-228/05 Begäran om förhandsavgörande enligt beslut av Commissione Tributaria di Primo Grado di Trento av den 21 mars 2005 i målet mellan Stradasfalti srl och Agenzia Entrate Ufficio Trento

Förstainstansrätten

T-115/94 Opel Austria mot Europeiska Unionens råd [1997] ECR II-0039

T-188/97 Rothmans International BV mot Europeiska Kommissionen [1999] ECR II-2463

T-54/99 max.mobil Telekommunikation Service GmbH mot Europeiska kommissionen [2002] ECR II-0313

T-178/99 (beslut) Sonia Marion Elder och Robert Dale Elder mot Europeiska kommissionen [1999] ECR II-3509

Regeringsrätten

RA 2003 ref 90

Skatterättsnämnden

SRN:s förhandsbesked den 20 april 1998

SRN:s förhandsbesked den 7 mars 2003

Bilaga A

RÅDETS FÖRORDNING (EG) nr 1777/2005 av den 17 oktober 2005 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt

EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR
ANTAGIT DENNA FÖRORDNING

med beaktande av fördraget om upprättande av Europeiska gemenskapen,
med beaktande av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (1), nedan kallat "direktiv 77/388/EEG", särskilt artikel 29a, med beaktande av kommissionens förslag, och

av följande skäl:

(1) I direktiv 77/388/EEG anges regler för mervärdesskatt, vilka i vissa fall blir föremål för tolkning av medlemsstaterna. Antagande av gemensamma tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG bör säkerställa en tillämpning av mervärdesskattesystemet som bättre överensstämmer med den inre marknads syfte, om det uppstår eller riskerar att uppstå skillnader i tillämpningen som är oförenliga med en väl fungerande inre marknad. Dessa tillämpningsföreskrifter är juridiskt bindande endast från och med den dag då denna förordning träder i kraft och påverkar inte giltigheten av den lagstiftning och den tolkning som medlemsstaterna tidigare antagit.

(2) För att förverkliga det grundläggande målet med en mer enhetlig tillämpning av det nuvarande mervärdesskattesystemet är det nödvändigt att fastställa tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG, särskilt med avseende på skattskyldiga personer, leverans av varor och tillhandahållande av tjänster samt platsen för sådana leveranser eller tillhandahållanden. I enlighet med proportionalitetsprincipen

i artikel 5 tredje stycket i fördraget går denna förordning inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de eftersträlvade målen. En enhetlig tillämpning säkerställs bäst av en förordning, eftersom den är bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.

(3) Tillämpningsföreskrifterna omfattar specifika regler som klargör vissa tillämpningsfrågor och syftar till att få till stånd en enhetlig behandling i hela gemenskapen av de specifika omständigheterna i fråga. De kan alltså inte överföras på andra fall och skall, med tanke på sin utformning, tillämpas restriktivt.

(4) Den fortsatta integrationen av den inre marknaden har lett till ökat behov av samarbete över gränserna mellan ekonomiska aktörer som är etablerade i olika medlemsstater och till uppkomsten av europeiska ekonomiska intressegrupperingar som inrättats i enlighet med förordning (EEG) nr 2137/85 (2). Det bör därför fastställas att också sådana grupperingar är skattskyldiga personer, när de levererar varor eller tillhandahåller tjänster mot vederlag.

(5) Försäljningen av en option såsom ett finansiellt instrument bör behandlas som ett tillhandahållande av tjänster skilt från de underliggande transaktioner som optionen hänför sig till.

(6) Det bör fastställas att en transaktion som endast utgörs av montering av olika maskindelar som levererats av kunden bör betraktas som ett tillhandahållande av tjänster samt vilken platsen för nämnda tillhandahållande är.

(7) En regel om platsen för tillhandahållandet bör också fastställas i de fall då flera tjänster som tillhandahålls i samband

med en begravning kan anses som delar av en enda tjänst.

(8) Vissa specifika tjänster, såsom tilldelning av tv-sändningsrättigheter för fotbollsmatcher, textöversättning, tjänster som avser framställningar om återbetalning av mervärdesskatt, vissa tjänster som handelsagent, uthyrning av transportmedel och vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, inbegriper gränsöverskridande transaktioner och ibland även deltagande av ekonomiska aktörer som är etablerade i tredjeländer. I syfte att skapa större rättssäkerhet bör platsen för tillhandahållande av sådana tjänster fastställas klart och tydligt. Det bör noteras att förteckningen över elektroniska eller andra tjänster varken är slutgiltig eller uttömmande.

29.10.2005 SV Europeiska unionens officiella tidning L 288/1

(1) EGT L 145, 13.6.1977, s. 1. Direktivet senast ändrat genom direktiv 2004/66/EG (EUT L 168, 1.5.2004, s. 35). (2) EGT L 199, 31.7.1985, s. 1.

(9) Under vissa bestämda omständigheter bör en betal- eller kreditkortsavgift som betalas i samband med en transaktion inte minska beskattningsunderlaget för transaktionen.

(10) Yrkesutbildning eller fortbildning bör, oavsett utbildningens längd, inkludera utbildning med direkt anknytning till ett näringsfång eller yrke samt utbildning som syftar till förvärv eller uppdatering av kunskaper för yrkesändamål.

(11) "Platinum nobles" bör behandlas såsom undantaget från skatteplikt för valuta, sedlar och mynt.

(12) Varor som transporteras ut ur gemenskapen av köparen och som är avsedda för utrustning eller proviantering av transportmedel som används för icke-kommersiella syften av andra personer än fysiska personer, såsom offentligrättsliga organ och sammanslutningar, bör uteslutas från rätten till undantag från skatteplikt för exporttransaktioner.

(13) För att säkerställa enhetlig administrativ praxis vid beräkningen

av minimivärdet i samband med undantag från

skatteplikt vid utförelse av varor som medförs i resenärers personliga bagage bör bestämmelserna för denna beräkning harmoniseras.

(14) Införelsehandlingar som tillhandahålls på elektronisk väg bör också få användas i samband med utövande av rätten att göra avdrag, förutsatt att de uppfyller samma krav som pappersbaserade dokument.

(15) För att säkerställa att de ekonomiska aktörerna behandlas lika bör de vikter för investeringsguld som slutgiltigt godtagits av guldmarknaden anges och en gemensam dag för fastställande av värdet av guldmynt bestämmas.

(16) Vissa villkor måste uppfyllas för att den särskilda ordningen för skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapen och som tillhandahåller tjänster på elektronisk väg till icke skattskyldiga personer som är etablerade eller bosatta i gemenskapen skall få tillämpas. Om dessa villkor inte längre uppfylls bör följderna av detta tydligt klargöras.

(17) Vid ett gemenskapsinternt förvärv av varor bör inte beskattningsrätten påverkas för den medlemsstat där förvärvet ägde rum av behandlingen av transaktionen i mervärdesskattehänseende i andra medlemsstater.

(18) Det bör fastställas regler för att leveranser av varor skall behandlas enhetligt i de fall en leverantör har överskridit tröskelvärdet för distansförsäljning till en annan medlemsstat.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

KAPITEL I

SYFTE

Artikel 1

I denna förordning fastställs tillämpningsföreskrifter för artiklarna 4, 6, 9, 11, 13, 15, 18, 26b, 26c, 28a och 28b i direktiv 77/388/EEG och för bilaga L till detta.

KAPITEL II

SKATTSKYLDIGA PERSONER OCH SKATTEPLIKTIGA TRANSAKTIONER

AVSNITT 1

(Artikel 4 i direktiv 77/388/EEG)

Artikel 2

En europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) som inrättats i enlighet med förordning (EEG) nr 2137/85, vilken levererar varor eller tillhandahåller tjänster mot vederlag till medlemmar i grupperingen eller till tredje parter, skall vara en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 4.1 i direktiv

77/388/EEG.

AVSNITT 2

(Artikel 6 i direktiv 77/388/EEG)

Artikel 3

1. Försäljning av en option, i de fall en sådan försäljning omfattas av artikel 13 B d.5 i direktiv 77/388/EEG, skall vara ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 i det direktivet. Ett sådant tillhandahållande av tjänster skall betraktas som skilt från de underliggande transaktioner som tjänsterna hänför sig till.

2. Om en skattskyldig person endast monterar olika maskindelar som alla har tillhandahållits honom av hans kund, skall denna transaktion vara ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 i direktiv 77/388/EEG.

L 288/2 SV Europeiska unionens officiella tidning 29.10.2005

KAPITEL III

PLATSEN FÖR SKATTEPLIKTIGA TRANSAKTIONER

AVSNITT 1

(Artikel 9.1 i direktiv 77/388/EEG)

Artikel 4

Tillhandahållande av tjänster inom ramen för ombesörjandet av en begravning, när begravningen utgör en enda tjänst, skall omfattas av artikel 9.1 i direktiv 77/388/EEG.

AVSNITT 2

(Artikel 9.2 i direktiv 77/388/EEG)

Artikel 5

Med undantag av de fall då de varor som monteras blir del i fast egendom, skall platsen för tillhandahållande av de tjänster som avses i artikel 3.2 i denna förordning fastställas i enlighet med artikel 9.2 c eller artikel 28b F i direktiv 77/388/EEG.

Artikel 6

Tillhandahållande av tjänster i form av textöversättning skall omfattas av artikel 9.2 e i direktiv 77/388/EEG.

Artikel 7

Om ett organ etablerat i ett tredjeland tilldelar skattskyldiga personer etablerade i gemenskapen rättigheterna till tv-sändningar av fotbollsmatcher, skall en sådan transaktion omfattas av artikel 9.2 e första strecksatsen i direktiv 77/388/EEG.

Artikel 8

Tillhandahållande av tjänster i form av ansökan om eller mottagande av återbetalning av mervärdesskatt i enlighet med direktiv 79/1072/EEG (1) skall omfattas av artikel 9.2 e tredje strecksatsen i direktiv 77/388/EEG.

Artikel 9

De tillhandahållanden av tjänster av handelsagenter som avses i artikel 9.2 e sjunde strecksatsen i direktiv 77/388/EEG skall omfatta både tillhandahållanden av tjänster av handelsagenter som agerar i kundens namn och för hans räkning och tillhandahållanden av tjänster av handelsagenter som agerar i leverantörens namn och för hans räkning.

Artikel 10

Släpvagnar och påhängsvagnar samt järnvägsvagnar skall vid tillämpning av artikel 9.2 e åttonde strecksatsen i direktiv 77/388/EEG anses utgöra transportmedel.

Artikel 11

1. Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg enligt artikel 9.2 e tolfte strecksatsen och bilaga L i direktiv 77/388/EEG skall inbegripa tjänster som tillhandahålls via Internet eller ett elektroniskt nät och som till sin natur är sådana att tillhandahållandet huvudsakligen är automatiserat, kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och inte kan utföras i avsaknad av informationsteknik.

2. I synnerhet följande tjänster skall omfattas av punkt 1 när de tillhandahålls via Internet eller ett elektroniskt nät:

- a) Tillhandahållande av digitaliserade produkter i allmänhet, t.ex. programvara och ändringar och uppdateringar av programvara.
- b) Tjänster som tillhandahåller eller stöder en kommersiell eller personlig närvaro på ett elektroniskt nät t.ex. en webbplats eller en webbsida.

c) Tjänster som genereras automatiskt från en dator via Internet eller ett elektroniskt nät, när en mottagare matar in vissa specifika uppgifter.

d) Tilldelning mot vederlag av rättigheter att utbjuda varor eller tjänster till försäljning på en webbplats på Internet, vilken fungerar som en marknadsplats online, där de potentiella köparna lägger bud via ett automatiserat förfarande och där parterna får meddelande om försäljningen genom automatiskt genererad e-post från en dator.

e) Servicepaket för Internet (ISP) i vilka telekommunikationsdelen endast är en understödjande och underordnad del (dvs. paket som omfattar mer än bara Internetanslutning och innehåller andra inslag, såsom sidor med ett innehåll som tillhandahåller nyheter, meteorologisk information eller turistinformation, spelplatser, härbärgering av webbplatser, tillträde till diskussioner on line osv.).

f) De tjänster som förtecknas i bilaga I. 29.10.2005 SV Europeiska unionens officiella tidning L 288/3
 (1) Rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, 27.12.1979, s. 11). Direktivet senast ändrat genom 2003 års anslutningsakt.

Artikel 12
 I synnerhet följande skall inte omfattas av artikel 9.2 e tolfte strecksatsen i direktiv 77/388/EEG:

1. Radio- och televisionssändningar enligt artikel 9.2 e elfte strecksatsen i direktiv 77/388/EEG.
2. Telekommunikationstjänster enligt artikel 9.2 e tionde strecksatsen i direktiv 77/388/EEG.
3. Tillhandahållande av följande:
 - a) Varor för vilka beställningen och orderhanteringen sker på elektronisk väg.
 - b) Cd-rom, disketter och liknande fysiska medier.
 - c) Trycksaker såsom böcker, nyhetsbrev, tidningar eller tidskrifter.
 - d) Cd-skivor och ljudkassetter.
 - e) Videokassetter och dvd-skivor.
 - f) Spel på cd-rom.

g) Tjänster av fackmän, t.ex. jurister och ekonomiska konsulter, som ger kunderna råd via e-post.

h) Undervisning, när kursens innehåll förmedlas av en utbildare över Internet eller ett annat elektroniskt nät (dvs. via fjärrförbindelse).

i) Fysisk reparation offline av datorutrustning.

j) Datalagringstjänster offline.

k) Reklam, t.ex. i tidningar, på affischer och i tv.

l) Användarstöd per telefon.

m) Undervisning som enbart tillhandahålls via korrespondens, t.ex. brevkurser.

n) Konventionella auktioner som kräver direkt medverkan av människor, oavsett hur buden läggs.

o) Telefoni med en videobildkomponent, även kallad bildtelefoni.

p) Tillgång till Internet och World Wide Web.

q) Telefoni som tillhandahålls via Internet.

KAPITEL IV

BESKATTNINGSUUNDERLAG

(Artikel 11 i direktiv 77/388/EEG)

Artikel 13

Om en leverantör av varor eller tjänster, som villkor för att godta betalning med kredit- eller betalkort, kräver att kunden skall betala ett belopp till honom själv eller till ett annat företag och det totala pris som skall betalas av kunden inte påverkas av hur betalningen görs, skall detta belopp också ingå i beskattningsunderlaget för leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna i enlighet med artikel 11 i direktiv 77/388/EEG.

KAPITEL V

UNDANTAG FRÅN SKATTEPLIKT

AVSNITT 1

(Artikel 13 i direktiv 77/388/EEG)

Artikel 14

Tjänster i form av yrkesutbildning och fortbildning som tillhandahålls i enlighet med artikel 13 A.1 i i direktiv 77/388/EEG skall inbegripa utbildning med direkt anknytning till ett näringsfång eller yrke och sådan utbildning som syftar till förvärv eller uppdatering av kunskaper för yrkesändamål. Yrkesutbildningens eller fortbildningens längd skall sakna betydelse i detta sammanhang.

Artikel 15

Det undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 B d.4 i

direktiv 77/388/EEG skall inte vara tillämpligt på platinum nobles.

AVSNITT 2

(Artikel 15 i direktiv 77/388/EEG)

Artikel 16

Transportmedel för privat bruk enligt artikel 15.2 första stycket i direktiv 77/388/EEG skall inbegripa transportmedel som används för icke-kommersiella syften av andra personer än fysiska personer, såsom offentligtorgan i den mening som avses i artikel 4.5 i det direktivet samt sammanslutningar.

L 288/4 SV Europeiska unionens officiella tidning 29.10.2005

Artikel 17

När det skall fastställas huruvida det tröskelvärde som fastställts av en medlemsstat i enlighet med artikel 15.2 andra stycket tredje strecksatsen i direktiv 77/388/EEG har överskridits, skall beräkningen göras på grundval av fakturabeloppet. Det sammanlagda värdet av flera varor får bara användas om alla varorna omfattas av en och samma faktura som utfärdas av en och samma skattskyldiga person, som levererar varorna till en och samma kund.

KAPITEL VI

AVDRAG

(Artikel 18 i direktiv 77/388/EEG)

Artikel 18

Om den importerande medlemsstaten har infört ett elektroniskt system för fullgörande av tullformalitetsakter, skall begreppet "införselhandling" i artikel 18.1 b i direktiv 77/388/EEG omfatta elektroniska versioner av sådana handlingar, förutsatt att systemet gör det möjligt att kontrollera hur avdragsrätten utövas.

KAPITEL VII

SÄRSKILDA ORDNINGAR

(Artiklarna 26b och 26c i direktiv 77/388/EEG)

Artikel 19

1. I artikel 26b A första stycket i i direktiv 77/388/EEG skall uttrycket "en av guldmarknaderna godtagen vikt" åtminstone omfatta de omsatta enheter och vikter som anges i bilaga II till denna förordning.

2. Vid upprättandet av den förteckning som avses i artikel

26b A tredje stycket i direktiv 77/388/EEG skall uttrycken "pris"

och "öppna marknadsvärdet" i första stycket led ii i fjärde

strecksatsen avse priset respektive det öppna marknadsvärdet

den 1 april varje år. Om den 1 april inte infaller på en dag

då dessa värden fastställs, skall värdena den dag då de nästa

gång fastställs användas.

Artikel 20

1. Om under loppet av ett kalenderkvartal en icke-etablerad

skattskyldig person som utnyttjar den särskilda ordningen i

artikel 26c B i direktiv 77/388/EEG uppfyller åtminstone ett

av kriterierna för strykning i artikel 26c B.4, skall registreringsmedlemsstaten

utesluta denna icke-etablerade skattskyldiga person

från den särskilda ordningen. I sådana fall får den icke-etablerade

skattskyldiga personen därefter, när som helst under

samma kvartal, uteslutas från den särskilda ordningen.

För tillhandahållanden av elektroniska tjänster som gjorts före

strykningen men under det kalenderkvartal under vilket strykningen

inträffar skall den icke-etablerade skattskyldiga personen

inge en mervärdesskattedeklaration för hela kvartalet i enlighet

med artikel 26c B.5 i direktiv 77/388/EEG. Kravet på ingivande

av denna mervärdesskattedeklaration skall inte påverka det

eventuella kravet på att registreras enligt de normala reglerna

i en medlemsstat.

2. Den registreringsmedlemsstat som har mottagit ett belopp

som är högre än det som följer av den mervärdesskattedeklaration

som ingetts i enlighet med artikel 26c B.5 i direktiv

77/388/EEG, skall återbetala det överskjutande beloppet direkt

till den berörda skattskyldiga personen. Om en registreringsmedlemsstat har

mottagit ett belopp som motsvarar en mervärdesskattedeklaration

som senare visar sig vara inkorrekt och den medlemsstaten

redan har fördelat detta belopp bland konsumtionsmedlemsstaterna,

skall dessa återbetala det överskjutande mottagna beloppet direkt

till den icke-etablerade

skattskyldiga personen och underrätta registreringsmedlemsstaten om den justering som gjorts.

3. Varje rapporteringsperiod (kvartal) enligt artikel 26c B.5 i direktiv 77/388/EEG skall vara en oberoende rapporteringsperiod. När en mervärdesskattedeclaration enligt artikel 26c B.5 i direktiv 77/388/EEG väl har ingetts, får uppgifterna i den ändras endast genom ändring av den deklARATIONEN, inte genom justeringar i en senare mervärdesskattedeclaration. Mervärdesskattebelopp som betalas enligt artikel 26c B.7 i direktiv 77/388/EEG skall vara hänförliga till en bestämd mervärdesskattedeclaration. Eventuella senare ändringar av de belopp som betalats får endast företas med hänvisning till den deklARATIONEN och får inte tas upp i en annan deklARATION eller justeras i en senare deklARATION.

4. Belopp i mervärdesskattedeclarationer som upprättas inom ramen för den särskilda ordningen i artikel 26c B i direktiv 77/388/EEG skall inte avrundas uppåt eller nedåt till närmaste heltal i den berörda valutan. Det exakta mervärdesskattebeloppet skall redovisas och betalas.

KAPITEL VIII
ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER
(Artiklarna 28a och 28b i direktiv 77/388/EEG)
Artikel 21
Den medlemsstat dit en försändelse eller transport av varor anländer och där ett gemenskapsinternt förvärv av varor enligt artikel 28a i direktiv 77/388/EEG äger rum skall utöva sin beskattningsrätt oavsett vilken mervärdesskattebehandling som tillämpats på transaktionen i den medlemsstat varifrån varorna skickats eller transporterats.
29.10.2005 SV Europeiska unionens officiella tidning L 288/5
En eventuell begäran från leverantören av varorna om justering av den skatt som denne fakturerat och redovisat till den medlemsstat varifrån varorna skickats eller transporterats skall behandlas av denna stat i enlighet med dess egna regler.

Artikel 22
Om under ett kalenderår det tröskelvärde som tillämpas av en medlemsstat enligt artikel 28b B.2 i direktiv 77/388/EEG överskrider,

skall artikel 28b B.2 i det direktivet inte medföra ändring av platsen för leveranser av andra varor än punktskattepliktiga varor, när det gäller de leveranser under samma kalenderår som gjordes innan det tröskelvärde som medlemsstaten tillämpar under innevarande kalenderår överskreds, förutsatt att leverantören

a) inte utnyttjat valmöjligheten i artikel 28b B.3 i det direktivet, och

b) inte överskridit tröskelvärdet under det föregående kalenderåret.

Artikel 28b B i direktiv 77/388/EEG skall däremot medföra ändring av platsen för följande leveranser till den medlemsstat dit försändelsen eller transporten anländer:

a) Den leverans genom vilken det tröskelvärde som medlemsstaten tillämpar under innevarande kalenderår överskrider under det kalenderåret.

b) Alla efterföljande leveranser i den medlemsstaten under samma kalenderår.

c) Leveranser i den medlemsstaten under kalenderåret efter det kalenderår under vilket den händelse som avses i a inträffade.

KAPITEL IX
SLUTBESTÄMMELSER

Artikel 23

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 2006.

Artikel 13 skall tillämpas från och med den 1 januari 2006.

Denna förordning är till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater. Utfärdad i Luxemburg den 17 oktober 2005.

På rådets vägnar

M. BECKETT

Ordförande

L 288/6 SV Europeiska unionens officiella tidning 29.10.2005

BILAGA I

Artikel 11 i denna förordning

1. Punkt 1 i bilaga L till direktiv 77/388/EEG

- a) Webbhotellverksamhet.
b) Automatiserat distansunderhåll online av programvara.
c) Fjärradministration av datasystem.
d) Datalagerhantering online där vissa uppgifter lagras och hämtas på elektronisk väg.
e) Tillhandahållande online av diskutrymme på begäran.

2. Punkt 2 i bilaga L till direktiv 77/388/EEG

- a) Tillgång till eller nedladdning av programvara, t.ex. upphandlings-, bokförings- eller antivirusprogram, samt uppdateringar.

- b) Programvara som förhindrar att det visas reklam på skärmen, även kallad "bannerblockerare".
 - c) Nedladdningsbara drivrutiner, såsom programvara som förbinder datorer med kringutrustning, t.ex. skrivare.
 - d) Automatisk installation online av filter på webbplatser.
 - e) Automatisk installation online av brandväggar.
3. Punkt 3 i bilaga L till direktiv 77/388/EEG
- a) Tillgång till och nedladdning av "skrivbordsteman".
 - b) Tillgång till och nedladdning av fotografier, illustrationer eller skärmläckare.
 - c) Det digitaliserade innehållet i böcker och andra elektroniska publikationer.
 - d) Prenumeration på nättidningar och nättidskrifter.
 - e) Webbloggar och webbplatsstatistik.
 - f) Nyheter, trafikinformation och väderrapporter online.
 - g) Information online som genereras automatiskt av en programvara genom att kunden för in vissa uppgifter, t.ex. rättsliga och finansiella uppgifter, inbegripet uppgifter såsom kontinuerligt uppdaterade börsuppgifter.
 - h) Tillhandahållande av annonsutrymme, t.ex. annonser på en webbsida eller webbplats.
 - i) Användning av sökverktyg och Internetkataloger.
4. Punkt 4 i bilaga L till direktiv 77/388/EEG
- a) Tillgång till eller nedladdning av musik till datorer och mobiltelefoner.
 - b) Tillgång till eller nedladdning av jinglar, musikutdrag, ringsignaler eller andra ljud.
 - c) Tillgång till eller nedladdning av filmer.

29.10.2005 SV Europeiska unionens officiella tidning L 288/9

29.10.2005 SV Europeiska unionens officiella tidning L 288/7

- d) Nedladdning av spel till datorer och mobiltelefoner.
 - e) Tillgång till automatiserade nätbaserade spel som inte fungerar utan Internet eller liknande elektroniska nätverk och där deltagarna befinner sig på avstånd från varandra.
5. Punkt 5 i bilaga L till direktiv 77/388/EEG
- a) Automatiserad undervisning på distans som inte fungerar utan Internet eller ett liknande elektroniskt nät och som tillhandahålls med begränsad, eller utan, mänsklig medverkan, inbegripet virtuella klassrum, utom när Internet eller ett liknande elektroniskt nät används endast som ett verktyg för kommunikation mellan läraren och eleven.
 - b) Arbetsböcker som eleverna fyller i online och som rättas automatiskt, utan mänsklig medverkan.

L 288/8 SV Europeiska unionens officiella tidning 29.10.2005

Bilaga II

Artikel 19 i denna förordning

Enhet Omsatta vikter

Kg 12,5/1

Gram 500/250/100/50/20/10/5/2,5/2

Uns (1 uns = 31,1035 gram) 100/10/5/1/1/2/1/4

Tael (1 tael = 1,193 uns) (1) 10/5/1

Tola (10 tola = 3,75 uns) (2) 10

(1) Tael = en traditionell kinesisk viktenhet. Den nominella finheten i en tael-tacka från Hongkong är 990, men i Taiwan kan tackor på 5 och 10 tael ha en finhet på 999,9.

(2) Tola = en traditionell indisk viktenhet för guld. Den vanligaste storleken på en guldtacka är 10 tola med en finhet på 999.

Bilaga B



EUROPEAN COMMISSION
DIRECTORATE GENERAL XXI
TAXATION AND CUSTOMS UNION
TAX POLICY
VAT and other turnover taxes

XXI/98/1515-REV1 - EN

Brussels, 3 December 1999

**VALUE ADDED TAX COMMITTEE
(ARTICLE 29 OF DIRECTIVE 77/388/EEC)**

**RULES OF PROCEDURE
OF THE VALUE ADDED TAX COMMITTEE**

**ADOPTED DURING THE 55TH MEETING
– 10 AND 11 JUNE 1998 –**

**AMENDED DURING THE 59TH MEETING
– 29 NOVEMBER 1999 -**

THE VALUE ADDED TAX COMMITTEE,

Having regard to Article 29 of the Sixth Council Directive (77/388/EEC) of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment,

HAS ADOPTED THESE RULES OF PROCEDURE:

Article 1

Objectives

The Value Added Tax (VAT) Committee, hereinafter called the 'Committee', has been set up pursuant to Article 29 of the Sixth Council Directive (77/388/EEC) of 17 May 1977. In addition to points subject to the consultation provided for under the said Directive, the Committee shall examine questions raised by its Chairman, on his own initiative or at the request of the representative of a Member State, which concern the application of the Community provisions on value added tax. It shall thus serve as a forum for an exchange of views in order to reach guidelines on a uniform application and common practices as regards Community VAT provisions.

Article 2

Composition

1. Each Member State shall be represented at the meetings of the Committee by up to three officials from the Member States' departments concerned. This number may be raised, when necessary, to five. The names and addresses of the permanent heads of the delegations shall be communicated to the Commission.
2. The Committee shall be chaired by a representative of the Commission. The name and address of the Chairman shall be communicated to the Member States.

Article 3

Sub working groups

To render its work as effective as possible, the Committee may set up sub working groups to prepare specific matters. Each sub working group shall report to the Committee.

Article 4

Procedure

1. The Chairman shall conduct the proceedings. If he is prevented from doing so, he may arrange for another representative of the Commission to take his place.
2. Where the issue is of general interest and the conclusions of the Committee are supported by a clear majority consisting of ten Member States or more, these should be summarised in a guideline.

Article 5

Meetings

1. The Committee shall meet when convened by its Chairman, acting either on his own initiative or at the request of a Member State. The Committee shall normally meet four times a year for two days. At the end of each year a preliminary plan of the meetings to be held during the following year shall be drawn up.
2. The notice convening the meeting, the agenda and any working papers shall be communicated to the Member States. These documents, in the language versions mentioned in Article 10 paragraph 1, shall reach their destination at least three weeks before the first day of the meeting.
3. When urgent matters arise, the Chairman may in exceptional circumstances, at the request of a Member State or on his own initiative, reduce this period to not less than five full working days, stating reasons.

Article 6

Quorum

1. The Committee shall be in session when the notice provided for in Article 5 paragraph 2, calling the meeting has been communicated to all the Member States and two-thirds of them are represented at the meeting.
2. The delegation of one Member State may represent one – but not more than one – other Member State. The Chairman shall be informed of this arrangement by the office of the Permanent Representative of the Member State unable to send one of its own representatives.

Article 7

Agenda

1. The agenda shall be drawn up by the Chairman and shall normally include any consultation or question for which a written request for inclusion has reached the Chairman at least eight weeks before the meeting. Where appropriate, the Chairman may, in consultation with the Member State concerned, defer an item to a later meeting. The Chairman may also, on his own initiative, include an item on the agenda.
2. The agenda shall distinguish between:
 - a) points upon which the Committee is being consulted under the Sixth Council Directive (77/388/EEC) of 17 May 1977;
 - b) matters concerning the application of Community VAT provisions referred to the Committee for consideration, either on the initiative of the Chairman, or at the written request of a Member State;
 - c) matters concerning the implementation of recently adopted Community VAT provisions;
 - d) issues arising from recent judgments of the European Court of Justice.
3. Provided that the conditions laid down in Article 5 paragraph 3 are respected, the Chairman may, at the request of a Member State or on his own initiative, include further business on an agenda already transmitted in due form.

Article 8

Minutes

1. Summary draft minutes of each meeting shall be drawn up under the responsibility of the Chairman, mentioning in particular the results of the meeting and reflecting the main arguments exchanged.
2. These draft minutes shall normally be submitted to the Committee for approval according to the procedure laid down in Article 9.

Article 9

Written procedure

1. Where appropriate, the position of the Committee may be ascertained by means of a written procedure.
2. To this end, the Chairman shall communicate the documentation on the item to the Member States. The proposed measure or conclusion shall be clearly indicated. A time limit, no shorter than three weeks after the receipt of the documentation, shall be fixed within which replies or reactions shall be communicated to the Commission.
3. Any Member State may, within the time limit stipulated in accordance with paragraph 2 and in the way laid down in Article 11 paragraphs 1 and 3, request that the matter be considered in the course of a meeting of the Committee. Such a request, which shall be communicated to the Commission, shall terminate the written procedure.
4. A Member State is to be considered to have no objections to the proposal, if it has not communicated otherwise to the Commission within the time limit stipulated in accordance with paragraph 2 and the written procedure has not been terminated pursuant to paragraph 3.
5. Amendments requested, suggestions made or questions put by Member States under a written procedure and duly communicated to the Commission shall be communicated to the Member States, whereby a new time limit shall be set out in accordance with paragraph 2; however, the Chairman may decide to refer the matter, in whole or in part, to a meeting of the Committee.
6. The results of a written procedure shall be reported at a meeting of the Committee as soon as possible after passing the time limit stipulated in accordance with paragraph 2.

Article 10

Secretariat

1. Secretarial services for the Committee shall be provided by the Commission. The Commission ensures that the documentation on which the Committee bases its deliberations is available in any case in German, French and English.
2. At the request of a Member State the Commission shall arrange for the translation of an agreed guideline into another official language of the Community than those mentioned in paragraph 1.
3. Secretarial services for any sub working group shall be provided either by the Commission or by a Member State.

Article 11

Correspondence

1. When it is stipulated in these rules of procedure that any information, request, reply, reaction etc. shall be communicated to the Commission, it shall be sent to the Commission for the attention of the Chairman of the Committee.
2. When it is stipulated in these rules of procedure that any information, documentation, proposal etc. shall be communicated to the Member States, it shall be sent to the office of the appropriate Permanent Representative and, for information, as well directly to the permanent heads of Member States' delegations.
3. Electronic mail or facsimile transmissions shall be used whenever possible.

Article 12

Secrecy

1. Unless the Committee agrees otherwise, any document making reference to the position of any individual Member State shall be confidential. Agendas of the Committee shall be available for official use only.
2. Agreed guidelines on specific matters may be published by a Member State on the exclusive responsibility of that Member State.
3. Where the Committee has taken note of consultation by a Member State under the Council Sixth Directive (77/388/EEC) of 17 May 1997 the Commission shall publish a communication giving details of the subject of the consultation and the date on which the Committee took note thereof in the Official Journal of the European Communities.

*
* *