



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Viktor Mårtensson

# Kravet på dubbel skatteplikt i 10:11 3 st ML

Svensk rätts förenlighet med mervärdesskattedirektivet

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: Period 1 HT2020

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Introduktion	5
1.2 Syfte	6
1.3 Frågeställning	7
1.4 Metod	8
1.4.1 Metodologiskt ramverk	8
1.4.2 Begrepp	9
1.4.3 Avgränsningar	11
1.5 Material och Forskningsläge	11
1.6 Disposition	13
<b>2 MERVÄRDESSKATT – EKONOMISK OCH JURIDISK KONTEXT</b>	<b>15</b>
2.1 Introduktion	15
2.2 Mervärdesskatt – ekonomisk kontext	15
2.2.1 Historisk bakgrund	15
2.2.2 Relation till andra skatter	16
2.2.3 Ekonomiska effekter	17
2.3 Mervärdesskatt – juridisk struktur	18
2.3.1 ML – kort historik och lagtekniska hänsyn	18
2.3.2 Rätten till avdrag	19
2.3.3 Rätten till återbetalning	20
<b>3 EU-RÄTTSLIGT RAMVERK</b>	<b>21</b>
3.1 Introduktion	21
3.2 Relevanta EU-rättsliga principer och överväganden	21
3.3 Mervärdesskattedirektivet och andra relevanta rättsakter på EU-nivå <sup>23</sup>	
3.3.1 Mervärdesskattedirektivet	23
3.3.2 Andra relevanta EU-rättsakter	24

<b>4</b>	<b>KRAVET PÅ DUBBEL SKATTEPLIKT</b>	<b>26</b>
4.1	Introduktion	26
4.2	Mervärdesskattelagen (1994:200)	26
4.2.1	Lagtexten – 10:11 3 st ML	26
4.2.2	Praxis	27
4.2.2.1	KamR i Stockholm mål 2314-13	27
4.2.2.2	HFD 2020 ref. 17 EQT	29
4.3	Art 169(a) i Mervärdesskattedirektivet	31
4.3.1	Bestämmelsens struktur – rekvisit m.m.	31
4.3.2	Praxis från EUD	34
4.3.2.1	Översikt av tidigare praxis	34
4.3.2.1.1	<i>Monte Dei Paschi Di Siena</i>	34
4.3.2.1.2	<i>EGN</i>	35
4.3.2.1.3	<i>ADV Allround</i>	36
4.3.2.1.4	<i>Le Crédit Lyonnais</i>	38
4.3.2.1.5	<i>Entertainment Bulgaria System</i>	39
4.3.2.2	RBS Deutschland Holding	40
4.3.2.3	Morgan Stanley	43
4.4	Skillnader mellan 10:11 3 st ML och artikel 169(a) Mervärdesskattedirektivet 47	
4.5	Sammanfattning	50
<b>5</b>	<b>ANALYS</b>	<b>52</b>
5.1	Introduktion	52
5.2	HFD 2020 ref. 17 – krav på dubbel skatteplikt i svensk rätt?	52
5.3	<i>Morgan Stanley</i> – bred eller snäv tolkning?	55
5.4	Svensk rätts förenlighet med EU-rätten	58
5.4.1	Att gå bortom direktivets krav i nationell lag?	58
5.4.2	Något om SOU 2020:31 och kravet på dubbel skatteplikt	59
5.5	Påverkan på beskattningsbara personer	63
5.6	Sammanfattning	64
<b>6</b>	<b>SLUTSATS</b>	<b>66</b>
6.1	Introduktion	66
6.2	Sammanfattande slutsats	66
6.3	Avslutande tankar	69
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>70</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>75</b>

# Summary

Under Swedish VAT law, taxable persons have a right to refund of input VAT attributable to cross-border transactions within the EU. This right, as laid down in 10:11 3 para ML, is subject to the fulfilment of the criterion of double tax liability. According to the wording of Swedish law, a supply must be either taxable or give rise to the right of refund of input VAT in both Sweden and in the member state of supply. Article 169(a) of the VAT directive, which 10:11 3 para ML corresponds to, only stipulates that the supply be taxable and deductible in member state of refund for the right of refund to arise. Thus, there is a discrepancy between these two legal provisions. In earlier Swedish case law, this legal discrepancy has been interpreted to mean that Swedish legislation should not be applied, and that article of VAT directive instead be applied based on the principle of direct effect. In HFD 2020 ref. 17, *EQT*, the Swedish Supreme Administrative Court established that the criterion in Swedish legislation regarding double tax liability is compatible with EU law. This interpretation of EU law is based on C-165/17 *Morgan Stanley*, in which the criterion of double tax liability within EU law is discussed. Thus, both EU law and Swedish law recognize the criterion of double tax liability. Consequently, 10:11 3 para ML, regardless of the linguistic divergence in relation to article 169(a) of the VAT directive, is compatible with EU law.

The impact of the decision in *Morgan Stanley* on Swedish law is relatively substantial, at least within the context of cross-border transactions. The Supreme Swedish Administrative Court interprets *Morgan Stanley* without caveats and applies it extensively, meaning that the compatibility of the criterion of double tax liability in 10:11 3 para ML with EU law is not limited to specific circumstances in case law. This, in conjunction with the legal technical construction of 10: 11 3 para ML, means that taxable persons aiming to obtain refund of input VAT in Sweden need extensive knowledge of VAT legislation in the relevant member state of supply in order to secure successful refunds.

In SOU 2020:31 *En ny mervärdesskattelag* a suggestion for a new provision, intended to replace 10:11 3 para ML, is presented. This provision, 13:9 NML, is strictly harmonised and thus does not contain an explicit criterion of double tax liability. Regardless, the authors of SOU 2020:31 maintain that such an adjustment of the wording of the law will not impact the law as it stands, as the criterion will remain in the caselaw of Swedish courts and the caselaw of the CJEU. This adjustment can be criticised from a legal certainty point of view. In closing, this legal area is in need of further clarification in case law.

# Sammanfattning

Beskattningsbara personer har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt hänförlig till gränsöverskridande transaktioner inom EU. Denna rätt, vilken fastställs i 10:11 3 st ML, förutsätter dock att kravet på dubbel skatteplikt är uppfyllt. En transaktion måste, enligt lagtextens lydelse, vara skattepliktig eller vara behäftad med återbetalningsrätt i både Sverige och i omsättningsstaten för att rätt till återbetalning skall föreligga. Detta krav återfinns inte i mervärdesskattedirektivet artikel 169(a), vilken motsvaras av 10:11 3 st ML i svensk lagstiftning. Mervärdesskattedirektivet föreskriver endast att skatteplikt och avdragsrätt måste föreligga i återbetalningsstaten för att återbetalningsrätt ska föreligga. Det finns således en lydelsemässig divergens mellan ML och mervärdesskattedirektivet. I tidigare svensk praxis har denna divergens tolkats på så sätt att svensk lagstiftning skall åsidosättas och mervärdesskattedirektivet tillämpas med direkt effekt. Efter domen i HFD 2020 ref. 17, *EQT-målet*, är så inte längre fallet. I *EQT-målet* slår HFD fast att svensk lagstiftnings krav på dubbel skatteplikt är förenligt med EU-rätten. Denna tolkning av EU-rätten bygger i stor utsträckning på C-165/17 *Morgan Stanley*, i vilken kravet på dubbel skatteplikt inom EU-rätten diskuteras extensivt. Denna rättsutredning visar dock på att kravet på dubbel skatteplikt har etablerats även i tidigare praxis från EUD. Således är 10:11 3 st ML, trots att det föreligger en betydande språklig divergens gentemot lydelsen i artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet, förenlig med EU-rätten.

Effekterna av EUD:s avgörande i *Morgan Stanley* på svensk rätt är extensiva inom ramen för den mervärdesskatterättsliga regleringen av gränsöverskridande transaktioner. HFD tolkar domen utan några förbehåll och tillämpar den extensivt. Fastställandet av kravet på dubbel skatteplikts förenlighet med EU-rätten inskränks inte till specifika omständigheter. Detta, i kombination med den lagtekniska konstruktionen av 10:11 3 st ML, medför att beskattningsbara personer som ansöker om återbetalning av ingående mervärdesskatt måste ha extensiv kunskap om mervärdesskattelagstiftningen i omsättningsstaten för att säkerställa återbetalning.

I SOU 2020:31 *Förslag till ny mervärdesskattelag* presenteras ett förslag på en ersättande bestämmelse till 10:11 3 st ML, vilken är strikt harmoniserad till sin lydelse. 13:9 NML innehåller inget explicit krav på dubbel skatteplikt. Trots detta anser utredaren att rättsläget inte ändras av en sådan justering, då kravet kommer bestå i svensk och EU-rättslig praxis. Denna ändring kan kritiserar ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Sammantalet är rättsområdet i behov av ytterligare förtydliganden i praxis.

# Förord

Efter ett antal års studier, både inom och utom juridiken, är det dags att för mig att sätta punkt för min studentikosa tillvaro och bege mig ut i verkligheten. Studietiden har på många sätt varit fantastisk, stundtals utmanande, ibland tröttsam men alltid lärorik.

Jag vill rikta tack till min handledare, Mats Tjernberg, för dina insikter och kommentarer på detta arbete. Tack även till Juridiska fakulteten här i Lund för en utmärkt utbildning.

Jag vill särskilt tacka min sambo, Olivia, för att du stöttar och står ut med mig – särskilt under detta år, vilket har präglats av hemstudier och långdraget uppsatsskrivande.

Lund den 7 januari 2021,

Viktor Mårtensson

# Förkortningar

Dir.	Kommittédirektiv
Dvs.	Det vill säga
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
EUD	Europeiska unionens domstol
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
GML	Lag (1968:430) om mervärdesskatt
Jfr.	Jämför
LTS	Lag (1994:1563) om tobaksskatt
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
Moms	Mervärdesskatt
NML	(förslag till) Ny mervärdesskattelag
P.	Punkt
Para	Paragraph
Red.	Redaktör/er
S.	Sida/sidor
St	Stycke
SOU	Statens offentliga utredningar

# 1 Inledning

## 1.1 Introduktion

Mervärdesskatterätten förändras ständigt. Regelverket är harmoniserat inom EU, vilket innebär att medlemsstaternas lagstiftning på området frekvent är föremål för prövning av EUD.<sup>1</sup> Vidare ökar mervärdesskattens fiskala betydelse för medlemsstaterna, vilket föranleder att mervärdesskatten är föremål för ett kontinuerligt utvärderings- och förbättringsarbete på både EU- och medlemsstatsnivå.<sup>2</sup> Rättsområdet är alltså föremål för omfattande juridisk harmonisering men även underkastat kontinuerlig förändring. Därmed är det inte förvånande att medlemsstaters rättsliga reglering av mervärdesskatt från tid till annan underkänns av EUD som oförenlig med mervärdesskattedirektivet och andra mervärdesskatterättsakter på EU-nivå.<sup>3</sup>

Gränsöverskridande transaktioner och handel ökar kontinuerligt inom EU.<sup>4</sup> Denna trend har föranlett fokus på medlemsstaternas reglering av gränsöverskridande transaktioner och de mervärdesskatterättsliga implikationer som dessa regler medför. I Mervärdesskattelagen (1994:200) (ML) återfinns ett krav på dubbel skatteplikt för att en beskattningsbar person ska ha rätt till återbetalning för ingående mervärdesskatt hänförlig till gränsöverskridande transaktioner. Kravet fastställs av 10:11 3 st ML. Detta krav har varit föremål för olika tolkningar i praxis, och i vissa instanser<sup>5</sup> helt åsidosatts till förmån för en direkt tillämpning av mervärdesskattedirektivet<sup>6</sup>. Enligt Högsta Förvaltningsdomstolen (HFD)<sup>7</sup> är däremot den svenska lagstiftningen förenlig med EU-rätten, speciellt i ljuset av EUD:s avgörande i *Morgan Stanley*<sup>8</sup>. Vidare presenterades det i den nyligen färdigställda

---

<sup>1</sup> I skrivande stund (2020-12-15) har EUD avkunnat dom i 852 mål avseende mervärdesskatt.

<sup>2</sup> Se *Green Paper On the future of VAT – Towards a simpler, more robust and efficient VAT system*, COM (2010) 695 final, för en översikt gällande det rättsliga utvecklingsarbete på som pågår avseende mervärdesskatt inom EU.

<sup>3</sup> För ett aktuellt exempel avseende svensk rätt, se C-787/18 *Sögård Fastigheter* EU:C:2020:964 [2020] i vilket de svenska reglerna avseende övergång av jämkningsskyldigheten vid fastighetsförvärv fastställs vara oförenliga med mervärdesskattedirektivet.

<sup>4</sup> Den gränsöverskridande handeln med varor inom EU ökade med över 135 miljarder € (en ökning på ca 115%) under perioden jan-2002–jan-2020, se Eurostat, ”Intra-Eu trade in goods – main features” (Eurostat, april 2020) <[https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Intra-EU\\_trade\\_in\\_goods\\_-\\_main\\_features](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Intra-EU_trade_in_goods_-_main_features)> besökt 2020-12-03.

<sup>5</sup> Se Kammarrätten i Stockholm mål 2314-13, dom 2014-06-17, och SRN 23-18/I, Förvaltning av investeringsfond, meddelat 2019-01-23.

<sup>6</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

<sup>7</sup> HFD 2020 ref. 17 ”EQT-målet”.

<sup>8</sup> C-165/17 *Morgan Stanley* EU:C:2019:58 [2019].



utredningen *En ny mervärdesskattelag*<sup>9</sup> ett förslag på lagrum, med väsentligt annorlunda lydelse, som är tänkt att ersätta 10:11 3 st ML. Således är det påkallat att genomföra en djupare rättslig analys av kraven i svensk lagstiftning och jämföra dessa med motsvarande reglering i EU-rätten.

## 1.2 Syfte

På ett harmoniserat rättsområde är det av yttersta vikt att lagstiftning på medlemsstatsnivå och EU-nivå överensstämmer med varandra i så stor utsträckning som möjligt. Därmed måste det i huvudsak föreligga överensstämmelse mellan medlemsstaternas mervärdesskatterättsliga lagstiftningar, åtminstone i den utsträckning mervärdesskattedirektivet inte tillåter att medlemsstaterna gör avsteg från det gemensamma ramverket.<sup>10</sup> Om harmoniseringen brister, dvs. om medlemsstaternas implementeringar av direktivet inte kan tolkas direktivkonformt, kan bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet ges företräde framför nationell lagstiftning.<sup>11</sup> Det är med bakgrund mot den rättsliga osäkerhet som bristande harmonisering kan förorsaka som syftet med detta arbete ska förstås.

Syftet med detta arbete är att utforska, problematisera och analysera kravet på dubbel skatteplikt i 10:11 3 st ML. Detta krav har nyligen varit föremål för prövning i praxis<sup>12</sup>, varvid tolkningen av svensk lagstiftning förändrats betydligt. Därmed är det angeläget att djupgående undersöka och analysera svensk rätt och praxis, så att denna förändring kan kontextualiseras och rättsläget diskuteras. Då det rättsliga ramverket för mervärdesskatt är harmoniserat inom EU genom mervärdesskattedirektivet är det angeläget att studera huruvida bestämmelserna i svensk rätt, och tolkning därav, är förenliga med det EU-rättsliga ramverket. Så som kommer illustreras nedan<sup>13</sup> har EUD:s avgörande i *Morgan Stanley*<sup>14</sup> haft, till följd av mervärdesskatterättens harmoniserade karaktär, betydande inflytande på svenska domstolars tolkning av svensk lagstiftnings förenlighet med mervärdesskattedirektivet. Även denna rättsutveckling föranleder den rättsutredning som utförs i detta arbete.

---

<sup>9</sup> SOU 2020:31 *En ny mervärdesskattelag*.

<sup>10</sup> Mervärdesskattedirektivet innehåller ett antal artiklar som är dispositiva eller som tillåter statsspecifika undantag. Se exempelvis artikel 59a och artikel 111 i direktivet.

<sup>11</sup> Detta givet att bestämmelserna i direktivet är klara och entydiga, samt att tillämpningen rör vertikal rättsförhållanden, Ad van Doesum, Herman van Kesteren och Gert-Jan van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law* (Kluwer Law International 2016) s. 22–25.

<sup>12</sup> HFD 2020 ref. 17.

<sup>13</sup> Se kapitel 5.

<sup>14</sup> C-165/17 *Morgan Stanley*.

Då mervärdesskatterätten är ett dynamiskt och harmoniserat rättsområde är det inte ovanligt att rättsläget förändras drastiskt genom att EUD avkunnar dom på området som sedan tolkas i medlemsstaterna.<sup>15</sup> Genom att extensivt redogöra för det EU-rättsliga läget avseende artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet och dess föregångare i sjätte direktivet<sup>16</sup> kan den svenska regleringen på området kontextualiseras och jämföras med EU-rätten. För att fullgöra syftet med detta arbete krävs därför dels en redogörelse för EU-rätten och klagörande av gällande rätt på EU-nivå, dels en utforskning avseende nivån av överensstämmande mellan EU-rätten och den svenska rätten. Genom detta tillvägagångssätt kan syftet med detta arbete, genomgång och analys av rätten till återbetalning för ingående mervärdesskatt hänförlig till gränsöverskridande transaktioner, fullgöras.

## 1.3 Frågeställning

Detta arbete utgår från tre centrala forskningsfrågor, vilka kommer att besvaras under arbetets fortskridande.

- 1) Är lydelsen i och innebörden av 10:11 3 st ML förenlig med artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet?
- 2) Har *Morgan Stanley* förändrat rättsläget ur svenskt avseende och i så fall hur?
- 3) Innebär förslaget till en ny mervärdesskattelag (SOU 2020:31) potentiell förändring av svenskt rättsläge avseende de transaktioner som idag omfattas av 10:11 3 st ML?

---

<sup>15</sup> Turerna kring den så kallad tryckerimomsen är särskilt illustrativa för detta fenomen. Efter att EUD avkunnat dom i C-88/09 *Graphic Prodcédé* EU:C:2010:76 [2010] ledde Skatteverkets tolkning och tillämpning av densamma till ett stort antal efterbeskattningsförfaranden avseende återbetalning av felaktigt debiterad mervärdesskatt. De rättsliga efterverkningarna föranledde två avgöranden från HFD (2014 ref. 14 och 2014 not. 62) samt ett avgörande från HD (NJA 2015 s. 1072). Se även Skatteverket, ”Skatteverkets fortsatta handläggning i tryckerimomsärendena efter Högsta domstolens beslut i mål nr Ö 2708-15” (Skatteverket rättslig handledning, publicerat 2016-01-15), tillgängligt via <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/351443.html>>, besökt 2020-12-27, för en översikt av rättsutvecklingen avseende tryckerimomens och hanteringen därav.

<sup>16</sup> Rådets sjätte direktiv (77/388) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

## 1.4 Metod

### 1.4.1 Metodologiskt ramverk

Detta arbete utgår från rättsdogmatisk metod. Eftersom mervärdesskatterätten är ett harmoniserat rättsområde använder denna studie material hänförligt till både inhemsk svensk rätt och EU-rätt. Då den svenska lagstiftningen utgör huvudsakligt fokus används EU-rätt för att förklara och kontextualisera den svenska rätten. Det skall dock erinras om att EU-rätten har företräde framför den svenska rätten.<sup>17</sup> Därmed föranleder ämnesområdet att även relevant EU-rätt och praxis från EUD redogörs för i syfte att förklara rättsläget inom vilket de svenska domstolarna agerar. Icke desto mindre är det svensk rätt som är utgångspunkten för framställningen av gällande rätt i detta arbete. Rättsläget på EU-nivån beaktas och överensstämmelsen mellan den svenska rätten och EU-rätten undersöks.

Den rättsdogmatiska metoden utgår från rättskällor i form av lagtext, lagförarbeten, rättspraxis, doktrin med mera i analysen av juridiska frågor.<sup>18</sup> Genom att rekonstruera rättsläget och tolka detta syftar rättsdogmatiken till att dels identifiera gällande rätt på det för forskningsprocessen identifierade området, dels kritisera rättsläget i de fall kritik är påkallat.<sup>19</sup> Detta arbete syftar till att dels redogöra för gällande rätt avseende tillämpningen av 10:11 3 st ML i den svenska kontexten, dels redogöra för den relevanta EU-rättsliga kontexten i form av rättsläget avseende artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet. Med avstamp i den rättsdogmatiska metodens möjlighet till kritisk analys<sup>20</sup> ämnar jag utvärdera överensstämmandet av tolkning i svensk praxis med den tolkning som förekommer i EUD:s praxis. Jag argumenterar även kring svensk lagstiftnings förenlighet med mervärdesskattedirektivets bestämmelser.

Det går att genomföra komparativa rättsdogmatiska studier. Dock kräver denna typ av studier väldigt extensiva efterforskningar och ett brett underlag, med risken att vissa centrala antaganden och forskningsfrågor missförstås.<sup>21</sup> Icke desto mindre kan sådana efterforskningar fördjupa förståelsen för den inhemska rätten och ge intressanta perspektiv på densamma, då den utländska

---

<sup>17</sup> För en översikt gällande relationen mellan svensk rätt och EU-rätten, se Jane Reichel "EU-rättslig metod" i Maria Nääv och Mauro Zamboni (red.), *Juridisk Metodlära* (2:a upplagan, Studentlitteratur AB 2018).

<sup>18</sup> Jan Kleineman, "Rättsdogmatisk metod" i Maria Nääv och Mauro Zamboni (red.), *Juridisk Metodlära* (2:a upplagan, Studentlitteratur AB 2018) s. 21–23.

<sup>19</sup> Kleineman (2018) s. 29–36.

<sup>20</sup> Kleineman (2018) s. 36–38.

<sup>21</sup> Kleineman (2018) s. 41–43.

rätten kan presentera alternativa lösningar på liknande problem.<sup>22</sup> Vidare kan EU-rätten även analyseras utifrån andra tolkningsskolor än den renodlat EU-rättsliga, då det inte finns en specifik EU-rättslig metod.<sup>23</sup> EU-rättslig metod är helt enkelt ett samlingsbegrepp för olika typer av rättsvetenskapliga ansatser som tar sikte på analys av det EU-rättsliga systemet och dess rättskällor.<sup>24</sup> I detta arbete genomförs dock varken en fulländad komparativ ansats i rättsdogmatisk bemärkelse eller en sådan ansats som avses i den komparativa metodtraditionen. Då forskningsfrågorna i detta arbete snarare kretsar kring en komparation mellan en svensk rättsregel och en rättsregel som återfinns i ett direktiv som reglerar ett harmoniserat rättsområde, är det snarare en form av analys avseende förenlighet mellan dessa två regler som utförs. Föreligger betydande diskrepans mellan den svenska rätten och EU-rätten har EU-rätten företräde. Således utgör detta arbete inte en komparativ studie i form av en jämförelse av två jämbördiga rättssystemet utan snarare en jämförelse mellan ett överordnat rättssystem och ett underordnat rättssystem.

## 1.4.2 Begrepp

Syftet med detta avsnitt är att definiera och förklara begrepp som är relevanta och centrala för denna redogörelse och analys av rättsläget som presenteras i arbetet. Genom att tydligt och exakt definiera dessa begrepp ämnar jag undanröja eventuella oklarheter och stävja begreppsförvirring. När följande begrepp omnämns i texten åsyftas dessa i respektive nedanstående innebörder.

*Beskattningsbar person, skattskyldig person eller skattskyldig?*

Terminologin i den svenska mervärdesskatterätten är inte fullt ut harmoniserad med det EU-rättsliga ramverket. Ett tydligt exempel på detta är begreppet *skattskyldig*. Begreppet definieras i 1:2 ML och åsyftar två olika sorters rättssubjekt. Dels kan *skattskyldig* åsyfta det rättssubjekt som skall ta ut mervärdesskatt på sina omsättningar och därmed också har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, del det rättssubjekt som är skyldigt att betala mervärdesskatt till staten.<sup>25</sup> I mervärdesskattedirektivet återfinns inte detta

---

<sup>22</sup> Ibid.

<sup>23</sup> Reichel (2018) s. 109.

<sup>24</sup> Ibid.

<sup>25</sup> Emil Frennberg, Martin Jacobsson och Ulrika Hansson, *Mervärdesskatt En kommentar. Del 1* (Norstedts Juridik 2019) 1:6 b.

begrepp.<sup>26</sup> Istället fyller begreppen *betalningsskyldig* respektive *beskattningsbar person* motsvarande funktioner. I direktivets mening är det rättssubjekt som skall betala in mervärdesskatt till det offentliga i den relevanta medlemsstaten *betalningsskyldig* medan den som omfattas av mervärdesskattesystemet benämns som *beskattningsbar person*.<sup>27</sup> Denna begreppsdivergens mellan svensk rätt och EU-rätt är, tillsammans med det svenska regelverket för mervärdesskatt i stort, under utredning<sup>28</sup> och kan komma att förändras framöver. Det ska vidare tilläggas att begreppen *beskattningsbar person* och *skattskyldig person* båda återfinns i svenskspråkiga versioner av EUD:s praxis.<sup>29</sup> Detta beror på att den svenskspråkiga terminologin i sjätte direktivet utgick från begreppet *skattskyldig person*.<sup>30</sup> Eftersom nu gällande unionsrättsliga rättsakter, främst mervärdesskattedirektivet, utgår från begreppet *beskattningsbar person*, kommer detta begrepp huvudsakligen användas i denna framställning. Detta görs utifrån en ansats att skapa en för detta arbete koherent begreppsapparat. Således förutsätts det för detta arbetes vidkommande, oavsett huruvida *skattskyldig*, *skattskyldig person*, *beskattningsbar person* eller andra begreppsvariationer används i refererat material, att den juridiska innebörden är densamma.

#### *(Dubbel) skatteplikt*

En transaktion är skattepliktig om den medför en rätt att betala in mervärdesskatt till staten i den medlemsstat där transaktionen omsätts. I en gränsöverskridande transaktion kan den stat i vilken transaktionen omsätts vara en annan stat än den stat där den beskattningsbara personen är etablerad. Om ett lagrum, såsom 10:11 3 st ML, föreskriver att transaktionen skall vara skattepliktig i båda dessa stater för att den beskattningsbara personen skall få åtnjuta den rätt som föreskrivs i lagrummet föreligger ett krav på dubbel skatteplikt.

---

<sup>26</sup> Begreppet *skattskyldig person* återfinns på ett fåtal ställen i mervärdesskattedirektivet, exempelvis i artikel 366. Dessa är inte av vikt för detta arbete, varvid lydelsen inte beaktas vidare i denna framställning.

<sup>27</sup> Frennberg, Jacobsson och Hansson (2019) 1:6 b–1:7.

<sup>28</sup> SOU 2020:31.

<sup>29</sup> Jfr. exempelvis C-277/09 *RBS Deutschland Holding* EU:C:2010:810 [2010] med C-165/17 *Morgan Stanley*.

<sup>30</sup> Se exempelvis artikel 4.1 i sjätte direktivet. Det ska vidare tilläggas att samma språkmässiga skillnad avseende dessa begrepp inte föreligger i alla språkversioner av sjätte direktivet respektive mervärdesskattedirektivet. Jfr. de tysk- respektive engelskspråkiga versionerna av direktiven – *Steuerpflichtiger* respektive *taxable person* används i båda direktiven.

### 1.4.3 Avgränsningar

Då detta arbete är präglad av den tidsmässiga ram som ges av kursens omfattning är det nödvändigt att genomföra vissa begränsningar. Därmed kommer följande aspekter av det utvalda forskningsområdet **inte** att behandlas inom ramen för detta arbete.

Den EU-rättsliga praxis som behandlas inom ramen för detta arbete är resultatet av ett urval baserat på relevans för ämnesområdet. Rättsfall<sup>31</sup> som behandlar situationer där rätten till återbetalning av ingående mervärdesskatt för beskattningsbara personer etablerade i tredje land aktualiseras kommer inte att behandlas inom ramen för denna framställning. Detta eftersom den svenska bestämmelse som utgör huvudfokus för denna framställning, 10:11 3 st ML, reglerar gränsöverskridande förfaranden där omsättningsstaten är en annan medlemsstat än Sverige. Därmed blir det missvisande att nyttja praxis som rör gränsöverskridande förfaranden gentemot tredje land i analysen av denna bestämmelse.

Då det endast finns ett fåtal avgöranden från svenska domstolar avseende rätten till återbetalning i gränsöverskridande situationer är praxis från EUD av stor vikt för framställningen och analysen av det utvalda forskningsområdet. Med hänsyn till de tidsmässiga begränsningar detta examensarbete är behäftat med kommer praxis från EUD som avkunnats efter den 15 december 2020 inte att beaktas.

## 1.5 Material och Forskningsläge

Den materialmässiga utgångspunkten i detta arbete är lagtexten, främst i form av 10:11 3 st ML och artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet. Denna kompletteras och nyanseras av andra rättskällor, vilka visserligen har ett något svagare förklaringsvärde men som icke desto mindre är relevanta. Därmed kommer förarbeten, praxis och doktrin som hänför sig till och/eller behandlar dessa lagrum utgöra delar av forskningsunderlaget. Då ML är föremål för ett utredningsarbete<sup>32</sup> avseende en genomgripande omarbetning av lagtexten har även denna utredning tillmätts betydelse i denna framställning. Eftersom förslaget till en ny mervärdesskattelag hittills har resulterat i en färdigställd utredning men då någon proposition inte presenteras på basis av nämnda utredning går det inte att dra alltför

---

<sup>31</sup> Se exempelvis C-582/08 *Kommissionen mot Förenade Kungariket* EU:C:2010:429 [2010].

<sup>32</sup> SOU 2020:31.

långtgående slutsatser avseende en eventuell ny mervärdesskattelag. Icke desto mindre presenterar utredningen intressanta infallsvinklar och redogörelser för rättsläget på området, varvid jag valt att diskutera dessa i den mån de är relevanta för de valda forskningsfrågorna.

När det gäller de delar av EU-rätten som avhandlas inom ramen för detta arbete så är mervärdesskattedirektivet utgångspunkten. Därutöver har praxis från EUD en viktig roll att fylla i förklarandet av gällande rätt inom EU-rätten.<sup>33</sup> Även artikel 169 i mervärdesskattedirektivets motsvarighet i sjätte direktivet om mervärdesskatt, dvs. artikel 17.3<sup>34</sup>, och material som behandlar denna artikel används i detta arbete. Detta eftersom mervärdesskattedirektivet utgör en omarbetning av sjätte direktivet och inte syftar till att ändra den rättsliga innebörden av lagrummen.<sup>35</sup>

Praxis utgör en central del av detta arbete. Mervärdesskatterätten utvecklas ständigt genom praxis, där avgöranden från EUD har stor påverkan på svensk rätt mot bakgrund av mervärdesskattens harmoniserade karaktär och EU-rättens företräde framför nationell rätt. EUD har avkunnat dom i ett stort och ökande antal domar rörande mervärdesskatt.<sup>36</sup> Av dessa har ett urval gjorts baserat på huruvida innehållet i domarna ifråga tangerar forskningsfrågorna som detta arbete utgår ifrån. När det gäller praxis från svenska förvaltningsdomstolar spelar praxis från HFD och kammarrätterna en central roll i redogörelsen av rättsläget. Praxis från förvaltningsrätter omnämns inte i annan utsträckning än där sådan har lagt grund för ett senare avgörande i kammarrätt, detta av utrymmes- och tidsmässiga skäl. Även förhandsavgöranden från Skatterättsnämnden (SRN) beaktas inom ramen för denna framställning. Då det finns ett större antal relevanta avgöranden från EUD än vad det finns relevant svensk praxis på området utgör avgöranden från EUD majoriteten av refererad praxis. I mån av relevans och förklaringsvärde har även vissa förslag till avgöranden av generaladvokater vid EUD beaktats.

Den juridiska doktrinen avseende mervärdesskatt är extensiv. Både avseende svensk rätt och EU-rätt finns det ett brett källmaterial som diskuterar mervärdesskatt i alla dess avseenden. I detta arbete har jag valt att nyttja både

---

<sup>33</sup> För en översikt avseende skatterättens roll i en EU-rättslig kontext och tolkningen därav, se Robert F. van Brederode och Gerard Meussen, "Legal Interpretation of Tax Law: The European Union" i Robert F. van Brederode och Richard Krever (red.), *Legal Interpretation of Tax Law* (2:a upplagan, Kluwer Law International 2017).

<sup>34</sup> Ben Terra och Julie Kajus, *Commentary on European VAT* (IBFD 2020), 10.2.3 The right of deduction re transactions outside the territory, exempt and financial transactions (Article 169).

<sup>35</sup> Kristina Ståhl et. al., *EU Skatterätt* (3:e upplagan, Iustus Förlag AB 2011) s. 201–205.

<sup>36</sup> EUD har fram till och med 2020-12-15 avkunnat dom i 852 avslutade mål gällande mervärdesskatt.

svensk och utländsk doktrin i syfte att ge en nyanserad bild av ämnesområdet och rättsläget. Denna blandning av doktrinkällor utgörs av material av varierande komplexitet, i syfte göra detta arbete mer lättillgängligt för läsaren. Särskilt de avsnitt som behandlar mervärdesskattens grundläggande egenskaper bygger på översiktligt källmaterial, så att läsaren enkelt kan ta till sig juridiska och även ekonomiska spörsmål gällande mervärdesskattens natur. Därutöver vilar mycket av detta arbete på dels lagkommentaren till mervärdesskattelagen av Frennberg, Jacobsson och Hansson<sup>37</sup> och Terra och Kajus utförliga verk<sup>38</sup> om mervärdesskattedirektivet.

Även de publicerade riktlinjer som tas fram av mervärdesskattekommittén har beaktats för att bidra med ytterligare perspektiv på de relevanta bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet. Dessa vägledande riktlinjer tas fram av en expertkommitté på förfrågan av medlemsstater eller Europeiska kommissionen, i syfte att klargöra tillämpningen av specifika bestämmelser i EU-rättslig mervärdesskattelagstiftning.<sup>39</sup>

## 1.6 Disposition

I detta avsnitt presenteras en översiktlig disposition av uppsatsen. Ovanstående avsnitt i kapitel ett avhandlar inledande resonemang, metod och material. I kapitel två presenteras en översikt av mervärdesskatt som fenomen, dess bakgrund och struktur. Syftet med detta kapitel är att tydligt kontextualisera mervärdesskatten så att läsaren kan tillgodogöra sig centrala mervärdesskatterättsliga förutsättningar och antaganden, innan textens centrala argumentationslinjer tar vid. På samma sätt syftar kapitel tre till att fastställa det EU-rättsliga ramverk inom vilket resonemangen i detta arbete sker. Kapitel fyra utgörs av en extensiv redogörelse av kravet på dubbel skatteplikt i relevanta lagrum förekommande i dels Mervärdesskattelagen, dels mervärdesskattedirektivet. Som en del av denna redogörelse presenteras utförliga rättsfallsreferat av relevanta rättsfall, främst HFD 2020 ref. 17 *EQT* samt EUD:s avgöranden i *RBS Deutschland Holding* och *Morgan Stanley*. Dessa referat kompletteras av kortare referat av annan relevant praxis. Efter detta kapitel följer kapitel fem, i vilken analysen av det material och de argument som presenterats i förgående kapitel utförs. En diskussion kring svensk rätts förenlighet med EU-rätten utgör den centrala delen i detta kapitel.

---

<sup>37</sup> Emil Frennberg, Martin Jacobsson och Ulrika Hansson, *Mervärdesskatt En kommentar. Del 1 och Del 2* (Norstedts Juridik 2019).

<sup>38</sup> Ben Terra och Julie Kajus, *Introduction to European VAT Volume 1* (IBFD 2019) och Ben Terra och Julie Kajus, *Commentary on European VAT* (IBFD 2020).

<sup>39</sup> Europeiska Kommissionen, "VAT Committee"

<[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/vat-committee\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en)> besökt 2020-12-12.



Det sjätte kapitlet utgör slutsatsen, summan av rättsutredningen. En sammanfattning presenteras och forskningsfrågorna besvaras. Slutligen presenteras några avslutande tankar kring arbetet och rättsområdet.

# 2 Mervärdesskatt – ekonomisk och juridisk kontext

## 2.1 Introduktion

Syftet med detta kapitel är att kontextualisera det mervärdesskatterättsliga systemet i EU och i Sverige. Avsnitt 2.2 utgörs av en kortare historisk bakgrund och en redogörelse för hur mervärdesskatt förhåller sig till andra skatter i ekonomiskt hänseende samt skattens ekonomiska effekter. Därefter, i avsnitt 2.3, presenteras kort mervärdesskattens juridiska struktur och rättsutvecklingen avseende 10:11 3 st ML. Avsnittet behandlar även rätten till återbetalning och rätten till avdrag av ingående mervärdesskatt.

## 2.2 Mervärdesskatt – ekonomisk kontext

### 2.2.1 Historisk bakgrund

Mervärdesskatt är en skattetyper med lång historia. I Europa kan dess moderna form spåras till tiden efter första världskriget, då vissa av de kontinentaleuropeiska staterna införde omsättningsskatter för att bekosta krigets eftermäle.<sup>40</sup> Omsättningsskatter infördes i olika skepnader och ofta med förtecknet att de skulle vara temporära motmedel mot ekonomiska kriser, men blev istället permanenta i de flesta europeiska länder. Sedermera blev omsättningsskatter den första skattetyper att harmoniseras inom ramen för (föregångaren till) EU-samarbetet, vilket skedde år 1967.<sup>41</sup> Medlemsstaterna i Europeiska ekonomiska gemenskapen (EEG) träffade då överenskommelser om att harmonisera sina respektive omsättningsskatter och det gemensamma systemet för mervärdesskatt såg således dagens ljus.<sup>42</sup>

I Sverige infördes mervärdesskatt (moms) för första gången år 1969, då den ersatte den så kallade omsen (den allmänna varuskatten) vilken hade införts tidigare samma decennium, år 1960.<sup>43</sup> Även moms blev reformerad som ett led i skattereformen 1991, då skattebasen breddades avsevärt och generell skatteplikt infördes även på mervärdesskatteområdet. Detta innebär att

---

<sup>40</sup> van Doesum, van Kesteren och van Norden (2016) s. 2–3.

<sup>41</sup> van Doesum, van Kesteren och van Norden (2016) s. 3.

<sup>42</sup> Ibid.

<sup>43</sup> Anna Sandberg Nilsson och Lena Westfahl, *Mervärdesskattens grunder* (3:e upplagan, Sanoma Utbildning AB 2018) s. 9.

undantag för vissa typer av transaktioner explicit skall fastställas som undantag i lagstiftningen.<sup>44</sup> Redan innan Sveriges inträde i EU 1995 modifierades momsreglerna för att bättre anpassas till det EU-rättsliga regelverket, då materiella och formella förändringar av den svenska lagstiftningen trädde i kraft vid halvårsskiftet 1994.<sup>45</sup> Denna tillnämnings- och anpassningsprocess har fortsatt sedan Sveriges EU-inträde. Arbetet med en större strukturmässig reform av den svenska lagstiftningen pågår för närvarande. Detta arbete har hittills resulterat i en omfattande utredning på området, i form av SOU 2020:31 *En ny mervärdesskattelag*. Syftet med detta lagstiftningsarbete är att ytterligare struktur- och innehållsmässigt anpassa den svenska rätten till EU-rätten.<sup>46</sup>

## 2.2.2 Relation till andra skatter

Mervärdesskatt är en av svenska statens viktigare inkomstkällor.<sup>47</sup> Denna typ av skatt karaktäriseras av generalitet och indirekthet, där syftet är att konsumtion beskattas, vilket innebär att det ytterst är konsumenterna som bär skattebördan.<sup>48</sup> Därmed är mervärdesskatt att särskilja från punktskatter, vilka är inriktade på specifika varor och tjänster och inte sällan har syfte att påverka konsumtionsmönster.<sup>49</sup> Med andra ord tas en mervärdesskatt ofta ut på många olika varor och tjänster, med en specifik skattesats (exempelvis 25%). En punktskatt avser däremot en specifik vara och en för denna vara specifik skattesats – exempelvis en skattesats om 1,51 SEK per styck och 1% av detaljhandelspriset avseende cigaretter, 2 § 1 st LTS<sup>50</sup>.

Mervärdesskatt spelar även en central roll i EU-samarbetet, då delar av EU:s budget finansieras av medlemsstaternas upptagning av mervärdesskatt. År 2017 utgjordes 12,2% av EU:s totala omsättning av medel från medlemsstaternas uttagande av mervärdesskatt.<sup>51</sup> Upptagningen av moms är därmed en central budgetfråga inom EU, vilket har föranlett ett stort intresse

---

<sup>44</sup> Ibid.

<sup>45</sup> Ibid.

<sup>46</sup> Se Dir. 2016:58 *Översyn av mervärdesskattelagstiftningen* för utredningens syften och mål.

<sup>47</sup> Mervärdesskatt utgjorde 41% av skatteintäkterna för år 2016, Dir. 2016:58 s. 2.

<sup>48</sup> Oskar Henkow, *Mervärdesskatt i teori och tillämpning* (5:e upplagan, Gleerups Utbildning AB 2019) s. 23–27.

<sup>49</sup> Ibid.

<sup>50</sup> Lag (1994:1563) om tobaksskatt.

<sup>51</sup> Europeiska Kommissionen, *Value added tax-based own resource* <[https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/eu-budget-2014-2020/revenue/own-resources/value-added-tax\\_en](https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/eu-budget-2014-2020/revenue/own-resources/value-added-tax_en)> besökt 2020-10-11.

för att reducera diskrepansen mellan förväntad och faktisk upptagning av mervärdesskatt.<sup>52</sup>

Det finns viss kritik mot mervärdesskatt som fenomen, både i ekonomiskt och i juridiskt hänseende. Den ekonomiska kritiken består i att skatten till viss del är regressiv till sin natur, vilket innebär att låginkomsttagare behöver betala en större del av sin inkomst i mervärdesskatt än höginkomsttagare. Detta eftersom mervärdesskatt, till skillnad från inkomstskatt, är proportionerlig men inte progressiv.<sup>53</sup> Särskilt konsumtion av basvaror pekas ut som en bidragande faktor till den ojämnt fördelade skattebördan.<sup>54</sup> Det har även riktats kritik mot mervärdesskattelagen och dess struktur, då den har ansetts vara omodern och delvis ej förenlig med EU-rätten.<sup>55</sup> Denna kritik är en del av anledningen till den pågående utredningen av det nu gällande svenska mervärdesskatterättsliga ramverket.<sup>56</sup>

### 2.2.3 Ekonomiska effekter

Mervärdesskatt skiljer sig från andra typer av skatter på ett flertal sätt. Först och främst skall det understrykas att målet med mervärdesskatt är att det är konsumenterna som skall bära skattebördan, samtliga tidigare led har (i de flesta fall) avdragsrätt.<sup>57</sup> Detta innebär att i idealfallet är det slutkonsumenten som betalar skatten då alla tidigare led i en transaktionskedja drar av ingående mervärdesskatt och debiterar utgående mervärdesskatt, vilket innebär att dessa led endast administrerar själva skattehanteringen.<sup>58</sup> Så är inte fallet om det någonstans i ledet finns en beskattningsbar person som saknar avdragsrätt, då denne därmed måste bära skattebördan själv. Detta anses inte vara optimalt, eftersom detta kan leda till snedvridningseffekter och en ”snöbollseffekt”. Denna effekt innebär att det led i transaktionskedjan som saknar avdragsrätt lägger till den kostnad som den icke-avdragsgilla mervärdesskatten innebär i priset för sina utgående transaktioner. Därmed förekommer en risk att kostnaderna drivs upp i alla därpå följande led.<sup>59</sup>

---

<sup>52</sup> Se Europeiska Kommissionen, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States* (2020 Final Report), tillgänglig via

<[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en)>, för en genomgång av medlemsstaternas upptagning av mervärdesskatt och ovan nämnda diskrepans.

<sup>53</sup> Peter Melz och Eleonor Kristoffersson, *Mervärdesskatt – En Introduktion* (19:e upplagan, Iustus Förlag AB 2018) s. 13–16.

<sup>54</sup> Ibid.

<sup>55</sup> SOU 2020:31 s. 305–307.

<sup>56</sup> Ibid.

<sup>57</sup> Liam P. Ebrill et al., *The Modern VAT* (International Monetary Fund 2001) s. 15–18.

<sup>58</sup> Terra och Kajus (2019) s. 273–275.

<sup>59</sup> Liam P. Ebrill et al. (2001) s. 15–18.

Alla led i en transaktionskedja befattar sig alltså med mervärdesskatt. Detta är en skillnad mot andra liknande skatter, exempelvis punktskatter och ”sales tax”. Dessa påverkar ofta endast ett led i en transaktionskedja, exempelvis slutkonsumenten, och följer därmed inte värdeökningen av en vara eller tjänst på samma sätt som mervärdesskatten gör.<sup>60</sup> Med andra ord är mervärdesskatt en skatt på värdeökningen, mervärdet, i varje transaktionsled fram till och med konsumenten medan punktskatter och ”sales tax” inte följer den kontinuerliga mervärdesökningen.

Mervärdesskatt är alltså en i viss mån decentraliserad skatt, där de beskattningsbara personerna sköter inrapportering och till viss del även indrivandet av skatten.<sup>61</sup> Detta har framhållits som en fördel ur beskattningshänsyn, då offentlig administration av skatten kan begränsas till att kontrollera de uppgifter som de skatteskyldiga lämnar in och säkerställa att inbetalade belopp är korrekta.<sup>62</sup> Icke desto mindre utgör felaktigt debiterad mervärdesskatt, uteblivna inbetalningar samt olika typer av mervärdesskatte-undandraganden en hög kostnad inom EU.<sup>63</sup>

## 2.3 Mervärdesskatt – juridisk struktur

### 2.3.1 ML – kort historik och lagtekniska hänsyn

ML trädde i kraft 1 juli 1994 och ersatte då föregående lagstiftning på området, lag (1968:430) om mervärdesskatt (den så kallade ”gamla” ML, GML). Införandet av ML motiverades utifrån författningstekniska skäl, då moderniseringsbehovet av GML var så stort att detta inte kunde genomföras inom ramen för dåvarande lagstiftning.<sup>64</sup> Således var ny lagstiftning påkallad, även om det förutsågs att även den nya lagen skulle behöva ändras relativt snart efter sitt införande.<sup>65</sup> Lagen har varit föremål för ett antal utredningar och uppdateringar sedan dess ikraftträdande. Framförallt har det skett ett kontinuerligt anpassnings- och tillnämningsarbete gentemot EU-rätten.<sup>66</sup>

---

<sup>60</sup> Michael Keen och Ben Lockwood, *The Value-Added Tax Its Causes and Consequences* (Working Paper, International Monetary Fund 2007) s. 4–7.

<sup>61</sup> Terra och Kajus (2019) s. 273–275.

<sup>62</sup> Ibid.

<sup>63</sup> Diskrepansen mellan förväntad och faktisk upptagning av mervärdesskatt uppgick till 140 miljarder € år 2018, vilket motsvarar en total intäktsförlust på 11% inom EU, se Europeiska Kommissionen, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States* (2020 Final Report).

<sup>64</sup> Prop. 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag s. 100–102.

<sup>65</sup> Prop. 1993/94:99 s. 102.

<sup>66</sup> Se exempelvis prop. 1994/95:57 *Mervärdesskatten och EG* och SOU 2020:31.

10:11 ML infördes med avsikt att reglera återbetalningsrätt för ingående mervärdesskatt hänförlig kvalificerat skattefria tillhandahållanden.<sup>67</sup> Sålunda kunde skatteskyldiga som utför dessa tillhandahållanden kompenseras för den ingående mervärdesskatt som de erlagt.<sup>68</sup> Bestämmelsens omfång vidgades sedermera, som en anpassning till EU-rätten, till att inkludera gränsöverskridande tillhandahållanden inom unionen.<sup>69</sup> Bestämmelsen har även varit föremål för visst förtydligande avseende dess tillämplighet på EU-interna transaktioner och dess tillämplighet för båda svenska och utländska företagare.<sup>70</sup>

### 2.3.2 Rätten till avdrag

Rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt är en central aspekt av mervärdesskattesystemet.<sup>71</sup> Avdragsrätten möjliggör att beskattningsbara personer i regel inte behöver bära skattebördan som associeras med skattepliktiga varor och tjänster. Utan avdragsrätt kan en helt neutral mervärdesskatt inte garanteras. Därmed har avdragsrätten status som en av de grundläggande principerna bakom mervärdesskattesystemet.<sup>72</sup> Vissa typer av tillhandahållanden omfattas inte av avdragsrätten. Dessa är dock undantagsfall och måste explicit anges i lagstiftning.<sup>73</sup> Rätten till avdrag stadgas i avdelning X i mervärdesskattedirektivet, i vilken artikel 168 fastställer avdragsrättens utsträckning. Denna huvudregel nyanseras och utvidgas respektive begränsas av övriga bestämmelser i avdelningen. Artikel 169, vilken är huvudfokus för denna framställning, är en bestämmelse om utvidgar avdragsrätten. Denna bestämmelse fastställer avdragsrätt i gränsöverskridande scenarion (punkt (a)), för vissa undantagna transaktioner (punkt (b)) och för vissa scenarion involverande tredje land (punkt (c)). I 8 kap. ML fastställs de övergripande reglerna för rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt. Lagstiftningen bygger generellt på reciprocitet – vilket innebär att säljarens utgående skatt matchar köparens ingående skatt.<sup>74</sup> Enligt 8:2 ML kan svenska beskattningsbara personer göra avdrag för ingående skatt som är hänförlig till förvärv eller import inom verksamhet bedriven av dessa

---

<sup>67</sup> Prop. 1993/94:99 s. 226.

<sup>68</sup> Ibid s. 226.

<sup>69</sup> Prop 1994/95:57 s. 193.

<sup>70</sup> Prop 2002/03:5 *Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.* s. 113–114.

<sup>71</sup> Terra och Kajus (2019) s. 1179.

<sup>72</sup> Ine Lejeune och Jeanine Daou, "VAT Neutrality from an EU Perspective" i Michael Lang och Ine Lejeune, *Improving VAT/GST Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System* (IBFD 2014) s. 480–482.

<sup>73</sup> Se exempelvis C-62/93 *BP Soupergaz* EU:C:1995:223 [1995] p. 18 och C-25/11 *Varzim Sol* EU:C:2012:94 [2012] p. 36

<sup>74</sup> Melz och Kristoffersson (2018) s. 76.

personer. Avdragsrätt enligt ML är behäftad med ett antal förbehåll och undantag.<sup>75</sup>

### 2.3.3 Rätten till återbetalning

Rätten till återbetalning av ingående mervärdesskatt innebär att vissa beskattningsbara personer har rätt att återfå erlagd mervärdesskatt.<sup>76</sup> Artikel 170 i mervärdesskattedirektivet föreskriver rätt till återbetalning i vissa fall. Enligt denna artikel är det icke-etablerade beskattningsbara personer som utför transaktioner omfattade av artikel 169, eller vissa fall av omvänd skattskyldighet<sup>77</sup> som har rätt till återbetalning. Omfånget av denna rätt slås vidare fast i artikel 171 och tar sikte på beskattningsbara personer som inte är etablerade i återbetalningsstaten, utan istället i en annan medlemsstat (första stycket) eller i tredje land (andra stycket). Den återbetalningsrätt som stadgas i artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet tar istället sikte på situationer där den beskattningsbara personen med återbetalningsrätt är etablerad i återbetalningsstaten. I 10 kap. ML regleras rätt till återbetalning av ingående skatt. Denna rätt omfattar vissa kategorier av beskattningsbara personer och transaktioner.<sup>78</sup> De svenska reglerna kompletterar vissa EU-rättsakter<sup>79</sup>, vilka fastställer förfarandet för återbetalning.<sup>80</sup> Av EUD:s praxis framgår det att de beskattningsbara personernas rätt till återbetalning inte är ovillkorlig. Exempelvis ska inte felaktigt betalad och fakturerad mervärdesskatt återbetalas med stöd av det åttonde direktivet<sup>81, 82</sup>

---

<sup>75</sup> För en översikt av dessa, se Jan Kleerup, Eleonor Kristoffersson och Jesper Öberg *Mervärdesskatt i teori och praktik* (7:e upplagan, Norstedts Juridik AB 2020) s. 66–76.

<sup>76</sup> Lejeune och Daou (2014) s. 481.

<sup>77</sup> Omvänd skattskyldighet innebär att det är köparen som är skyldig att betala ingående mervärdesskatt, Sandberg Nilsson och Westfahl (2018) s. 138.

<sup>78</sup> Se Kleerup, Kristoffersson och Öberg (2020) s. 77 för en uppräknning av dessa.

<sup>79</sup> Se avsnitt 3.3.2.

<sup>80</sup> Se Kleerup, Kristoffersson och Öberg (2020) s. 77.

<sup>81</sup> Se avsnitt 3.3.2.

<sup>82</sup> C-35/05 *Reemtsma Cigarettenfabriken* EU:C:2007:167 [2007] p. 17–28.

# 3 EU-rättsligt ramverk

## 3.1 Introduktion

I detta kapitel redogörs för relevanta EU-rättsliga överväganden. Då mervärdesskatterätten är harmoniserad inom EU spelar det unionsrättsliga ramverket stor roll för utformningen av svensk rätt och utvecklingen av svensk praxis. Avsnitt 3.2 utgörs av en redogörelse för relevanta EU-rättsliga principer och överväganden, avseende förhållandet mellan den svenska rätten och EU-rätten. Kapitlet avslutas med avsnitt 3.3, vilket innehåller en framställning som behandlar mervärdesskattedirektivet och andra relevanta rättsakter. Relationen mellan dessa rättsakter presenteras och deras relevans för detta arbete fastställs.

## 3.2 Relevanta EU-rättsliga principer och överväganden

I detta avsnitt kommer grundläggande EU-rättsliga principer och strukturer som är relevanta för detta arbete att presenteras. Syftet är att tydliggöra den EU-rättsliga ram som präglar mervärdesskatterätten inom EU och det manöverutrymme medlemsstaterna har att agera i förhållande till EU på detta rättsområde. Först redogörs det för den rättsliga kontext som präglar direktiv. Därefter illustreras förhållandet mellan nationell rätt inom ramen för effektivitetsprincipen, likvärdighetsprincipen samt principen om direkt effekt.

Den harmoniserade mervärdesskatterätten regleras på EU-nivå av mervärdesskattedirektivet. Direktiv tillhör sekundärrätten inom EU, att särskilja från primärrätten<sup>83</sup>, och måste implementeras i medlemsstaternas lagstiftning för att få rättslig effekt.<sup>84</sup> Direktiv är en särskilt lämplig form av EU-rättsakt för att harmonisera ett rättsområde, då dessa medger ett utrymme för medlemsstaterna att vara diskretionära i implementering av rättsakter i

---

<sup>83</sup> Vilken utgörs av Fördraget om Europeiska unionen (FEU), Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) och till dessa hörande protokoll, samt Fördraget om Europeiska atomenergigemenskapen (Euratom), Terra och Kajus (2019) s. 4.

<sup>84</sup> Elspeth Berry, Matthew J. Homewood och Barbara Bogusz, *Complete EU Law: text cases and materials* (4:e utgåvan, Oxford University Press 2019) s. 112–113. Se även Paul Craig och Gráinne de Búrca, *EU Law – Text, Cases and Materials*, (7:e utgåvan, Oxford University Press 2020) s. 142–161 för en översikt avseende den EU-rättsliga normhierarkin.



nationell lagstiftning.<sup>85</sup> Dock måste medlemsstaterna förhålla sig lojalt till innehållet i direktiv och de får inte frångå detta innehåll annat än i den mån direktivet ifråga tillåter det.<sup>86</sup> Direktivens juridiska betydelse har understrukits ytterligare av EUD, då domstolen har avkunnat dels att direktiv har direkt effekt, dels att medlemsstater kan bli skadeståndsskyldiga om de ej implementerar direktiv.<sup>87</sup>

Effektivitetsprincipen föreskriver att rättssubjekt i medlemsstaterna har en rätt till att kunna tillgodogöra sig och utöva sina unionsrättsliga rättigheter. Om medlemsstater inför processuella regler tillämpliga på dessa rättigheter som omöjliggör eller gör det mycket svårt att utöva rättigheterna, agerar medlemsstaterna i strid mot effektivitetsprincipen.<sup>88</sup> Individer i medlemsstaterna har alltså rätt till effektivt rättsligt skydd, vilket även innefattar lagprövningsrätt. Denna rätt förutsätter att det finns en koppling till rättigheter med ursprung ur EU-rätten.<sup>89</sup>

Likvärdighetsprincipen innebär att nationella processuella rättsregler inte får medföra att rättssubjekt, som vill göra gällande unionsrättsliga rättigheter, har sämre tillgång till rättsmedel än rättssubjekt som vill göra gällande rättigheter hänförliga till nationell rätt i medlemsstaterna.<sup>90</sup> Med andra ord kan medlemsstaterna inte premiera sådana rättigheter och förfaranden på basis av förankring i nationell lagstiftning. För att likvärdighetsprincipen skall anses vara uppfylld i medlemsstaterna måste rättigheter som hänför sig till unionsrätten och relaterade förfaranden vara likvärdiga med nationella motsvarigheter.<sup>91</sup>

Direkt effekt har följande betydelse i den EU-rättsliga kontexten. När en rättsakt eller ett lagrum på EU-nivå har direkt effekt innebär detta att den eller det kan appliceras direkt av medlemsstaternas domstolar.<sup>92</sup> Det framgår av artikel 288 FEUF att direktiv är bindande för de medlemsstater mot vilket dessa är riktade. Nationella myndigheter och lagstiftare har dock ett ansvar för att implementera direktivet. Som nämnts ovan har EUD slagit fast att direktiv har direkt effekt, givet att vissa omständigheter har inträffat. EUD fastställde tidigt i praxis att om direktiv inte tillmäts direkt effekt så kan medlemsstater förlita sig på underlåtelse att implementera direktiv i nationell

---

<sup>85</sup> Craig och de Búrca (2020) s. 145.

<sup>86</sup> Ibid.

<sup>87</sup> Ibid.

<sup>88</sup> Damian Chalmers, Gareth Davies och Giorgio Monti, *European Union Law* (4:e utgåvan, Cambridge University Press 2019) s. 296–300.

<sup>89</sup> Ibid.

<sup>90</sup> Craig och de Búrca (2020) s. 276.

<sup>91</sup> C-218/10 *ADV Allround* EU:C:2012:35 [2012] p. 35 och däri angiven rättspraxis.

<sup>92</sup> Berry, Homewood och Bogusz (2019) s. 122–123.

lagstiftning för att undvika de rättsliga konsekvenserna av sagda direktiv.<sup>93</sup> Om detta tillåts under EU-rätten kan medlemsstater som inte implementerar direktiv få fördelar som baserar sig på deras underlåtenhet att agera.<sup>94</sup> Direktiv har så kallad vertikal direkt effekt, vilket innebär att direktiv kan användas av enskilda för att tillvarata rättigheter som dessa tillmätts av bestämmelser i relevanta direktiv gentemot det offentliga i en medlemsstat.<sup>95</sup> Däremot är frågan huruvida direktiv har horisontell direkt effekt betydligt mer kontroversiell. Horisontell direkt effekt gäller förhållandet mellan enskilda, vilket innebär att enskilda kan göra gällande rättigheter fastställs av ett direktiv mot andra enskilda.<sup>96</sup> Denna typ av direkt effekt aktualiseras inte inom ramen för detta arbete, varvid direktivs möjliga horisontella direkt effekt inte kommer behandlas ytterligare.

## **3.3 Mervärdesskattedirektivet och andra relevanta rättsakter på EU-nivå**

### **3.3.1 Mervärdesskattedirektivet**

Mervärdesskattedirektivet är den centrala rättsakten avseende mervärdesskatt i EU-rätten och trädde i kraft förste juli 2013. Direktivet är en omarbetning av det sjätte direktivet om mervärdesskatt. Denna omarbetning ändrade dock inte den rättsliga innebörden av direktivets bestämmelser utan utgjorde endast en strukturell förändring.<sup>97</sup> Omarbetningen skedde i syfte att skapa tydlighet och översikt i direktivet.<sup>98</sup> Därmed är praxis gällande sjätte direktivet i viss mån fortfarande relevant för dagens rättstillämpning, likaså förarbeten och dylikt avseende sjätte direktivet. Mervärdesskattedirektivet är förhållandevis omfångsrikt och omfattar över 400 artiklar samt ett antal bilagor. Trots att mervärdesskattedirektivet har samma materiella innehåll som dess föregångare, det sjätte direktivet, föreligger betydande strukturella skillnader.<sup>99</sup>

Syftet med mervärdesskattedirektivet är att harmonisera lagstiftning avseende omsättningsskatter inom EU, som ett led i förverkligandet av den inre

---

<sup>93</sup> Se 41/74 *Van Duyn mot Home Office* EU:C:1974:133 [1974], särskilt p. 9–15.

<sup>94</sup> Chalmers, Davies och Monti (2019) s. 303–307.

<sup>95</sup> *Ibid.*

<sup>96</sup> Chalmers, Davies och Monti (2019) s. 305–309.

<sup>97</sup> Se skäl 1–3 till mervärdesskattedirektivet.

<sup>98</sup> Se skäl 3 till mervärdesskattedirektivet.

<sup>99</sup> Det sjätte direktivet innehöll endast 38 artiklar, vilka var förhållandevis komplext uppbyggda.

marknaden.<sup>100</sup> I preambeln till direktivet understryks att införandet av ett harmoniserat mervärdesskattesystem måste ske stegvis, då denna process har betydande konsekvenser för medlemsstaterna.<sup>101</sup> Även om systemet ännu inte är fulländat är det centralt att neutralitet vad avser konkurrens säkerställs, genom att liknade varor och tjänster är behäftade med samma skattebörda.<sup>102</sup> Sammantaget är mervärdesskattedirektivet resultatet av ett omfattande juridiskt arbete. Mervärdesskattesystemet i EU är ännu inte rättsligt fulländat och nya direktiv tillkommer med jämna mellanrum.<sup>103</sup>

### 3.3.2 Andra relevanta EU-rättsakter

Mervärdesskattedirektivet kompletteras inom EU-rätten av vissa andra rättsakter, vilka reglerar områden som angränsar till direktivets regleringsområde. De mest centrala av dessa rättsakter är genomförandeförordningen<sup>104</sup>, förordningen om administrativt samarbete<sup>105</sup> och gemenskapsstatistikförordningen<sup>106</sup>.<sup>107</sup> Vidare är, som inom EU-rätten i stort, FEU och FEUF i egenskap av primärrätt ständigt relevanta i den juridiska diskussionen. Detta eftersom dessa rättsakter är de viktigaste normerna i EU-samarbetets rättsstruktur.<sup>108</sup>

Det åttonde direktivet<sup>109</sup> och återbetalningsdirektivet<sup>110</sup> utgör komplement till de bestämmelser som föreskrevs i sjätte direktivet och som nu föreskrivs i mervärdesskattedirektivet gällande återbetalning av ingående skatt i gränsöverskridande situationer. Eftersom mervärdesskattedirektivet har ersatt sjätte direktivet så har åttonde direktivet upphört att gälla, därmed fyller återbetalningsdirektivet motsvarande funktion i relation till

---

<sup>100</sup> Se skäl 4 till mervärdesskattedirektivet.

<sup>101</sup> Se skäl 5 till mervärdesskattedirektivet.

<sup>102</sup> Se skäl 6 till mervärdesskattedirektivet.

<sup>103</sup> Se Terra och Kajus (2019) s. 287–297 för en redogörelse om lagstiftningsarbetet avseende mervärdesskattedirektivet och andra relevanta direktiv.

<sup>104</sup> Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

<sup>105</sup> Rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri.

<sup>106</sup> Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 638/2004 av den 31 mars 2004 om gemenskapsstatistik över varuhandeln mellan medlemsstaterna och om upphävande av rådets förordning (EEG) nr 3330/91.

<sup>107</sup> Terra och Kajus (2019) s. 88–93.

<sup>108</sup> Craig och de Búrca (2020) s. 147–148.

<sup>109</sup> 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.

<sup>110</sup> Rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat.

mervärdesskattedirektivet. Dock är åttonde direktivet relevant för delar av den praxis som berörs inom ramen för detta arbete. Således är det relevant att redogöra för dels för åttonde direktivet och dess plats i det mervärdesskatterättsliga regelramverket, likaså återbetalningsdirektivet och dess plats. Reglerna som föreskrivs i åttonde respektive återbetalningsdirektivet syftar till att skapa ett harmoniserat system för återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara person som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten. De system som föreskrivs i sjätte direktivet respektive mervärdesskattedirektivet ifrågasätts dock inte av varken åttonde direktivet eller återbetalningsdirektivet.<sup>111</sup> Reglerna i dessa direktiv syftar till att detaljreglera den återbetalningsrätt som anges i sjätte direktivet respektive mervärdesskattedirektivet.<sup>112</sup> Eftersom detta arbete syftar till att analysera rätten till återbetalning i den form som fastslås i mervärdesskattedirektivet (och dess föregångare i sjätte direktivet) och dess motsvarighet i svensk lagstiftning är de detaljerade reglerna i återbetalningsdirektivet och åttonde direktivet mer perifera i sammanhanget. Praxis som hanterar detta regelverk kommer delvis att behandlas inom ramen för detta arbete men endast i den utsträckning som denna är relevant *vis-a-vis* den grundläggande rätten som fastställs i mervärdesskattedirektivet och sjätte direktivet.

---

<sup>111</sup> C-302/93 *Debouche* EU:C:1996:348 [1996] p. 18.

<sup>112</sup> van Doesum, van Kesteren och van Norden (2016) s. 371–372.

# 4 Kravet på dubbel skatteplikt

## 4.1 Introduktion

I detta kapitel presenteras en extensiv redogörelse för begreppet *dubbel skatteplikt*. Först förklaras, i avsnitt 4.2, hur detta begrepp tar sig ytring i ML och hur relevanta bestämmelser har behandlats i praxis från svenska förvaltningsdomstolar. Därefter, i avsnitt 4.3, skiftas fokus till en utredning avseende huruvida *dubbel skatteplikt* existerar i mervärdesskattedirektivet och hur relevanta bestämmelser från detta direktiv har underställts EUD:s granskning och tillämpning i praxis. Specifika rättsfall redogörs för i varierande utsträckning, beroende på deras relevans för denna rättsutredning. Därpå följer avsnitt 4.4, vilket innehåller en genomgång av hur ML respektive Mervärdesskattedirektivet samt praxis skiljer sig åt på relevanta punkter. Kapitlet avslutas med en sammanfattning i avsnitt 4.5.

## 4.2 Mervärdesskattelagen (1994:200)

### 4.2.1 Lagtexten – 10:11 3 st ML

10:11 3 st ML medger rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt hänförlig till omsättning i ett annat EU-land än Sverige. Detta är ett kvalificerat undantag, vilket innebär de transaktioner omfattas av undantaget ger upphov till återbetalningsrätt istället för utesluten avdragsrätt.<sup>113</sup> Denna rätt är villkorad med tre kumulativa rekvisit:

1. Omsättningen måste, i omsättningslandet, vara skattepliktig eller medföra återbetalningsrätt i den betydelse som avses i 10:11 eller 10:12 ML,
2. Omsättningen ifråga måste ha varit skattepliktig eller medfört rätt till återbetalning i enlighet med 10:11 eller 10:12 ML i det fall att omsättningen genomförts i Sverige, och
3. Återbetalningsrätten är inte av sådan art att den skall utövas genom en ansökan i enlighet med 10:1 eller 10:2 ML.

10:11 3 st ML motsvarar delvis artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet. Dock föreligger det en viktig innehållsmässig skillnad mellan dessa lagrum. Det krav på skatteplikt eller återbetalningsrätt i omsättningslandet som ställs upp i 10:11 3 st 1 p. ML saknar motsvarighet i artikel 169(a). Denna artikel

---

<sup>113</sup> Se Kleerup, Kristoffersson och Öberg (2020) s. 77.

innehåller endast ett krav som i stort motsvarar det rekvisit avses i 10:11 3 st 2 p. ML – ett krav som tar sikte på de rättsliga omständigheterna i den medlemsstat som **inte** är omsättningslandet. Det ska tilläggas att rekvisitet i 10:11 3 st 3 p. ML inte heller har motsvarighet i den aktuella artikeln, dock är rekvisitet ett uttryck för en svensk lagstiftningsmässig teknikalitet och representerar således inte en divergens från direktivet som sådant.

Det rekvisit som återfinns i 10:11 3 st 1 p. ML är således en utvidgning av den bestämmelse som återfinns i mervärdesskattedirektivets text. Därmed är den svenska lagtexten inte okontroversiell, vilket kommer att diskuteras utförligt nedan.

## 4.2.2 Praxis

### 4.2.2.1 *KamR i Stockholm mål 2314-13*

Kammarrätten i Stockholm meddelade den 17:e juni 2014 dom i mål nr 2314-13, vilken aktualiserade bestämmelserna i 10:11 3 st ML och artikel 169(a) mervärdesskattedirektivet om återbetalning av ingående skatt. Denna rättsprocess behandlade även vissa frågor om avrundning av belopp. Dessa spörsmål är inte relevanta för de frågor som detta arbete är fokuserat på, varmed avrundningsfrågorna inte kommer behandlas i denna framställning. Avgörandet är ett överklagande från Förvaltningsrätten i Stockholm<sup>114</sup>, i vilket domstolen ansåg att EFG Investment Bank AB (Publikt) Momsgrupp (hädanefter ”Momsgruppen”) inte hade rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt för förmedling av värdepapper till en kund i Storbritannien eftersom omsättningen inte var skattepliktig i Storbritannien. Momsgruppens yrkanden vilade i stor utsträckning på att 10:11 3 st 1 p. ML, den bestämmelse som Skatteverket hänvisat till i sitt nekande av återbetalning, inte var förenlig med vare sig artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet eller fast praxis från EUD. Därmed yrkade Momsgruppen på att återbetalning av ingående skatt skulle medges. Förvaltningsdomstolen ansåg, mot bakgrund av förarbetena till ML, att bestämmelsen tydligt kräver att skatteplikt måste föreligga i både omsättningslandet och i inköpslandet för att återbetalning ska kunna ske – rekvisit som även ska tolkas in i förståelsen av artikel 17.3(a) i sjätte direktivet.<sup>115</sup> Domstolen menade vidare på att tillämpning av 10:11 3 st 1 p. ML och tillämpning av artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet, vilken motsvarar artikel 17.3(a) i sjätte direktivet, inte var i motsättning mot varandra. Detta innebar att momsgruppens yrkande inte vann gehör hos domstolen.

---

<sup>114</sup> Förvaltningsrätten i Stockholm, mål 5288-12, dom 2013-01-28.

<sup>115</sup> Förvaltningsrätten i Stockholm, mål 5288-12, s. 5–6.

Momsgruppen överklagade domen till Kammarrätten i Stockholm och yrkade på återbetalning av den ingående skatten samt ersättning för juridiska kostnader. Till stöd för sina yrkanden hänvisade Momsgruppen till principen om direkt effekt, dvs. att relevanta artiklar (168 och 169(a) i mervärdesskattedirektivet) är så klara och entydiga att de skulle tillämpas med direkt effekt i Sverige. Vidare yrkade Momsgruppen på att den mervärdesskatterättsliga behandlingen under svensk rätt av de berörda transaktionerna stred mot principen om skatteneutralitet. Detta då gemenskapsinterna transaktioner som, enligt Momsgruppen, konkurrerar med liknande transaktioner inom Sverige inte medför rätt till avdrag. Däremot hade, enligt Momsgruppen, en skatteskyldig person som utför dessa liknande transaktioner inom Sverige haft rätt till avdrag, vilket medför att skatteskyldiga som utför gemenskapsinterna transaktioner av denna sort förfördelas. Därmed hamnar dessa i en sämre ställning än de personer som endast utför transaktioner av samma typ inom Sverige.<sup>116</sup>

Skatteverket bestred bifall till överklagandet samt yrkandet om ersättning, om än med visst vitsordande av delar av det yrkade ersättningsbeloppet. I sitt yrkande följde Skatteverket samma resonemang som förvaltningsrätten, innebärande att förarbetena till ML visar på kravet på dubbel skatteplikt i 10:11 3 st 1 p. ML är förenligt med EU-rätten.<sup>117</sup>

Kammarrätten valde att gå på Momsgruppens linje och biföll dess överklagande i den utsträckning överklagandet avsåg återbetalningsrätt till ingående skatt. I sin analys av frågan i målet och rekvisiten i 10:11 3 st 1 p. ML framhöll domstolen först att det var ostridigt i målet att transaktionerna hade utgjort mervärdesskattepliktig verksamhet om dessa tjänster omsatts inom Sverige.<sup>118</sup> Domstolen analyserade lagtexten i dels artikel 17.3(a) i sjätte direktivet, dels artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet och kom fram till att ingendera av dessa bestämmelser innehåller ett krav på dubbel skatteplikt för inträdande av avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående mervärdesskatt. Det fanns alltså inga motsvarigheter i direktiven till det krav som ställs upp i ML.<sup>119</sup> Efter att ha beaktat två rättsfall<sup>120</sup> från EUD tog Kammarrätten fasta på att relevanta bestämmelser i direktivet, bland annat artikel 169(a), uppfyller kraven på klarhet och otvetydighet som medför att de EU-rättsliga bestämmelserna kan appliceras med direkt effekt i Sverige. Därmed ändrade Kammarrätten den överklagade domen från

---

<sup>116</sup> Kammarrätten i Stockholm, mål 2314-13, s. 2.

<sup>117</sup> Kammarrätten i Stockholm, mål 2314-13, s. 3.

<sup>118</sup> Kammarrätten i Stockholm, mål 2314-13, s. 4.

<sup>119</sup> Kammarrätten i Stockholm, mål 2314-13, s. 4–5.

<sup>120</sup> C-377/08 *EGN* EU:C:2009:423 [2009] och C-277/09 *RBS Deutschland Holding*.

Förvaltningsrätten och biföll Momsgruppens överklagande, vilket innebar att rätt till återbetalning av ingående moms hänförlig till kostnader avseende tjänsterna ifråga i Sverige förelåg för Momsgruppen.<sup>121</sup>

#### **4.2.2.2 HFD 2020 ref. 17 EQT**

HFD 2020 ref. 17 meddelades den 27 januari 2020 och rör rätten till återbetalning av ingående skatt gällande förvärv hänförliga till tjänster som omsatts i Luxemburg. Målet är ett överklagande av ett förhandsbesked<sup>122</sup> från Skatterättsnämnden (SRN).

I och med sin ansökan om förhandsbesked från SRN ville EQT Partners AB (hädanefter ”Bolaget”) få svar på följande frågor. Med sin första fråga ville Bolaget få klarhet i huruvida dess tillhandahållande av tjänster till ett förvaltningsbolag (hädanefter ”Förvaltningsbolaget”), registrerat i Luxemburg, omfattades av 3:9 ML, det vill säga undantaget för bank- och finansieringstjänster. Med sin andra fråga ville Bolaget, givet att svaret på den första frågan var nekande, veta huruvida återbetalningsrätt för ingående mervärdesskatt förelåg för kostnader relaterade de tillhandahållna förvaltningstjänsterna. Bolaget pekade ut 10:11 3 st 1 p. ML, alternativt artikel 169(a) i Mervärdesskattedirektivet (givet att bestämmelsen kunde åberopas med direkt effekt), som tillämpliga lagrum.<sup>123</sup> Bolaget ville ha ett nekande respektive jakande svar på dessa frågor, det vill säga att tjänsterna ej omfattades av undantaget i 3:9 ML och att rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt förelåg. Skatteverket var av motsatt inställning till de båda frågorna. Inom ramen för detta arbete är det den senare frågan, dvs. rätten till återbetalning, som är intressant att studera djupare.

SRN inledde sitt resonemang kring återbetalningsrättsfrågan med att konstatera att 10:11 3 st 1 p. ML är en klar och tydlig bestämmelse, vilken föreskriver att en omsättning måste vara skattepliktig eller medföra återbetalningsrätt i omsättningslandet. Då Bolagets omsättningar inte var skattepliktiga i Luxembourg slog SRN fast att rätt till återbetalning inte kunde föreligga enligt ML i den aktuella situationen.<sup>124</sup>

Därmed aktualiserades frågan gällande huruvida artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet kunde appliceras med direkt effekt på de aktuella omständigheterna. SRN slog fast att bestämmelsen i direktivet var att anse som klar och ovillkorlig i det att den inte innehåller ett krav på skatteplikt i

---

<sup>121</sup> Kammarrätten i Stockholm, mål 2314-13, s. 5–6.

<sup>122</sup> SRN 23-18/I.

<sup>123</sup> SRN 23-18/I, s. 2.

<sup>124</sup> SRN 23-18/I, s. 8.



omsättningslandet. Nämnden menade även på att det inte fanns någon praxis från EUD som ställer detta krav. Därmed skulle artikel 169(a) ha företräde framför 10:11 3 st 1 p. ML. Detta innebar att Bolaget, baserat en tillämpning av artikel 169(a) med direkt effekt, hade rätt till återbetalning av ingående moms hänförlig till kostnader behäftade med tillhandahållande av förvaltningstjänster till Förvaltningsbolaget i Luxemburg.<sup>125</sup>

Förhandsbeskedet överklagades till HFD av Skatteverket, som yrkade på ändring av förhandsbeskedet och att Bolaget nekas rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt. Fråga i målet var huruvida det är förenligt med EU-rätten att rätten till återbetalning av ingående skatt förvägras en skattepliktig person, givet att en omsättning inte är skattepliktig i omsättningslandet.<sup>126</sup>

HFD inledde sitt resonemang med att konstatera att kraven i 10:11 3 st ML inte var uppfyllda eftersom Bolagets omsättning i Luxemburg inte var skattepliktig där, vilket innebar att rätt till återbetalning av ingående skatt inte kunde föreligga under denna bestämmelse.<sup>127</sup> Eftersom SRN baserat sin slutsats på premissen att artikel 169(a) i Mervärdesskattedirektivet kan ges direkt effekt (och därmed företräde framför svensk lagstiftning) var svensk rätt inte fokus i HFD:s prövning.

HFD konstaterade, med hänvisning till mervärdesskattedirektivet och praxis från EUD, att avdragsrätten är en grundläggande princip inom det harmoniserade mervärdesskattesystemet. Beskattningsbara personer har endast avdragsrätt för förvärvskostnader som utgör kostnadskomponenter i pris på utgående skattepliktiga transaktioner. Vidare är det artikel 169(a) i direktivet som är relevant, inte artikel 168(a), då omständigheterna i målet rörde omsättning i annan medlemsstat än i den där skatten betalas.<sup>128</sup>

HFD slog vidare fast att artikel 169(a) innehåller två rekvisit. För att rätt till avdrag eller återbetalning skall medges behöver de relevanta transaktionerna dels utföras utanför den medlemsstat där skatten skall betalas, dels skulle transaktionerna medfört rätt till avdrag om de varit avdragsgilla i medlemsstaten där skatten skall betalas.<sup>129</sup> HFD:s huvudsakliga resonemang kring huruvida transaktionerna medför återbetalningsrätt utgick i allt väsentligt från *Morgan Stanley*<sup>130</sup>. EUD slår i *Morgan Stanley*, enligt HFD,

---

<sup>125</sup> Ibid.

<sup>126</sup> HFD 2020 ref. 17 p. 5–7.

<sup>127</sup> HFD 2020 ref. 17 p. 14.

<sup>128</sup> HFD 2020 ref. 17 p. 15–17.

<sup>129</sup> HFD 2020 ref. 17 p. 18.

<sup>130</sup> C-165/17 *Morgan Stanley*.

fast att artikel 169(a) innehåller ytterligare ett rekvisit. Detta rekvisit är ett krav på att omsättningen måste vara skattepliktig även i omsättningslandet.<sup>131</sup>

Vidare erinrade HFD om EUD:s avgörande i *RBS Deutschland Holding*.<sup>132</sup> I detta rättsfall slogs det fast att avdragsrätt inte kunde nekas för skattepliktiga transaktioner där utgående mervärdesskatt inte uppburits på grund av att myndigheter i olika medlemsstater definierat transaktionerna på olika, avseende transaktionernas karaktär och var de skulle beskattas.<sup>133</sup> HFD beaktade även de hänvisningar till *EGN*<sup>134</sup> och *Entertainment Bulgaria System*<sup>135</sup> som SRN hade gjort i förhandsbeskedet. Då båda dessa fall rörde omvänd skattskyldighet och ej var undantagna från mervärdesskatt ansåg HFD att dessa inte var tillämpliga på förevarande mål.<sup>136</sup>

I sin tillämpning av de EU-rättsliga överväganden som presenterats i ovanstående stycken slog HFD fast följande. Eftersom de aktuella omsättningarna inte var skattepliktiga utan undantagna skatteplikt i Luxemburg, förelåg inte avdragsrätt för hänförlig ingående mervärdesskatt. Enligt både svensk och EU-rätt hade därmed bolaget inte rätt till återbetalning, då detta villkor inte var uppfyllt. HFD ändrade SRN:s förhandsbesked och Bolaget hade därmed inte rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt avseende förvärv hänförliga till omsättning av de aktuella tjänsterna.<sup>137</sup>

Det ska tilläggas att domen i *Morgan Stanley* meddelades den 24 januari 2019, vilket var dagen efter att SRN meddelade sitt beslut i förhandsbesked 23-18/I. Således hade SRN inte möjlighet att beakta denna doms påverkan på svensk rätt i sitt resonemang, medan HFD kunde ta med *Morgan Stanley* i sitt resonemang.

## 4.3 Art 169(a) i Mervärdesskattedirektivet

### 4.3.1 Bestämmelsens struktur – rekvisit m.m.

Artikel 169(a) återfinns i avdelning X av mervärdesskattedirektivet, vilken är titulerad ”Avdrag”. Denna avdelning är indelad i ett antal kapitel, där artikel

---

<sup>131</sup> HFD 2020 ref. 17 p. 19.

<sup>132</sup> C-277/09 *RBS Deutschland Holding*.

<sup>133</sup> HFD 2020 ref. 17 p. 20–22.

<sup>134</sup> C-377/08 *EGN*.

<sup>135</sup> C-507/16 *Entertainment Bulgaria System* EU:C:2017:864 [2017].

<sup>136</sup> HFD 2020 ref. 17 p. 23.

<sup>137</sup> HFD 2020 ref. 17 p. 25–27.

169(a) befinner sig i kapitel 1 – ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”. Således är syftet med denna bestämmelse, likaså dess kringliggande bestämmelser (artiklar 167–172), att definiera när, var och i vilken utsträckning avdrag (och återbetalning) ska medges. Första stycket i artikel 169 hänvisar till artikel 168 och vidgar den rätt till avdrag av mervärdesskatt som artikel 168 medger. Denna utvidgning omfattar de transaktioner som radas upp i artikel 169(a)–(c), i den mån skattepliktiga varor eller tjänster har använts i utförandet av sådana transaktioner.

Artikel 168 utgör huvudregeln för avdragsrätt i direktivet.<sup>138</sup> Bestämmelsen stadfäster beskattningsbara personers rättighet att dra av den mervärdesskatt som åsyftas i punkt (a)–(e) i bestämmelsen från den mervärdesskatt som denne är skyldig att betala.

I den svenska översättningen av mervärdesskattedirektivet hänvisar punkt (a) i artikel 169 till artikel 10.1 2 st och syftar till att omfatta transaktioner som inkluderas i de verksamheter som anges i artikel 10.1 2 st. Denna hänvisning är uppenbart felaktig, då artikel 10 i direktivet inte kan delas upp i flertalet punkter utan endast omfattar ett stycke.<sup>139</sup> En jämförelse med andra språkversioner av mervärdesskattedirektivet, exempelvis de engelsk- och danskspråkiga översättningarna, ger att den bestämmelse som hänvisas till är artikel 9.1 2 st. Vidare ska det tilläggas att den engelskspråkiga versionen av artikeln endast omnämner avdragsrätt, ”entitled to deduct”, men inte någon rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt. Så var dock inte fallet i lydelsen i artikel 17(3)(a) i sjätte direktivet, vilken idag motsvaras av artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet.<sup>140</sup> Artikeln i sjätte direktivet omnämnde alltså explicit rätt till återbetalning av ingående skatt. Den svenska översättningen av artikel 169(a) nämner explicit rätten till återbetalning och denna artikellydelse har beaktats av HFD<sup>141</sup> för att avgöra fråga om rätten till återbetalning i en sådan gränsöverskridande situation som artikeln åsyftar. Därmed utgår de resonemang som presenteras i denna framställning från att även rätten till återbetalning regleras i artikel 169(a).

Artikel 9.1 2 st definierar innebörden av termen ”ekonomisk verksamhet” i den mervärdesskattliga kontexten. Kortfattat kan bestämmelsen anses

---

<sup>138</sup> Terra och Kajus (2020) 10.2.2 The right of full deduction (article 168).

<sup>139</sup> Artikel 10 i den svenska språkversionen mervärdesskattedirektivet lyder:

”Genom villkoret i artikel 9.1 att den ekonomiska verksamheten skall bedrivas självständigt utesluts anställda och andra personer från beskattning i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.”

<sup>140</sup> Se Terra och Kajus (2020) 10.2.3.1. The Second and Sixth Directives, för en översikt gällande lydelse och innehåll i denna bestämmelse.

<sup>141</sup> Se HFD 2020 ref. 17.

innefatta i princip all typ av verksamhet som bedrivs av producenter, handlare eller tjänsteleverantörer. Bestämmelsen omfattar även ”gruvdrift, jordbruksverksamhet, verksamhet inom fria och därmed ”likställda yrken” samt ”utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter”.

Utöver en hänvisning till artikel 9.1 2 st och den definition av ekonomisk verksamhet som fastställs i det lagrummet så ställer även artikel 169(a) upp ett rekvisit avseende omsättningsort. Artikel 9.1 andra stycket tar sikte på transaktioner som omfattas av artikel 9.1 andra stycket som ”utförs utanför den medlemsstat där skatten skall betalas eller har betalats”. Den skattepliktiga personen skall alltså ha utfört transaktioner i en annan stat än i den medlemsstat som mervärdesskatt skall erläggas. Således bör, utifrån bestämmelsens ospecificerade lydelse, denna andra stat kunna vara belägen även utanför EU. Då detta arbete fokuserar på EU-interna transaktioner faller dock eventuella scenarion avseende export till tredje land bort från denna analys. Således fokuserar följande framställning på scenarion där lydelsen ”utanför den medlemsstat där skatten skall betalas eller har betalats” åsyftar en annan medlemsstat inom EU. Det krävs även att transaktionerna ”skulle ha medfört rätt till avdrag för mervärdesskatt om de hade genomförts i medlemsstaten (där skatten har eller skall erläggas)<sup>142</sup>”. Lagstiftningen i den medlemsstat där skatten skall erläggas måste följaktligen medge rätt till avdrag för transaktionerna ifråga.

Det föreligger en tydlig uppdelning av rekvisiten i lagrummet. Den beskattningsbara personen har, utöver den rätt till avdrag som avses i artikel 168, rätt till avdrag för eller återbetalning av mervärdesskatt erlagd för varor och tjänster i den mån dessa används för transaktioner som:

1. Omfattas av definitionen av ekonomisk verksamhet i artikel 9.1 andra stycket,
2. Vars utförande sker utanför den medlemsstat där ovan nämnda mervärdesskatt skulle ha erlagts eller har erlagts, och
3. De berörda transaktionerna skulle ha medfört rätt till avdrag för erlagd mervärdesskatt om de istället hade genomförts i den medlemsstat där transaktionen inte utförts.

Bestämmelsen tar alltså sikte på omständigheterna i den medlemsstat där den beskattningsbara personen utför transaktionen från, inte på lagstiftningen i omsättningslandet. Så som artikel 169(a) är konstruerad spelar den mervärdesskatterättsliga behandlingen av berörda transaktioner i

---

<sup>142</sup> Text inom parentes utgör författarens tydliggörande.

omsättningslandet ingen roll för bestämmelsens tillämplighet. Således är den relevanta faktorn att undersöka, för att avgöra huruvida den beskattningsbara personen har rätt till avdrag, huruvida inhemsk lagstiftning medger rätt till avdrag. Detta krav har kommit nyanseras i praxis från EUD, vilket diskuteras i följande avsnitt.

## 4.3.2 Praxis från EUD

### 4.3.2.1 Översikt av tidigare praxis

I följande kortare avsnitt behandlas dels tidigare praxis som fortfarande äger relevans för dagens rättstillämpning, dels relevant praxis som inte är extensiv nog att föranleda mer utförliga referat.

#### 4.3.2.1.1 *Monte Dei Paschi Di Siena*

*Monte Dei Paschi Di Siena*<sup>143</sup> är ett rättsfall med bakgrund i Frankrike som rör återbetalning under det (numera upphävda) åttonde direktivet om mervärdesskatt. Då det åttonde direktivet inte är relevant för kommande framställning utgör detta referat ett fokus på de delar av rättsfallet som är av vikt för senare praxis. Rättsfallet har hänvisats till i senare praxis<sup>144</sup> från EUD, avseende fastställandet av avdragsrätt i vissa gränsöverskridande situationer och beräkningen av avdragsrätten vid blandad verksamhet i sådana situationer.

Omständigheterna i rättsfallet var följande. En italiensk bank med en etablering i Frankrike ansökte om återbetalning av mervärdesskatt hänförlig till kostnader för sagda etablering. Detta nekades av de franska skattemyndigheterna, varvid frågan om rätten till återbetalning ledde till en rättsprocess avseende avdragsrätten i ljuset av att bankens verksamhet i Italien endast var delvis skattepliktig.<sup>145</sup> EUD fastställde först att även en beskattningsbar person som utför blandad verksamhet har rätt till avdrag i gränsöverskridande scenarion, dock endast partiell sådan i enlighet med de beräkningsregler som återfinns i sjätte direktivet.<sup>146</sup> Därefter slog domstolen fast att, vid bedömning av avdragsrätt i blandad gränsöverskridande verksamhet av sådan karaktär som var föremål för prövning i målet, ska avdragsrätten även villkoras utifrån de aktuella transaktionernas avdragsmässiga status i återbetalningsstaten. Transaktioner som är

---

<sup>143</sup> C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena* EU:C:2000:408 [2000].

<sup>144</sup> Se C-165/17 *Morgan Stanley* p. 32 och 41. Hänvisningarna i dessa paragrafer är centrala för utfallet i *Morgan Stanley*.

<sup>145</sup> C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena* p. 12–17.

<sup>146</sup> C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena* p. 22–26.

skattepliktiga i den stat där den beskattningsbara personen är etablerad kan i sådana situationer endast föranleda återbetalningsrätt i återbetalningsstaten om de även medfört avdragsrätt i denna stat.<sup>147</sup> Med andra ord slog EUD fast att återbetalningsrätten dels är villkorad med huruvida transaktioner är skattepliktiga i etableringsstaten (Italien i detta fall), dels ifall transaktionerna hade medfört avdragsrätt i återbetalningsstaten (Frankrike i detta fall). Även Generaladvokat Saggio resonerade på ett liknande sätt i sitt förslag till avgörande i målet. Enligt honom var det i domstolens praxis ”mycket tydligt” att återbetalningsrätten var villkorad av dels beskattning i etableringsstaten, dels avdragsrätt i återbetalningsstaten.<sup>148</sup>

#### 4.3.2.1.2 EGN

I *EGN*<sup>149</sup> hade EUD att besvara en italiensk förfrågan om förhandsavgörande avseende rätt till avdrag för telekommunikationstjänster i ett gränsöverskridande scenario. Detta rättsfall användes av både Kammarrätten och SRN som en del av resonemangen i ovan nämnda dom<sup>150</sup> respektive förhandsbesked<sup>151</sup>. Dock förkastade HFD tillämpningen av rättsfallet som irrelevant<sup>152</sup>, vilket gör det motiverat att redogöra för detta rättsfall i syfte att kontextualisera resonemangen som förs i dessa rättskällor. *EGN* kretsar kring ett italienskt bolag som tillhandahöll telekommunikationstjänster åt ett irländskt systerbolag. Till följd av att transaktionerna inte var skattepliktiga i Italien och att dessa inte uppfyllde vissa krav i intern italiensk rätt medgav ej de italienska skattemyndigheterna bolagets begäran om återbetalning av ingående skatt, varvid en rättsprocess kring avdragsrätten i denna situation inleddes.<sup>153</sup> EUD hade därmed att pröva huruvida artikel 17.3(a) i sjätte direktivet medgav rätt till avdrag vid gränsöverskridande tillhandahållanden av telekommunikationstjänster där omvänd skatteplikt gäller, när dessa tillhandahållanden hade medfört avdragsrätt om de skett i ett icke gränsöverskridande scenario.<sup>154</sup> För att besvara denna frågeställning inledde EUD med att konstatera att det italienska bolaget var en sådan mervärdesskatteskyldig person som avsågs i relevanta bestämmelser – artiklarna 17.3(a) och 4.1-2. i sjätte direktivet – varvid domstolens bedömning koncentrerades till att avgöra i vilken stat som transaktionerna tillhandahållits

---

<sup>147</sup> C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena* p. 28.

<sup>148</sup> Förslag till avgörande av Generaladvokat Saggio i C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena* EU:C:2000:215 [2000] p. 8.

<sup>149</sup> C-377/08 *EGN*.

<sup>150</sup> Kammarrätten i Stockholm, mål 2314-13, s. 5

<sup>151</sup> SRN 23-18/I.

<sup>152</sup> HFD 2020 ref. 17 p. 23.

<sup>153</sup> C-377/08 *EGN* p. 14–21.

<sup>154</sup> C-377/08 *EGN* p. 21–22.

ur mervärdesskatterättsligt hänseende.<sup>155</sup> Med bakgrund av att Italien vid tillfället för omständigheterna i målet fått bemyndigande<sup>156</sup> att avvika från artikel 9 i sjätte direktivet samt lydelsen av denna artikel, konstaterade EUD att platsen för tillhandahållandet kunde vara flera olika platser. Dessa platser utgjordes av kundens etableringsort, där kunden hade fast driftställe till vilken tjänsten tillhandahölls eller kundens bosättning, alternativt stadigvarande vistelseort.<sup>157</sup> Eftersom tjänsterna ifråga hade tillhandahållits till ett systerbolag etablerat på Irland, vilken är en annan medlemsstat än bolagets etableringsstat Italien, slog EUD fast att kravet på gränsöverskridande omständigheter i artikel 17.3(a) i sjätte direktivet var uppfyllt. Därmed hade bolaget rätt till avdrag eller återbetalning, i den mån tjänsterna ifråga hade föranlett avdragsrätt om de tillhandahållits inom Italiens territorium.<sup>158</sup> Att det var ett systerbolag som var skatteskyldigt för transaktionerna, eftersom omvänd skattskyldighet förelåg i det aktuella fallet, var således inget hinder för rätt till avdrag eller återbetalning.

#### **4.3.2.1.3 ADV Allround**

*ADV Allround*<sup>159</sup> är ett rättsfall som bland annat behandlar vilka skyldigheter, om några, medlemsstaterna har att inrätta ett processrättsligt ramverk för att säkerställa en identisk mervärdesskatterättslig behandling av båda parter i gränsöverskridande tillhandahållanden av tjänster. Målet behandlade med andra ord huruvida skattemyndigheterna i de involverade medlemsstaterna var tvungna att agera liktydigt.<sup>160</sup> Omständigheterna i målet rörde tillhandahållanden av personal, lastbilschaufförer, från ett tyskt bolag till (bland annat) italienska transportbolag. Dessa chaufförer var egenföretagare som fakturerade det tyska bolaget för de tjänster som de utfört. Tjänsterna fakturerades sedan vidare av det tyska bolaget till transportbolagen. Viss oklarhet uppstod kring huruvida tysk mervärdesskatt skulle tas ut på de belopp som fakturerades till transportbolagen, då bolaget ansåg att personaltillhandahållandena skett i Italien och inte i Tyskland.<sup>161</sup> De tyska skattemyndigheterna var av motsatt mening och ansåg att tillhandahållandena hade skett i Tyskland, vilket medförde att de ansåg att tysk mervärdesskatt skulle faktureras. Tvist uppstod därmed om återbetalning av ingående tysk

---

<sup>155</sup> C-377/08 EGN p. 22–26.

<sup>156</sup> I form av 97/207/EG: Rådets beslut av den 17 mars 1997 om bemyndigande för Republiken Italien att tillämpa en åtgärd som avviker från artikel 9 i sjätte direktivet (77/388/EEG) om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter.

<sup>157</sup> C-377/08 EGN p. 31–32.

<sup>158</sup> C-377/08 EGN p. 33–34.

<sup>159</sup> C-218/10 *ADV Allround*.

<sup>160</sup> Den andra frågan ställd till EUD av den nationella domstolen i C-218/10 *ADV Allround* behandlas i p. 33–45 i domen.

<sup>161</sup> C-218/10 *ADV Allround* p. 15–16.

mervärdesskatt som de italienska bolagen begärt, vilket föranledde att den tyska domstolen valde att ställa vissa tolkningsfrågor till EUD.<sup>162</sup> När det gäller medlemsstaternas skyldighet att säkerställa identisk mervärdesskattelig behandling av parterna i gränsöverskridande tillhandahållanden av tjänster genom vidtagande av processrättsliga åtgärder hade EUD följande svar.

Enligt EUD fanns det i sjätte direktivet ingen sådan skyldighet för medlemsstaterna, men likväl har angränsande frågeställningar behandlats i praxis.<sup>163</sup> I denna rättspraxis har EUD slagit fast, med beaktande av likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen, att medlemsstaterna måste säkerställa skydd för enskildas unionsrättsliga rättigheter inom rättsliga områden som saknar bestämmelser på EU-nivå.<sup>164</sup> För att åstadkomma sådant skydd måste medlemsstaterna ange behöriga myndigheter och införa processuella regler som syftar till att säkerställa skydd för enskildas rättigheter.<sup>165</sup> I *ADV Allround* aktualiserades främst frågan om huruvida de krav som effektivitetsprincipen ställer på medlemsstaterna var uppfyllda. EUD konstaterade att det inte förelåg någon inskränkning av effektivitetsprincipen.<sup>166</sup> Detta eftersom det i målet inte framkommit omständigheter som indikerade på att de involverade rättssubjekten inte hade möjlighet att göra gällande sina rättigheter vid både nationella myndigheter och domstolar.<sup>167</sup> Det är först när förhandsbeskedsförfarandet inte fungerar på grund av nationell lagstiftning eller när nationella instanser underlåter att ansöka om förhandsbesked vid tolkningsoklarheter som sådan inskränkning föreligger.<sup>168</sup> Med detta resonemang slog EUD fast att artikel 17.3(a), tillsammans med flertalet andra artiklar i sjätte direktivet, inte utgör krav på att medlemsstaterna ska vidta processrättsliga åtgärder avseende enhetlig mervärdesbeskattning i sådana gränsöverskridande situationer som avses i målet. Dock måste medlemsstaterna genomföra sådana åtgärder som är essentiella för att uppnå målen med bestämmelserna, nämligen korrekt mervärdesbeskattning och efterföljande av principen om skatteneutralitet.<sup>169</sup> Generaladvokat Mazák, i vars bedömning EUD instämde, framhöll även att det EU-rättsliga systemet för domstolssamarbete som följer av artikel 267 FEUF inte syftar till att säkerställa enhetlig tolkning och tillämpning i alla enskilda fall och instanser. Systemet har snarare som syfte att säkerställa

---

<sup>162</sup> C-218/10 *ADV Allround* p. 17–22.

<sup>163</sup> C-218/10 *ADV Allround* p. 34–35.

<sup>164</sup> C-218/10 *ADV Allround* p. 35 och däri angiven rättspraxis.

<sup>165</sup> C-218/10 *ADV Allround* p. 35.

<sup>166</sup> C-218/10 *ADV Allround* p. 38–41.

<sup>167</sup> *Ibid.*

<sup>168</sup> C-218/10 *ADV Allround* p. 42–43.

<sup>169</sup> C-218/10 *ADV Allround* p. 44–45.



enhetlighet på medlemsstatsnivå i ett helhetsperspektiv, varvid vissa avvikelser kan få förekomma inom och mellan medlemsstater.<sup>170</sup>

#### 4.3.2.1.4 *Le Crédit Lyonnais*

*Le Crédit Lyonnais*<sup>171</sup> är ett franskt rättsfall som rör bankers avdragsrätt i gränsöverskridande situationer, vilka både inkluderar andra medlemsstater och tredje land. I rättsfallet berörs även beräkningen av denna avdragsrätt. LCL, en fransk bank, blev av de franska skattemyndigheterna ålagd att betala in ytterligare mervärdesskatt än den banken redan redovisat. Banken och myndigheterna var av skilda meningar kring huruvida de räntor och lån som banken beviljat sina filialer, samt dessa filialers intäkter, skulle beaktas vid bestämmandet av bolagets avdragsgilla andel mervärdesskatt. Med bakgrund mot att banken ansåg att dess huvudkontor och filialerna borde beaktas som en och samma beskattningsbara person drev banken en rättsprocess som kulminerade i att den franska domstolen i målet ställde vissa tolkningsfrågor till EUD.<sup>172</sup> Utifrån EUD:s svar på dessa frågor kan följande relevanta resonemang skönjas. Domstolen underströk att fastställande av avdragsrätt i gränsöverskridande situationer enligt artikel 17 i sjätte direktivet sker med stöd av tillämpbara nationella mervärdesskattelagstiftningar. Således kan, i gränsöverskridande situationer, lagstiftningarna i flertalet medlemsstater vara tillämpbara. När en beskattningsbar person har, såsom LCL hade i målet, flertalet fasta driftställen i olika medlemsstater måste dessa driftställen söka om avdrag i sina respektive medlemsstater.<sup>173</sup> Därmed är en sådan beskattningsbar person, vilken innefattar både huvudkontor och fasta driftställen, underkastad avdragssystemen i samtliga av de medlemsstater där dessa fasta driftställen finns.<sup>174</sup> Om en beskattningsbar person under dessa förutsättningar tilläts att beakta omsättningar från dessa fasta driftställen när denne beräknar avdragsrätten för huvudkontoret skulle detta enligt EUD leda till att den avdragsgilla andelen för huvudkontoret fick ett felaktigt värde.<sup>175</sup> EUD slog även fast att en beskattningsbar person inte kan beakta omsättningar från filialer belägna i tredje land i beräkningen av sin avdragsgilla andel. Det framhölls av domstolen att en beskattningsbar person med filialer i tredje land inte kan jämföras med en beskattningsbar person utan filial i tredje land, även om dessa tillhandahåller samma typ av tjänster. Dessa situationer är klart annorlunda och ska därmed inte behandlas på

---

<sup>170</sup> Förslag till avgörande av Generaladvokat Mazák i C-218/10 *ADV Allround* EU:C:2011:428 [2011] p. 66–68.

<sup>171</sup> C-388/11 *Le Crédit Lyonnais* EU:C:2013:541 [2013].

<sup>172</sup> C-388/11 *Le Crédit Lyonnais* p. 13–19.

<sup>173</sup> C-388/11 *Le Crédit Lyonnais* p. 26–33.

<sup>174</sup> C-388/11 *Le Crédit Lyonnais* p. 34.

<sup>175</sup> C-388/11 *Le Crédit Lyonnais* p. 38–40.

samma sätt ur mervärdesskattelig synvinkel, särskilt med bakgrund mot företags möjligheter att fritt välja organisatoriskt upplägg.<sup>176</sup>

#### 4.3.2.1.5 *Entertainment Bulgaria System*

I *Entertainment Bulgaria System*<sup>177</sup> hade EUD att pröva tre tolkningsfrågor, vilka sammantaget utgjorde en förfrågan om klargörande av huruvida artikel 168(a) och artikel 169(a) utgjorde hinder för viss bulgarisk lagstiftning. Denna bulgariska lagstiftning förbjöd avdrag av ingående mervärdesskatt betald i Bulgarien för tjänster vilka dels tillhandahållits beskattningsbara person etablerade i andra medlemsstater, dels använts för att tillhandahålla tjänster i andra medlemsstater än Bulgarien.<sup>178</sup> Förbudet gällde under förutsättning att den inom Bulgarien etablerade beskattningsbara personen hade använts sig av registrering för mervärdesskatt enligt artiklarna 214.1 d–e i mervärdesskattedirektivet.<sup>179</sup>

Omständigheterna i målet var följande. EBS, ett bulgariskt bolag som tillhandahöll vissa internetjänster, både mottog och tillhandahöll gränsöverskridande tjänster. Tvist uppstod då de bulgariska skattemyndigheterna ansåg att EBS nyttjat fel förfarande för mervärdesskatteregistrering och därutöver otillbörligen gjort avdrag för mervärdesskatt på mottagna tjänster. Därmed blev EBS skyldigt att i efterhand betala mervärdesskatt hänförlig till dessa tjänster samt dröjsmålsränta på beloppet.<sup>180</sup> EUD:s prövning inleddes med en undersökning av konsekvenserna för beskattningsbara personers avdragsrätt som motsvarigheterna i bulgarisk lagstiftning till ovan nämnda artiklar i mervärdesskattedirektivet innebar.<sup>181</sup> EUD hade bland annat att ta ställning till ifall den bulgariska lagstiftningen var förenlig med artikel 168(a) och artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet. EUD konstaterade att den nationella lagstiftningen i målet potentiellt innebar, vilket det ankom på den nationella domstolen att kontrollera, att endast skattebefriade beskattningsbara person kunde bli mervärdesskatteregistrerade.<sup>182</sup> Fråga var således om vägran av sådana skattebefriade beskattningsbara personers avdragsrätt i nationell lagstiftning hindrades av artikel 168(a) och artikel 169(a). Efter att ha erinrat om den avdragsrätt som stipuleras i artikel 168(a) fokuserade domstolen på den avdragsrätt för gränsöverskridande situationer som fastställs i artikel 169(a). Med hänvisning till sitt beslut i *RBS*

<sup>176</sup> C-388/11 *Le Crédit Lyonnais* p. 41–49.

<sup>177</sup> C-507/16 *Entertainment Bulgaria System*.

<sup>178</sup> C-507/16 *Entertainment Bulgaria System* p. 28.

<sup>179</sup> *Ibid.*

<sup>180</sup> C-507/16 *Entertainment Bulgaria System* p. 17–24.

<sup>181</sup> C-507/16 *Entertainment Bulgaria System* p. 29–34.

<sup>182</sup> C-507/16 *Entertainment Bulgaria System* p. 35–38.

*Deutschland*<sup>183</sup> konstaterade EUD att det för avdragsrätten i sådana gränsöverskridande situationer som de som förekommit i målet är ovidkommande om det i de andra medlemsstater i vilka tjänsterna utförts i realiteten tagits ut mervärdesskatt på de utgående transaktionerna.<sup>184</sup> Det relevanta rekvisitet för fastställandet av sådan avdragsrätt är istället huruvida transaktionerna ifråga hade varit skattepliktiga om samtliga av dessa utförts inom samma medlemsstat, i detta fall Bulgarien.<sup>185</sup> Eftersom EBS och företag i samma situation var skattebefriade i Bulgarien hade de således inte rätt till avdrag enligt artikel 169(a), då deras transaktioner inte hade varit skattepliktiga om samtliga av dessa utförts inom bulgariskt territorium.<sup>186</sup> Därmed hade inte sådana beskattningsbara personer rätt att dra av ingående mervärdesskatt betalningspliktig i Bulgarien, även när denna var hänförlig till transaktioner av gränsöverskridande karaktär.<sup>187</sup> Således utgjorde inte artikel 168(a) och artikel 169(a) hinder för den nationell lagstiftningen, medan artiklar 214.1 d–e utgjorde sådant hinder.<sup>188</sup>

#### **4.3.2.2 RBS Deutschland Holding**

I detta avsnitt presenteras ett extensivt rättsfallsreferat av EUD:s dom i *RBS Deutschland Holding*. Målet i *RBS Deutschland* omfattade ett gränsöverskridande scenario, i vilket ett tyskt bank- och leasingföretag ingick ett avtal om vissa leasingtjänster med ett brittiskt företag. Det tyska företaget, ”RBSD”, köpte motorfordon från ”Vinci Fleet Services”, ett dotterbolag till det brittiska företaget ”Vinci”. Därutöver avtalade dotterbolaget och RBSD om ett säljoptionsavtal där RBSD gavs rätt till att, vid ett visst datum, kräva att dotterbolaget köpte tillbaka motorfordonen från RBSD. Parallellt med detta avtal ingick RBSD och Vinci ett tvåårigt leasingavtal i vilket RBSD angavs som leasegivare och Vinci som leasetagare av de aktuella motorfordonen. När avtalet upphörde skulle Vinci vara skyldigt att betala en summa motsvarande fordonens resterande värde till RBSD, om inte RBSD valde att sälja vidare motorfordonen till tredje part. Om sådan försäljning ägde rum, vilket förväntades av båda parterna, skulle Vinci äga rätt till att motta eller vara skyldig att betala mellanskillnaden av motorfordonens försäljningspris och restvärdet, givet omständigheterna vid försäljningsdatumet.<sup>189</sup>

---

<sup>183</sup> Vilket refereras utförligt i nästkommande avsnitt.

<sup>184</sup> C-507/16 *Entertainment Bulgaria System* p. 42.

<sup>185</sup> *Ibid.*

<sup>186</sup> C-507/16 *Entertainment Bulgaria System* p. 43.

<sup>187</sup> C-507/16 *Entertainment Bulgaria System* p. 44.

<sup>188</sup> C-507/16 *Entertainment Bulgaria System* p. 45.

<sup>189</sup> C-277/09 *RBS Deutschland Holding* p. 12–16.

Leasingverksamheten resulterade i att RBSD samt ett av dess dotterbolag, till följd av överföring av leaseavtalet, mottog vissa leasingintäkter från Vinci, på vilka det inte påfördes mervärdesskatt. Dotterbolaget, Lombard Leasing GMBH, utnyttjade efter några år säljoptionen avseende fordonen. Därmed köpte Vincis dotterbolag Vinci Fleet Services tillbaka fordonsflottan och betalade in mervärdesskatt hänförlig till denna transaktion. Det som föranledde att leasingintäkterna inte påfördes någon mervärdesskatt var att det förelåg en diskrepans mellan lagstiftningarna i de relevanta medlemsstaterna, Tyskland och Storbritannien.<sup>190</sup> Denna diskrepans bestod i att leasingavgifterna inte var skattepliktiga i Storbritannien, eftersom de under brittisk rätt ansågs vara tjänster – vilket medför att dessa skall anses ha utförts i Tyskland, där tillhandahållaren av tjänsterna, RBSD och dess dotterbolag, var etablerade. Under tysk rätt ansågs leasingtransaktionerna däremot vara leveranser av varor, vars utförandeort var Storbritannien, vilket innebar att transaktionerna inte var skattepliktiga i Tyskland. Därmed betalades det inte utgående mervärdesskatt på de aktuella leasingtransaktionerna i någondera av medlemsstaterna.<sup>191</sup>

Trots att det inte betalats in någon mervärdesskatt på leasingtransaktionerna ansökte RBSD om avdrag hos de brittiska skattemyndigheterna för det fulla mervärdesskattebeloppet som bolaget blivit fakturerat av Vinci Fleet Services. Denna förfrågan blev nekad av de brittiska skattemyndigheterna då dessa ansåg, till skillnad från bolaget, att det enligt sjätte direktivet inte förelåg någon avdragsrätt för bolaget samt att bolagets agerande uppfyllde kraven för förfarandemissbruk. RBSD överklagade beslutet, vilket föranledde en rättsprocess som mynnade ut i att Court of Session i Skottland vilandeförklarade målet och ställde fyra tolkningsfrågor till EUD.<sup>192</sup>

Den första av dessa fyra tolkningsfrågor kretsade kring ett klargörande av huruvida artikel 17.3(a) (vilken motsvarar artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet). Den hänskjutande domstolen ville få klarhet i huruvida avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på varor, förvärvad i medlemsstat A, kunde vägras på grund av att varorna hade använts för utgående leasingtransaktioner där dessa transaktioner inte påförts mervärdesskatt i medlemsstat B.<sup>193</sup>

I sitt svar på ovanstående fråga utgick EUD från det rekvisit i artikel 17.3(a) som tar sikte på den avdragsrätt som uppstått om de gränsöverskridande transaktionerna, i ett hypotetiskt scenario, istället helt och hållet genomförts

---

<sup>190</sup> C-277/09 *RBS Deutschland Holding* p. 17–20.

<sup>191</sup> C-277/09 *RBS Deutschland Holding* p. 20–21.

<sup>192</sup> C-277/09 *RBS Deutschland Holding* p. 21–27.

<sup>193</sup> C-277/09 *RBS Deutschland Holding* p. 28.

inom ramen för samma medlemsstat. Det framgick av den hänskjutande domstolens handlingar att det, i ett scenario där RBSD varit etablerat i Storbritannien, förelegat avdragsrätt för fordonen under artikel 17.2(a) i sjätte direktivet. Därmed framhöll EUD att RBSD kunde göra gällande sådan avdragsrätt med stöd av artikel 17.3(a), omständigheterna i målet till trots.<sup>194</sup>

Dock förelåg det, på basis av yttranden av ett antal medlemsstaters regeringar, ett behov för EUD att förtydliga huruvida denna avdragsrätt kunde villkoras med att utgående mervärdesskatt faktiskt uppburits.<sup>195</sup> I sitt resonemang kring detta villkor erinrade EUD om två huvudsakliga argument kring avdragsrätt som fastställts i praxis respektive följer av mervärdesskattesystemets natur. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt vilar på en princip om neutralitet gällande skattebördan för all mervärdesskattepliktig ekonomisk verksamhet. Denna princip säkerställs av att avdragsrättsystemet ska garantera att näringsidkare inte ska belastas av mervärdesskatt som är betald eller som skall betalas. Vidare får avdragsrätten i princip inte inskränkas, då den fyller en central funktion i systemet.<sup>196</sup> Det faktum att det gemensamma mervärdesskattesystemet inte är helt fulländat, vilket ger upphov till diskrepanser i lagstiftningarna mellan medlemsstater och till att mervärdesskatt i vissa fall inte upp bärs, kunde enligt EUD inte frånta en skattskyldig person rätten till avdrag för betald ingående mervärdesskatt.<sup>197</sup> Således ansåg EUD att artikel 17.3(a) i sjätte direktivet inte kunde tolkas på sätt att RBSD förvägrades rätten att dra av ingående mervärdesskatt betald i Storbritannien enbart på basis av att bolaget inte erlagt mervärdesskatt på utgående transaktioner i Tyskland.<sup>198</sup>

De andra tre frågorna i målet kretsade kring huruvida det transaktionsmässiga upplägg som låg till grund för omständigheterna i målet var att anse som förfarandemissbruk samt huruvida rätten till avdrag kunde förvägras RBSD på denna grund.<sup>199</sup> Sammanfattningsvis framhöll EUD att omständigheterna i målet inte var sådana att förfarandemissbruk var aktuellt, då de i praxis etablerade kraven för föreliggande av sådant missbruk inte var uppfyllda. Eftersom bolagen i målet saknade juridisk koppling mellan varandra och transaktioner som de genomfört sinsemellan var ekonomiskt motiverade utan att ha som enda syfte att uppnå skattefördelar, slog EUD fast att det rörde sig om en verklig ekonomisk verksamhet. Att näringsidkare väljer att genomföra transaktioner på ett sätt som begränsar dennes skatteskuld, faller inom ramarna för beskattningsbara personers rätt att fritt organisera sina

---

<sup>194</sup> C-277/09 *RBS Deutschland Holding* p. 30–34.

<sup>195</sup> C-277/09 *RBS Deutschland Holding* p. 34.

<sup>196</sup> C-277/09 *RBS Deutschland Holding* p. 38–39.

<sup>197</sup> C-277/09 *RBS Deutschland Holding* p. 41–42.

<sup>198</sup> C-277/09 *RBS Deutschland Holding* p. 46.

<sup>199</sup> C-277/09 *RBS Deutschland Holding* p. 47.

transaktioner och sina bolagsstrukturer.<sup>200</sup> RBSD hade med andra ord genom sitt leasingtransaktionsupplägg inte gjort sig skyldiga till förfarandemissbruk och kunde därmed ej nekas avdrag för erlagd ingående mervärdesskatt, trots att utgående mervärdesskatt ej betalats.<sup>201</sup>

EUD:s resonemang i detta rättsfall beaktar sammanfattningsvis de juridiska omständigheterna i båda de involverade medlemsstaterna men förkastar relevansen av det faktum att utgående mervärdesskatt ej har erlagts. Så länge ingående mervärdesskatt har erlagts i en medlemsstat och utgående mervärdesskatt skulle ha erlagts om transaktionerna genomförts i samma medlemsstat, samt att förfarandemissbruk inte föreligger, tillerkänns beskattningsbara personer avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Att brist på harmonisering mellan medlemsstaternas lagstiftning ger upphov till situationer där definitioner av transaktioner inte är samkörda över gränserna kan inte ligga beskattningsbara personer till last. Denna slutsats gäller givet att dessa beskattningsbara personer utför faktiska, legitima transaktioner.

#### **4.3.2.3 Morgan Stanley**

Den 24 januari 2019 meddelade EUD dom i mål C-165/17 *Morgan Stanley*. Målet har sin bakgrund i en begäran om förhandsavgörande från Conseil d'État (Frankrikes Högsta förvaltningsdomstol) och rör frågor kring den korrekta mervärdesskatterättsliga behandlingen av vissa gränsöverskridande transaktioner. Dessa transaktioner utfördes av en filial (i form av ett fast driftställe) i Paris åt huvudkontoret i Storbritannien, för vilka filialen erhöll vederlag. Filialen hade valt att göra avdrag för all mervärdesskatt hänförlig till dels dessa transaktioner, dels tjänster utförda åt lokala kunder i Frankrike. Vid granskning utförd av de franska skattemyndigheterna menade dessa att endast de lokala transaktionerna, vilka filialen valt att låta omfattas av mervärdesskatt, gav rätt till avdrag. Myndigheterna menade alltså att de transaktioner som bolaget haft gentemot sitt huvudkontor i Storbritannien inte gav upphov till avdragsrätt (även om viss sådan medgavs som en påföljdslättnad för bolaget), varmed filialen tillställdes att betala in den mervärdesskatt som dragits av. Detta beslut överklagades och drevs genom den franska förvaltningsinstansordningen, för att slutligen överlåtas till EUD i form av en förfrågan om förhandsbesked.<sup>202</sup>

Inledningsvis konstaterade EUD att den första av de två frågor som den hänskjutande domstolen ställt skulle förstås på följande sätt. Detta i syfte att förstå hur artikel 168, 169 och 173–175 i mervärdesskattedirektivet samt

---

<sup>200</sup> C-277/09 *RBS Deutschland Holding* p. 50–54.

<sup>201</sup> C-277/09 *RBS Deutschland Holding* p. 55.

<sup>202</sup> C-165/17 *Morgan Stanley* p. 16–22.

motsvarande artiklar i sjätte direktivet skulle tolkas i relation till de av filialens utgifter som enbart var hänförliga till huvudkontorets transaktioner. Det fanns tre alternativ för hur frågan skulle förstås gälla bestämmandet av den avdragsgilla andelen av utgifterna. Utifrån filialens transaktioner i registreringsstaten (Frankrike) och där gällande relevanta bestämmelser, utifrån den andel som var avdragsgill för huvudkontoret i den medlemsstat där detta var beläget (Storbritannien) eller utifrån en särskild avdragsgill andel bestående av en kombination av tillämpliga bestämmelser i Frankrike och i Storbritannien?<sup>203</sup> Det sistnämnda alternativet var endast tillämpligt under den förutsättning att transaktioner som utförts i Frankrike omfattades av mervärdesskatt. Detta förutsatte att huvudkontoret gjort ett val att transaktionerna skulle vara skattepliktiga, då transaktionerna i utgångsläget inte omfattades av mervärdesskatt.<sup>204</sup>

I sitt besvarande av denna fråga kontextualiserade EUD artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet genom att erinra om avdragsrättens särställning i egenskap av en omedelbar, grundläggande princip i mervärdesskattesystemet, vilken i princip inte får inskränkas. Avdragsrätten och -systemet garanterar mervärdesskattesystemets neutralitet i relation till all mervärdesskattepliktig ekonomisk verksamhet. Detta under förutsättningen att den mervärdesskatt som skall dras av är hänförlig till ingående transaktioner som har ett direkt och omedelbart samband med utgående transaktioner som medför avdragsrätt.<sup>205</sup> Det är alltså mot denna bakgrund som artikel 169(a) skall tolkas. Artikel stipulerar att beskattningsbara personers avdragsrätt för skattepliktiga kostnadskomponenter, vilka används för transaktioner utförda i annan medlemsstat än den där skatten för komponenterna har erlagts eller ska erläggas, är avhängig det krav att transaktionerna skulle varit avdragsgilla om de utförts i denna medlemsstat.<sup>206</sup> Mot bakgrund av dessa resonemang, tolkade EUD in två distinkta krav för att avdragsrätt skulle föreligga under artikel 169(a). Dels måste de aktuella transaktionerna vara skattepliktiga i omsättningsstaten, dels måste de blivit beskattade om de utförts i den medlemsstat där den mervärdesskatt som belöper på kostnadskomponenterna erlagts.<sup>207</sup> I det aktuella rättsfallet behövde alltså de relevanta transaktionerna vara skattepliktiga dels i Storbritannien (omsättningslandet), dels i Frankrike (det land där kostnadskomponenterna beskattats).

Domstolen slog vidare fast att det andra kravet som föreskrivs i artikel 169(a), dvs. att transaktionerna måste vara skattepliktiga i registreringsstaten

---

<sup>203</sup> C-165/17 *Morgan Stanley* p. 24.

<sup>204</sup> C-165/17 *Morgan Stanley* p. 25.

<sup>205</sup> C-165/17 *Morgan Stanley* p. 27–30.

<sup>206</sup> C-165/17 *Morgan Stanley* p. 31.

<sup>207</sup> C-165/17 *Morgan Stanley* p. 32.

(Frankrike), är uppfyllt i följande situation. En filial har utgifter, vilka är hänförliga till ett huvudkontors transaktioner. Dessa transaktioner har blivit beskattade i omsättningslandet (Storbritannien) Att transaktionerna även blivit beskattade i registreringsstaten, till följd av att filialen utnyttjat en i nationell lagstiftning stadgad möjlighet till frivillig beskattning av utgifterna, räcker för att uppfylla ovan nämnda krav.<sup>208</sup>

Mot bakgrund av tidigare praxis<sup>209</sup> konstaterade EUD att filialen som var föremål för prövning inte uppfyllde de krav på självständighet gentemot sitt huvudkontor för att kunna definieras som en självständig ekonomisk person. Istället var filialen och huvudkontoret att anse som en och samma beskattningsbara person, varmed transaktionerna mellan dessa parter var att anse som interna icke beskattningsbara flöden.<sup>210</sup> Således konstaterade EUD att en filial, vars relation till sitt huvudkontor var sådan som den i omständigheterna i målet, har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt inte bara hänförlig till skattepliktiga transaktioner utförda av själv filialen utan även transaktioner utförda av huvudkontoret. Detta givet att det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan ingående och utgående transaktioner. Denna avdragsrätt är villkorad av att transaktionerna ifråga även medfört avdragsrätt om de utförts i Frankrike, staten i vilken filialen var registrerad.<sup>211</sup> Med andra ord expanderades filialens avdragsrätt eftersom den ansågs utgöra samma beskattningsbara person som huvudkontoret, trots att de var belägna i olika medlemsstater.

Resonemanget som presenterats i föregående stycken kontextualiserades vidare av domstolen i relation till transaktioner för vilka det enbart delvis medges avdragsrätt, vilket aktualiseras vid blandad verksamhet. I enlighet med tidigare rättspraxis framhöll EUD att filialen enbart hade rätt till avdrag för mervärdesskatt hänförlig till avdragsgilla transaktioner.<sup>212</sup> Denna avdragsgilla andel räknas ut i enlighet med den beräkningsmetod som är fastställd i mervärdesskattedirektivet, den så kallade *pro-ratan*. Denna beräkning skulle dock, i det aktuella fallet, i täljaren endast inkludera sådana omsättningar som filialen haft för sådana skattepliktiga transaktioner utförda av huvudkontoret som även skulle medfört avdragsrätt i Frankrike.<sup>213</sup>

Vidare förkastade EUD parternas framförda förklaringsmodeller avseende bestämmandet av den avdragsgilla andel som filialen skulle kunna göra

---

<sup>208</sup> C-165/17 *Morgan Stanley* p. 33.

<sup>209</sup> Främst C-210/04 *FCE Bank* EU:C:2006:196 [2006] och C-16/17 *TGE Gas Engineering* EU:C:2018:647 [2018].

<sup>210</sup> C-165/17 *Morgan Stanley* p. 34–38.

<sup>211</sup> C-165/17 *Morgan Stanley* p. 39.

<sup>212</sup> C-165/17 *Morgan Stanley* p. 42–45.

<sup>213</sup> C-165/17 *Morgan Stanley* p. 46.



gällande. Morgan Stanleys resonemang, vilket omfattade alla filialens utgifter i tidigare led oberoende av dessas koppling till huvudkontoret och filialens transaktioner utförda i Frankrike, ansågs av domstolen vara oförenlig med tidigare rättspraxis.<sup>214</sup> Detta då en sådan beräkning skulle resultera i en alltför extensiv avdragsrätt, vilken delvis inkluderade transaktioner som saknade direkt och omedelbart samband med utgående transaktioner.<sup>215</sup> Vidare framhöll EUD att det inte heller var korrekt att, i bestämmandet av beräkningsunderlaget för den avdragsgilla andelen, utgå ifrån omsättning baserad på filialens transaktioner med huvudkontoret. Detta eftersom sådana transaktioner är, i direktivets mening, icke beskattningsbara interna flöden och därmed inte kan utgöra basis för en sådan beräkning.<sup>216</sup>

EUD:s slutliga bestämmande av tolkningen av de relevanta lagrummen och utsträckningen av filialens avdragsrätt byggde på följande premisser. Under förutsättningen att de utgifter som filialen haft enbart var hänförliga till dels skattepliktiga, dels undantagna transaktioner som huvudkontoret genomfört bestämdes den avdragsgilla andelen genom en beräkning i form av ett bråk. Täljaren utgjordes av beskattningsbara transaktioner vilka skulle ha medfört avdragsrätt även i Frankrike och nämnaren utgjordes av omsättningen av samtliga transaktioner utförda av huvudkontoret till vilka filialens kostnader var hänförliga. Även sådana transaktioner som omfattades av frivillig skattskyldighet i Frankrike skulle inkluderas i täljaren.<sup>217</sup>

Den andra av de två frågor som EUD fått ställd till sig av den nationella domstolen hade följande fokus. Frågan aktualiserade tolkning av relevanta bestämmelser i mervärdesskattedirektivet avseende avdragsrätt för filialens allmänna omkostnader hänförliga till dels filialens egna transaktioner i Frankrike, dels till transaktioner utförda av huvudkontoret i Storbritannien. Domstolen inledde med att erinra om tidigare praxis<sup>218</sup>, vilken bekräftat kravet på direkt och omedelbart samband mellan ingående transaktioner och utgående transaktioner, alternativt till allmänna omkostnader, för att avdragsrätt skall föreligga. Denna praxis understryker även den förutsättning att ingående kostnader måste utgöra en del av kostnadskomponenter i utgående skattepliktiga transaktioner för avdragsrätt skall föreligga.<sup>219</sup> Mot bakgrund av dessa överväganden gav domstolen följande svar på den andra frågan i målet.

---

<sup>214</sup> C-165/17 *Morgan Stanley* p. 48–50.

<sup>215</sup> C-165/17 *Morgan Stanley* p. 51–52.

<sup>216</sup> C-165/17 *Morgan Stanley* p. 53.

<sup>217</sup> C-165/17 *Morgan Stanley* p. 54.

<sup>218</sup> C-132/16 *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* EU:C:2017:683 [2017] samt praxis angiven i denna dom.

<sup>219</sup> C-165/17 *Morgan Stanley* p. 55–57.

Vid blandad verksamhet, dvs. sådan som innehåller både skattepliktiga och undantagna transaktioner, skall avdragsrätt bestämmas i enlighet med den beräkningsmetod som fastställts i mervärdesskattedirektivet. Efter att ha tillämpat samma typ av beräkningsmetod som domstolen föreskrev var tillämplig i den första frågan ställd i målet, slogs det fast att även avdragsrätten för filialens allmänna omkostnader skulle baseras på ett bråk. Det förelåg dock enligt domstolen en viktig skillnad i hur detta bråk skulle fastställas – i nämnaren skulle transaktioner utförda av både filialen och huvudkontoret inkluderas. Vidare skulle täljaren inkludera skattepliktiga transaktioner utförda av filialen samt transaktioner utförda av huvudkontoret. Detta med kravet att dessa skulle vara skattepliktiga dels i Storbritannien, dels hade varit skattepliktiga i Frankrike om de utförts där.<sup>220</sup>

Sammanfattningsvis understryker EUD att relationen mellan filialen och huvudkontoret är av yttersta vikt för bestämmandet av avdragsrätten för filialens utgifter. Detta oavsett om dessa utgifter är hänförliga till utgående transaktioner utförda av ett huvudkontor beläget i annan medlemsstat eller till allmänna omkostnader som filialen har haft för egna och huvudkontorets transaktioner. Domstolen framhåller att det är skillnad i vilka inmatningsvärden som är relevanta beroende på vilken av dessa avdragsrätter som skall beräknas, där filialens transaktioner tillmäts en mer framträdande roll i beräkningen av den avdragilla andelen avseende allmänna omkostnader. EUD slår även fast att avdragsrätten för gränsöverskridande transaktioner under artikel 169(a) är, åtminstone under sådana omständigheter som föreligger i målet, villkorad med att skatteplikt för transaktionerna föreligger i både omsättningsmedlemsstaten och i den medlemsstat där parten som utför tjänsterna är etablerad.

## **4.4 Skillnader mellan 10:11 3 st ML och artikel 169(a) Mervärdesskattedirektivet**

I detta avsnitt behandlas skillnaderna mellan relevanta bestämmelser i ML och relevanta bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Syftena bakom bestämmelserna jämförs och ett resonemang förs kring avvikelser och överensstämmelser mellan bestämmelserna.

---

<sup>220</sup> C-165/17 *Morgan Stanley* p. 58–60.

Bestämmelsen i 10:11 3 st ML tar inte bara sikte på den rättsliga status (avseende skatteplikt eller rätt till återbetalning) som en omsättning har här i landet utan även i omsättningslandet, vilket är en annan medlemsstat. Lagtexten i artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet har inte i sig samma fokus på förekomst av skatteplikt eller återbetalningsrätt i omsättningslandet. Denna bestämmelse tar endast sikte på den rättsliga status som den aktuella omsättningen hade haft i det land där skatten har betalats eller ska betalas. Huruvida omsättningen är skattepliktig eller medför rätt till avdragsrätt i omsättningsstaten är inte ett krav enligt lagtexten enligt dess lydelse. Därmed ställer svensk rätt, åtminstone vid en strikt jämförelse av lagtexterna, upp ett krav som till synes inte återfinns i motsvarande bestämmelse i Mervärdesskattedirektivet.

Som behandlats ovan<sup>221</sup> har svenska domstolar och myndigheter haft olika inställning till huruvida relevanta bestämmelser i ML harmoniserar med mervärdesskattedirektivet. Kammarrätten och SRN tillmätte artikel 169(a) direkt effekt, vilket gav den företräde framför 10:11 3 st ML. HFD frångick denna bedömning och vidmakthöll att svensk lagstiftning är förenlig med EU-rätten, då även direktivet innehåller krav på dubbel skatteplikt. Detta resonemang baserades i stor utsträckning på *Morgan Stanley*. Därmed tillämpade HFD inte artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet med direkt effekt, då svensk rätt ansågs vara förenlig med EU-rätten.

EU-rättslig praxis påvisar att kravet på dubbel skatteplikt har erkänts av EUD sedan millennieskiftet.<sup>222</sup> Detta krav har till och med framhållits vara ”mycket tydligt”<sup>223</sup>. Icke desto mindre bör det erinras om att artikel 17.3(a) i sjätte direktivet och artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet inte är exakt lika till sina ordalydelser. Artikel 17.3 i sjätte direktivet reglerade explicit såväl avdragsrätt som återbetalningsrätt, medan artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet enbart är fokuserad på rätten till avdrag.<sup>224</sup> Så är dock inte fallet i den svenskspråkiga versionen av mervärdesskattedirektivet, då återbetalningsrätt fortfarande föreligger enligt artikelns lydelse.

Vidare föreligger inte heller avdragsrätt om en transaktion är gemenskapsintern, dvs. gränsöverskridande inom EU, om den beskattningsbara personen omfattas av ett undantag i etableringsstaten.<sup>225</sup> Om avdragsrätt skulle erkännas för en beskattningsbar person, vars verksamhet är undantagen inom etableringsstaten, endast på basis av att transaktionerna

---

<sup>221</sup> I avsnitt 4.2.2.

<sup>222</sup> C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena*, se avsnitt 4.3.2.1.1 ovan.

<sup>223</sup> Förslag till avgörande av Generaladvokat Saggio i C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena* p. 8.

<sup>224</sup> Terra och Kajus (2019) s. 1197–1198.

<sup>225</sup> C-240/05 *Eurodental* EU:C:2006:763 [2006] p. 41–42.

ifråga är gemenskapsinterna, hade denna avdragsrätt varit i strid med neutralitetsprincipen.<sup>226</sup> Detta eftersom denna beskattningsbara person skulle försättas i en skattemässigt fördelaktig position jämfört med sina konkurrenter.<sup>227</sup> Enligt Mervärdesskattekommittén är detta scenario att särskilja från situationen där transaktionen ifråga medför avdragsrätt i etableringsstaten men inte i omsättningslandet. I sådana situationer består, enligt Mervärdesskattekommitténs nästan enhälliga utlåtande, avdragsrätten även i omsättningsstaten – trots att sådan avdragsrätt inte medges under detta lands lagstiftning.<sup>228</sup>

Det framgår även att artikel 169(a) och dess föregångare inte tar sikte på det faktiska beskattningsbara resultatet som följer av transaktioner.<sup>229</sup> Det är möjligt att skatt inte betalas i någon medlemsstat eftersom medlemsstaterna valt att införa olika definitioner avseende var ett tillhandahållande skall anses ha skett eller var det skall beskattats. Avdrags- och återbetalningsrätten påverkas inte av ett sådant utfall.<sup>230</sup> Eftersom mervärdesskattesystemet ännu inte är fulländat uppstår det stundtals konkurrenssnedvridningar mellan medlemsstaterna, då reglerna i olika medlemsstater kan skilja sig åt. Det är dock inte tillåtet för medlemsstater att själva skapa konkurrenssnedvridningar genom att anta nationell lagstiftning vilken skapar sådan snedvridning, även om sådan sker i respons på att andra medlemsstater har konkurrenssnedvridande regler på grund av införandet av undantags- och övergångsbestämmelser.<sup>231</sup>

Det är även tydligt att hinder, med ursprung i nationell lagstiftning oförenlig med mervärdesskattedirektivet, för avdragsrätt hänförlig till gränsöverskridande transaktioner har erkänts av EUD som skäliga.<sup>232</sup> Att nationell lagstiftning angående ett registreringsförfarande för mervärdesskatt gör det i princip omöjligt för vissa beskattningsbara personer att bli erkända som icke skattebefriade anses därmed inte av EUD vara skäl till att utsträcka avdragsrätt även till dessa beskattningsbara personer. Istället begränsas tillämpligheten av artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet till en bedömning avseende huruvida den beskattningsbara personens gränsöverskridande transaktioner hade varit skattepliktiga om de utförts inom

---

<sup>226</sup> C-240/05 *Eurodental* p. 46–48.

<sup>227</sup> C-240/05 *Eurodental* p. 47.

<sup>228</sup> Mervärdesskattekommittén, *Guidelines resulting from the 102nd Meeting – CJEU Case C-388/11 LE Crédit Lyonnais: Allocation of turnover and deduction* (30 mars 2015) Document I – taxud.c.1(2015)4754627 – 874.

<sup>229</sup> C-277/09 *RBS Deutschland Holding* p. 41–42 och C-507/16 *Entertainment Bulgaria System* p. 42.

<sup>230</sup> *Ibid.*

<sup>231</sup> C-240/05 *Eurodental* p. 56–57.

<sup>232</sup> C-507/16 *Entertainment Bulgaria System* p. 43.

ramen för en och samma medlemsstat, dvs. etableringsstaten.<sup>233</sup> De lagstiftningsmässiga skälen till varför dessa transaktioner, i vissa fall, inte är skattepliktiga verkar i ljuset av *Entertainment Bulgaria Systems* vara ovidkommande. Således är omfånget för prövningen av förekomsten av avdragsrätt med stöd av artikel 169(a) förhållandevis snävt. Varken det faktiska utfallet av betalningen av mervärdesskatt hänförlig till transaktionerna i andra medlemsstater (än etableringsstaten) eller skälen till varför skattebefrielse föreligger i etableringsstaten är enligt EUD skäl till att påverka avdragsrättens rättsliga status. Det är de renodlade juridiska förutsättningarna som sätter gränserna för sådan avdragsrätt.

## 4.5 Sammanfattning

Beviljande av den återbetalningsrätt för erlagd mervärdesskatt i gränsöverskridande transaktioner som återfinns i 10:11 3 st ML bygger på att 3 kumulativa rekvisit är uppfyllda. Följande krav måste uppfyllas för att återbetalningsrätt ska föreligga:

- 1) Skatteplikt eller återbetalningsrätt i omsättningslandet,
- 2) Skatteplikt eller återbetalningsrätt i Sverige, samt
- 3) Att återbetalningsrätten inte är av sådan art att den skall ansökas om i enlighet 10:1–2 ML.

Även artikel 169(a) innehåller tre rekvisit, vilka dock skiljer sig något åt från rekvisiten i 10:11 3 st ML. Avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt artikeln kräver följande förutsättningar:

- 1) Att transaktionerna ifråga utförs inom ramen för ekonomisk verksamhet som sådan definieras i direktivet,
- 2) Att utförandet av dessa transaktioner sker utanför medlemsstaten där mervärdesskatt ska erläggas eller har erlagts, samt
- 3) Att avdragsrätt för transaktionerna hade förelegat om de utförts i den medlemsstat där mervärdesskatt skulle ha erlagts eller har erlagts.

Utifrån skillnaderna i rekvisit i respektive bestämmelse kan det fastställas att artikel 169(a) enligt sin lydelse inte innehåller något krav på dubbel skatteplikt. Detta har dock nyanserats betydligt i EUD:s praxis.

I svensk praxis har Kammarrätten i Stockholm åsidosatt ML till förmån för mervärdesskattedirektivet, som därmed tillämpats i enlighet med principen

---

<sup>233</sup> C-277/09 *RBS Deutschland Holding* p. 30–34.

om direkt effekt. SRN följde samma linje i det förhandsbesked som låg till grund för EQT-målet. I detta mål bryter dock HFD den argumentationslinje som förts av både kammarrätten och SRN med hänvisning till EUD:s avgörande i *Morgan Stanley* och framhåller att den svenska lagstiftningen är förenlig med EU-rätten. Kravet på dubbel skatteplikt existerar alltså, enligt HFD, i både svensk rätt och i EU-rätten.

EUD har i ett antal avgörande rörande artikel 169(a) och dess föregångare i sjätte direktivet, artikel 17(3)(a), utmejslat vissa principer för hur artiklarna skall tolkas och tillämpas. Av *Monte dei Paschi Di Siena* framgår det att återbetalningsrätten för ingående mervärdesskatt i gränsöverskridande situationer är villkorad av dels skatteplikt i etableringsstaten, dels av avdragsrätt i återbetalningsstaten. I generaladvokat Saggios förslaget till avgörande i *Monte dei Paschi Di Siena* understryks även dessa kumulativa krav explicit. Gällande utformningen av skatteplikten har EUD slagit fast följande. Enligt avgörandet i *EGN* är omvänd skatteplikt utan vikt för fastställandet av avdrags- eller återbetalningsrätt. Att utgående mervärdesskatt inte har erlagts, på grund av regelmässiga diskrepanser mellan medlemsstaternas lagstiftningar, påverkar inte återbetalnings- och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vilket EUD fastställt i *RBS Deutschland Holding* och *Entertainment Bulgaria Systems*. Medlemsstaterna har viss frihet att välja utformning på sina processrättsliga system, så länge dessa kan säkerställa korrekt mervärdesbeskattning och säkrar skatteneutralitet, i enlighet med avgörandet i *ADV Allround*. Beskattningsbara personer kan dock inte obegränsat beakta omsättningen utförda av filialer vid bestämmande av avdragsrätt, se *Le Crédit Lyonnais*. Enligt avgörandet i *Morgan Stanley* kan den rättsliga relationen mellan filial och huvudkontor dock delvis påverka denna avdragsrätt. *Morgan Stanley* etablerar även ett tydligt krav på dubbel skatteplikt i relation till avdragsrätt i gränsöverskridande transaktioner. Rätten till återbetalning för ingående mervärdesskatt hänförlig till gränsöverskridande transaktioner har alltså nyanserats betydligt i praxis från EUD.

# 5 Analys

## 5.1 Introduktion

I detta kapitel kommer det material som presenterats i föregående kapitel att granskas och analyseras. Syftet är att utifrån detta material påbörja processen att besvara de forskningsfrågor som återfinns i avsnitt 1.3. Inledningsvis, i avsnitt 5.2, ligger fokus på att analysera HFD 2020 ref. 17 genom att problematisera och anknyta de överväganden som HFD ger uttryck för i domen till den EU-rättsliga praxis som presenterats ovan. I avsnitt 5.3 som därpå följer analyseras *Morgan Stanley* på ett likartat sätt och en diskussion förs kring huruvida detta rättsfall bör tolkas i bred eller smal bemärkelse. För att knyta samman de överväganden som sker i dessa två avsnitt utforskas den svenska rättens förenlighet med EU-rätten i avsnitt 5.4. Dels undersöks huruvida den svenska rätten ställer upp mer långtgående krav än EU-rätten, dels diskuteras förslaget till en ny mervärdesskatt (SOU 2020:31) och huruvida detta löser eventuella rättskonflikter. I det därpå följande avsnittet, avsnitt 5.5, diskuteras hur beskattningsbara person kan komma att påverkas av det nu gällande rättsläget avseende avdragsrätt och återbetalningsrätt för gränsöverskridande transaktioner. Slutligen sammanfattas slutsatserna som dragits i kapitlet i avsnitt 5.6.

## 5.2 HFD 2020 ref. 17 – krav på dubbel skatteplikt i svensk rätt?

HFD 2020 ref. 17 innebär ett avsteg mot den tidigare praxis som finns på detta område. Kammarrätten i Stockholm gav 2014<sup>234</sup> mervärdesskattedirektivet företräde framför svensk rätt på området, på basis av att den svenska rätten inte var förenlig med EU-rätten. Ett liknande resonemang fördes även av SRN i det förhandsbesked om föranledde HFD 2020 ref. 17.<sup>235</sup> HFD inleder sitt resonemang med att tolka artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet, eftersom denna artikel givits företräde framför svensk rätt av SRN.<sup>236</sup> I detta resonemang konstaterar HFD att, mot bakgrund av *Morgan Stanley*, mervärdesskattedirektivet ställer upp ett krav på dubbel skatteplikt.<sup>237</sup> Det skall även understrykas att kravet på dubbel skatteplikt i

---

<sup>234</sup> Kammarrätten i Stockholm, mål 2314-13.

<sup>235</sup> SRN 23-18/I.

<sup>236</sup> HFD 2020 ref. 17 p. 15–23.

<sup>237</sup> HFD 2020 ref. 17 p. 25–26.

mervärdesskattedirektivet är rättsligt och inte avser huruvida mervärdesskatt erlagts i praktiken, vilket HFD erinrar om att EUD slagit fast i *RBS Deutschland*.<sup>238</sup> I HFD:s tolkning läggs tonvikt på huruvida de transaktioner som föremål för prövning är undantagna från mervärdesskatt eller ej, inte på huruvida det faktiskt har erlagts någon mervärdesskatt i praktiskt hänseende.<sup>239</sup> Således bygger tolkningen av 10:11 3 st ML på huruvida en omsättning är skattepliktig eller medför rätt av återbetalning i dels Sverige, dels i omsättningslandet, ur **rättsligt** hänseende.

Den tolkning som HFD gjort av EU-rätten och den svenska rätten innebär alltså ingen utökning av den svenska rättens applicerbarhet på situationer där gränsöverskridande transaktioner är skattepliktiga ur rättsligt hänseende men där det i praktiken inte betalas in någon mervärdesskatt. Artikel 169(a) och 10:11 3 st ML är bestämmelser som potentiellt kan kringgås av beskattningsbara personer i situationer där andra regler i respektive mervärdesskatteregelverk möjliggör detta. Ett tydligt exempel på denna typ av scenario är när medlemsstater har motstridiga bestämmelser avseende tillhandahållandeort för transaktioner, som en konsekvens av att medlemsstaterna definierar transaktionerna annorlunda.<sup>240</sup> I dessa situationer, med avsaknad av explicit reglering på EU-nivå gällande hur medlemsstaterna ska definiera transaktioner, är det fortsatt möjligt att ha rätt till återbetalning eller avdrag oavsett om utgående mervärdesskatt faktisk erlagts.

HFD:s dom är summarisk i sin hänvisning till merparten av den praxis från EUD som omnämns i domen, undantaget *Morgan Stanley*. I domen hänvisas även till *RBS Deutschland* i viss utsträckning. Detta görs för att understryka att tillmätande av återbetalningsrätt bygger på de rättsliga förutsättningarna för sådan rätt är uppfyllda, oberoende av ifall utgående mervärdesskatt har erlagts. Därutöver ges merparten av övrig hänvisad praxis<sup>241</sup> ingen explicit betydelse i domen. *Morgan Stanley* spelar med andra ord avgörande betydelse för den rättsliga basis som HFD valt att bygga sitt resonemang på. Det är svårt att, med strikt säkerhet, avgöra om det är just EUD:s dom i *Morgan Stanley* som förändrat hur domstolarna valt att tolka huruvida 10:11 3 st ML är förenlig med mervärdesskattedirektivet. Faktum kvarstår dock att både Kammarrätten i Stockholm och SRN, innan *Morgan Stanley* avgjordes, framhöll att svensk rätt inte skulle tillämpas i dessa situationer. Att bestämmelserna i ett direktiv ges företräde framför svensk rätt är

---

<sup>238</sup> HFD 2020 ref. 17 p. 20–22.

<sup>239</sup> Jfr. HFD 2020 ref. 17 p. 25–27.

<sup>240</sup> Jfr. *RBS Deutschland Holding* och *Entertainment Bulgaria Systems*, se avsnitt 4.3.2.2 respektive 4.3.2.1.5 ovan.

<sup>241</sup> C-316/18 *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* EU:C:2019:559 [2019] hänvisas till kortfattat för att klargöra innebörden av artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet, se HFD 2020 ref. 17 p. 16.



anmärkningsvärt, då detta innebär att den svenska bestämmelsen, åtminstone ur dessa instansers perspektiv, inte är korrekt utformad. Därmed väcks även frågan varför Kammarrätten och SRN inte valde att beakta tidigare EU-rättslig praxis som behandlar denna typ av rättssituation. Som illustrerats ovan<sup>242</sup> är *Monte dei Paschi Di Siena* relevant för den typ av gränsöverskridande transaktioner som behandlas i HFD 2020 ref. 17.

En annan konsekvens av HFD:s resonemang är det tydliggörande av 10:11 3 st ML kumulativa rekvisit som fastställs i domen. Den första punkten i tredje stycket i lagrummet tar sikte på ifall omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt i omsättningslandet, vilket enligt lagtexten är en annan medlemsstat. Det är först i andra punkten i lagrummet som omsättningens mervärdesskatterättsliga status i Sverige beaktas. HFD behövde alltså inte ta ställning till omsättningens status i Sverige efter att det var klargjort att transaktionen var undantagen skatteplikt i Luxemburg.<sup>243</sup> Detta torde innebära att omsättningarnas mervärdesskatterättsliga status i omsättningslandet, till följd av den lagtekniska konstruktionen i paragrafen, har företräde framför motsvarande status i Sverige. Således är det av stor vikt för beskattningsbara personer att ha fullständig kännedom om mervärdesskattelagstiftningen i omsättningsländer, givet att dessa personer önskar ansöka om återbetalning eller avdrag av ingående mervärdesskatt med stöd av 10:11 3 st ML. Viss diskrepans mellan medlemsstaternas tillämpning av det rättsliga mervärdesskattesystemet är förenligt med EU-rätten.<sup>244</sup> Därmed finns det en risk att regelverket i omsättningsstaten som aktualiseras i en gränsöverskridande transaktion föreskriver oförenligheter med den svenska rätten. Sådana risker begränsas dock av de bakomliggande målsättningarna med mervärdesskattesystemets bestämmelser.<sup>245</sup> Beskattningsbara personer som företar gränsöverskridande transaktioner åtnjuter alltså ett visst av skydd mot negativ påverkan av oförenligheter mellan regelverk. De beskattningsbara personer som företar denna typ av transaktioner som omfattas av 10:11 3 st ML måste icke desto mindre ha detaljerad kunskap avseende omsättningslandets regelverk och huruvida detta erkänner avdragsrätt eller återbetalningsrätt för de aktuella transaktionerna. Detta för att säkerställa att svensk rätt tillåter återbetalning eller avdrag för den aktuella ingående mervärdesskatten, vilket tydligt understryks av utfallet i HFD 2020 ref. 17. Beskattningsbara personer måste alltså förhålla sig till flertalet rättssystem i gränsöverskridande scenarion.<sup>246</sup>

---

<sup>242</sup> Se avsnitt 4.3.2.1.1.

<sup>243</sup> HFD 2020 ref. 17 p. 25–26.

<sup>244</sup> Se förslag till avgörande av Generaladvokat Mazák i C-218/10 *ADV Allround* p. 66–68 samt redogörelsen för *ADV Allround* i avsnitt 4.3.2.1.3.

<sup>245</sup> C-218/10 *ADV Allround* p. 44–45.

<sup>246</sup> Jfr. C-388/11 *Le Crédit Lyonnais*, avsnitt 4.3.2.1.4.

Sammanfattningsvis ska det framhållas att HFD 2020 ref. 17 fyller ett viktigt tydliggörande syfte. I domen slår HFD slår fast att svensk rätts stadgande av dubbel skatteplikt är förenligt med EU-rätten. Oklarheter avseende oförenlighet eller förenlighet mellan nationell lagstiftning och mervärdesskattedirektivet gynnar knappast rättstillämpningen eller rättssäkerheten. Att det därutöver finns knapphändig praxis på området underlättar inte fastställandet av rättsläget. Utformningen av svensk lagstiftning tillmäter stor betydelse till lagstiftningen i andra medlemsstater avseende fastställandet av föreliggande av rätten till återbetalning eller avdrag. Då lagstiftningen i andra medlemsstater knappast kan påverkas av den svenska lagstiftaren eller rättstillämparen är det viktigt att svensk praxis klargör svensk rätt. Därmed kan rättssäkerhet ur svensk avseende säkras för beskattningsbara personer som önskar åtnjuta rätten till återbetalning eller avdrag i enlighet med 10:11 3 st ML. Icke desto mindre resulterar domen i att beskattningsbara personer behöver ha extensiv kunskap om lagstiftning och rättsläget i omsättningslandet, ifall de önskar företa gränsöverskridande transaktioner mellan Sverige och andra medlemsstater. Som illustreras i *EQT-domen* är det tillräckligt att omsättningen inte är skattepliktig i en annan medlemsstat för att en beskattningsbar person måste bära kostnaden av ingående mervärdesskatt.

### **5.3 *Morgan Stanley* – bred eller snäv tolkning?**

Relevansen av en dom från EUD för framtida rättstillämpning är beroende av prejudikatvärdet av den specifika domen.<sup>247</sup> Fråga blir därmed om en specifik dom är begränsad till omständigheterna i det specifika fallet eller ifall slutsatserna som EUD dragit i domen är generaliserbara och kan tillämpas på ett bredare plan? Det är med denna frågeställning i beaktande som avgörandet i *Morgan Stanley* analyseras i detta avsnitt. Därigenom ämnar denna framställning att undersöka ifall *Morgan Stanley* kan ges ett brett tolkningsgenomslag i det svenska rättsläget.

EUD hade i *Morgan Stanley* att ta ställning till en gränsöverskridande situation där en filial, vilken uppfyllde kraven för fast etablering i mervärdesskatterättsliga termer, haft kostnader såväl för transaktioner utförda av sitt huvudkontor i en annan medlemsstat som för egna transaktioner

---

<sup>247</sup> Se Mattias Derlén och Johan Lindholm, "Characteristics of Precedent: The Case Law of the European Court of Justice in Three Dimensions" (2015) 16 5 *German Law Review* s. 1073–1098 för en analys av beståndsdelarna i prejudikatvärdet hos specifika domar från EUD.

utförda av filialen själv.<sup>248</sup> Transaktionerna var av bank- och finanskaraktär och var, till följd av att klaganden tillvaratagit en möjlighet att låta sådana transaktioner omfattas av skatteplikt, skattepliktiga i det land där kostnaderna uppkommit men var undantagna i omsättningslandet.<sup>249</sup>

Omständigheterna i *Morgan Stanley* var med andra ord snarlika till omständigheterna i *Monte Dei Paschi Di Siena*, ett rättsfall med central betydelse i *Morgan Stanley*. Den centrala skillnaden mellan rättsfallet är dock att det i *Monte Dei Paschi Di Siena* inte förekom någon fast etablering i omsättningslandet. I *Monte Dei Paschi Di Siena* framgår det explicit att EUD i sina resonemang förutsätter att återbetalning av ingående mervärdesskatt bygger på att de relevanta transaktionerna både är skattepliktiga i etableringsstaten och medfört avdragsrätt i återbetalningsstaten.<sup>250</sup> Detta gäller även i situationer där de aktuella transaktionerna endast delvis skulle medfört avdragsrätt, vid så kallad blandad verksamhet. På samma sätt som en beskattningsbar person som utför blandad verksamhet inom gränserna för en enskild medlemsstat har rätt till avdrag i proportion till ”storleken” på den andel som skattepliktig, har en beskattningsbar person som utför gränsöverskridande blandad verksamhet samma proportionella avdragsrätt. Avdragsrätt är dock till viss del begränsad i scenarion involverade filialstrukturer.<sup>251</sup>

Andersson och Fornell lägger i sin analys stor vikt vid det faktum att omständigheterna i *Morgan Stanley* omfattade transaktioner mellan en filial och ett huvudkontor, vilket enligt dem särskiljer målet från *Monte dei Paschi di Siena* och *RBS Deutschland Holding*.<sup>252</sup> Filialstrukturen som var för handen i *Morgan Stanley* är enligt författarna grunden för att avdragsrätt baserad på principen om direkt och omedelbart samband. I artikeln<sup>253</sup> argumenterar författarna därutöver för att *Morgan Stanley* inte bör påverka rättsläget vad gäller den brist på överensstämmelse mellan 10:11 3 st ML och artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet som då ansågs föreligga. I ljuset av HFD 2020 ref. 17 kan vi se att så inte är fallet i dagens rättsläge. *Morgan Stanley* kan inte anses sakna relevans för relationen mellan de nämnda lagrummen. HFD utgår i sitt resonemang från att *Morgan Stanley* är tillämpligt på omständigheterna i *EQT-målet*, vilka inte omfattar någon typ av filialstruktur. I svensk praxis har alltså *Morgan Stanley* getts ett bredare

---

<sup>248</sup> C-165/17 *Morgan Stanley* p. 16–22.

<sup>249</sup> C-165/17 *Morgan Stanley* p. 16–25.

<sup>250</sup> C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena* p. 22–28.

<sup>251</sup> C-388/11 *Le Crédit Lyonnais* p. 38–40.

<sup>252</sup> Emma Andersson och Pontus Fornell, ”Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i filialstruktur – en analys av EU-domstolens tvåstegstest i *Morgan Stanley*” (2019) 3 *Svensk Skattetidning* s. 201.

<sup>253</sup> Vilken publicerades 2019-06-28.

genomslag än vad som kanske var väntat i doktrin.<sup>254</sup> Det har även framkommit av EUD:s praxis att relationen mellan parterna inte påverkar rätt till avdrag.<sup>255</sup> Omfånget av avdragsrätten är dock beroende på relation mellan huvudkontor och filial i scenarion som omfattar filialstrukturer.<sup>256</sup>

I sin artikel påtalar även Andersson och Fornell de potentiella svårigheter som *Morgan Stanley* kan orsaka för beskattningsbara personer. Dessa svårigheter kan bland annat vara av bevisnatur, speciellt vad avser att visa att en filials kostnader är (eller inte är) hänförliga till huvudkontorets tillhandahållanden. Dock är det främst nästa svårighet som intressant för denna framställning. Författarna påtalar att risken för att beskattningsbara personer, som en konsekvens av att medlemsstaterna har olika tolkning av direktivets bestämmelser i sina nationella rättsordningar, nekas avdragsrätt eller återbetalningsrätt.<sup>257</sup>

Tillämpning av *Morgan Stanley* på bred skala är med andra ord inte helt utan konsekvenser för beskattningsbara personer. Dock skall det erinras om att förutsättningarna för avgörandet i *Morgan Stanley* etablerades i tidigare praxis från EUD.<sup>258</sup> Att dubbel skatteplikt måste föreligga för att rätten till avdrag i gränsöverskridande transaktioner skall föreligga är därmed egentligen inte något nytt. *Morgan Stanley* innebär dock ett tydliggörande i form av att EUD utförligt resonerar kring kravet på dubbel skatteplikt och förutsättningarna för avdrag under detta krav. Framtida praxis på området kommer förhoppningsvis att ytterligare förtydliga detta krav.

För svenskt avseende går det konstatera att HFD:s tillämpande av *Morgan Stanley* i *EQT-domen* etablerar ett berättigande för svensk rätts förenlighet med mervärdesskattedirektivet. Eftersom HFD:s resonemang kring *Morgan Stanley* har sikte på just kravet på dubbel skatteplikt, snarare än andra aspekter av denna dom, bör tillämpningen av *Morgan Stanley* bli förhållandevis bred i svensk praxis hädanefter. Kravet på dubbel skatteplikt är, i HFD:s tolkning, inte begränsat av förbehåll (utöver rekvisiten i 10:11 3 st ML) utan är en tydlig och klar regel. Detta krav tar sikte på de juridiska omständigheterna i relevanta medlemsstater.<sup>259</sup> Sålunda kan *Morgan Stanley*, åtminstone vad avser svensk rätt, inte begränsas till att enbart vara tillämpligt inom omständigheterna i målet.

---

<sup>254</sup> Jfr. Jesper Öberg, Martin Jacobsson och Tomas Karlsson, "B4 Mervärdesskatt" (2020) 6 *Skattenytt* s. 416, s. 460–461.

<sup>255</sup> Jfr. *EGN* i avsnitt 4.3.2.1.2 ovan.

<sup>256</sup> C-165/17 *Morgan Stanley* p. 34–39.

<sup>257</sup> Andersson och Fornell (2019).

<sup>258</sup> Exempelvis i C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena*, se avsnitt 4.4.

<sup>259</sup> Jfr. C-277/09 *RBS Deutschland Holding* p. 41–42 och C-507/16 *Entertainment Bulgaria System* p. 42.

## 5.4 Svensk rätts förenlighet med EU-rätten

### 5.4.1 Att gå bortom direktivets krav i nationell lag?

Syftet med direktiv inom EU-rätten är att få till stånd ett visst resultat inom det specifika juridiska område som varje specifikt direktiv reglerar.<sup>260</sup> Då direktivförfarandet bygger på implementering i nationell lagstiftning finns det en risk att det existerar avvikelser i medlemsstaternas lagstiftningar, såväl avseende felaktig implementering som brist på implementering.<sup>261</sup> Som illustrerats ovan har ML vissa avvikelser gentemot lydelseerna i motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet.

Kravet på dubbel skatteplikt i svensk lagstiftning är ett krav utan specifika förbehåll. Föreligger de juridiska förutsättningarna för dubbel skatteplikt i dels omsättningslandet, dels här i Sverige, så är förutsättningarna för avdragsrätt eller återbetalningsrätt (givet att dessa inte faller inom de andra förbehåll som finns i lagrummet) uppfyllda. De nyanser som utmejslats i EU-rättslig praxis<sup>262</sup> omnämns alltså inte i den svenska lagtexten. Denna praxis har behandlat kraven för dubbel skatteplikt inom ramen för transaktionsstrukturer involverande etableringar<sup>263</sup>, fasta driftställen<sup>264</sup> och filialer<sup>265</sup>. Huruvida artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet skall tolkas som uppställande ett krav på dubbel skatteplikt i alla tänkbara scenarion involverande gränsöverskridande transaktioner är därmed ännu inte klarlagt. Detta är en betydande kontrast gentemot den svenska regleringen. 10:11 3 st ML, till följd av den lagtekniska konstruktionen, medger beskattningsbara personer ett smalare utrymme att nyttja diskrepansen mellan medlemsstaternas regelverk. Även om omsättningen är skattepliktig i Sverige så måste den även vara det i omsättningslandet och vice versa. Bestämmelsen är alltså både fokuserad på rättsläget inrikes och rättsläget utrikes. Detta gäller oberoende av omsättningens struktur – dvs. om den sker mellan besläktade parter (systerbolag och liknande) eller mellan helt oberoende parter.

---

<sup>260</sup> Berry, Homewood och Bogusz (2019) s. 113.

<sup>261</sup> Berry, Homewood och Bogusz (2019) s. 125.

<sup>262</sup> Se avsnitt 4.4.

<sup>263</sup> C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena*, se ovan i avsnitt 4.3.2.1.1.

<sup>264</sup> C-388/11 *Le Crédit Lyonnais*, se ovan i avsnitt 4.3.2.1.4.

<sup>265</sup> C-165/17 *Morgan Stanley*, se ovan i avsnitt 4.3.2.3.

Det ska även tilläggas att på områden där det saknas unionsrättslig reglering avseende återbetalningsrätt av ingående mervärdesskatt i gränsöverskridande situationer har medlemsstaterna diskretion i hur de väljer att fastställa villkoren för begäran om sådan återbetalningsrätt.<sup>266</sup> Vissa avvikelser mellan medlemsstaternas mervärdesskattesystemet är tillåtna, så länge dessa inte utgör hinder för grundläggande mervärdesskatterättsliga principer.<sup>267</sup> Denna rätt kan dock inte begränsas med villkor om faktiskt erläggande av utgående mervärdesskatt.<sup>268</sup>

Avgörandet i HFD 2020 ref. 17 fastställer att det föreligger förenlighet mellan EU-rätten och den svenska rätten avseende dubbel skatteplikt, trots att lydelseerna i respektive bestämmelser är olika. Det är dock tydligt att svensk rätt explicit ställer upp ett krav på dubbel skatteplikt i lagtext, vilket inte förekommer i mervärdesskattedirektivet. Först vid tolkning av direktivets lydelse i ljuset av EUD:s praxis har detta krav etablerats. Innebär då detta att svensk lagstiftning ställer mer långtgående krav på beskattningsbara personer än EU-rätten, åtminstone vad avser lagtextens lydelse? Lagtextens rättskällevärde är generellt sätt högre än motsvarande värde avseende prejudikat och rättspraxis i allmänhet. Relationen mellan rättskällorna är dock inte helt okomplicerad på skatterättsområdet, speciellt när det mervärdesskatt.<sup>269</sup> Eftersom det i gällande rättsläge föreligger enighet mellan EUD:s och HFD:s tolkningar av kravet på dubbel skatteplikt förefaller dock skillnaden mellan lydelseerna i svensk rätt och EU-rätt inte påverka rättstillämpningen i extensiv mån. Mervärdesskatterätten är dock ett ombyttligt rättsområde och tillämpningen av EUD:s prejudikat har inte varit helt enhetlig i svensk praxis.<sup>270</sup> Framtida förenlighet mellan svensk rätts explicita krav på dubbel skatteplikt och EU-rättens implicita krav på detsamma är därmed oviss.

## 5.4.2 Något om SOU 2020:31 och kravet på dubbel skatteplikt

Den förste juni 2020 presenterades SOU 2020:31, titulerad ”En ny mervärdesskattelag”. Denna utredning har sin bakgrund i ett kommittédirektiv från 28 juni 2016.<sup>271</sup> Enligt kommittédirektivet är syftet

---

<sup>266</sup> C-35/05 *Reemtsma Cigarettenfabriken* p. 37 och däri angiven rättspraxis.

<sup>267</sup> C-218/10 *ADV Allround* p. 42–43.

<sup>268</sup> C-277/09 *RBS Deutschland Holding* p. 46 och C-507/16 *Entertainment Bulgaria System* p. 42.

<sup>269</sup> Se Eleonor Kristoffersson, ”Att använda prejudikat och annan praxis i rättstillämpningen” (2011) 10 *Svensk Skattetidning* s. 835.

<sup>270</sup> Kristoffersson (2011) s. 845–849.

<sup>271</sup> Dir. 2016:58.

med utredningen att genomföra en översyn av mervärdesskattelagstiftningen ur ett författningstekniskt perspektiv och därigenom förbättra, strukturera och modernisera (med särskild fokus på terminologi) lagstiftningen.<sup>272</sup> Vidare framgår det av kommittédirektivet att förenlighet med EU-rätten är särskilt viktigt för såväl skattebetalare som för Skatteverket och domstolsväsendet, då osäkerhet gällande svensk lagstiftnings överensstämmelse med EU-rätten är kostnadsdrivande och ineffektivt.<sup>273</sup> Rådande svensk lagstiftning avviker från mervärdesskattedirektivet på flera områden, främst avseende vissa begrepp i lagtexten, och innehåller bestämmelser som är oförenliga med unionsrätten.<sup>274</sup> Utredarens moderniseringsuppdrag gällande lagstiftningen syftar därmed till att i större utsträckning anpassa den svenska lagtextens innehåll och struktur till mervärdesskattedirektivets motsvarigheter, vilket bidrar till hållbarhet och skapar förutsättningar för att effektivt modifiera lagtexten i takt med att EU-rätten utvecklas.<sup>275</sup> Det lagförslag som utredningen lägger fram föreslås träda i kraft förste januari 2022.

I utredningen presenteras en mycket omfattande översyn av det mervärdesskatterättsliga ramverket i Sverige, med ett förslag på en ny Mervärdesskattelag som central punkt. Denna följer, i enlighet med utredningens uppdrag, strukturen i mervärdesskattedirektivet.<sup>276</sup> I förslaget till en ny mervärdesskattelag (NML) motsvaras 10:11 3 st ML av 13:9 NML. Både dessa bestämmelser motsvaras av artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet.<sup>277</sup>

Utredningens förslag till 13:9 NML är mycket snarlik artikel 169(a) och följer samma struktur som denna artikel. Den föreslagna paragrafen slår fast att rätt till avdrag föreligger för en beskattningsbar person i den mån denne använder varor och tjänster för transaktioner i utlandet av sådana typer som anges i 13:6 1-4 p. och 13:8 NML<sup>278</sup>, givet dessa utförs inom ramen för ekonomisk verksamhet omfattad av definitionen i 4:2 NML. Dessa transaktioner måste även ha varit avdragsgilla om de genomförts i Sverige.<sup>279</sup> Förslaget omfattar alltså inte ett krav på dubbel skatteplikt, vilket är en skillnad från 10:11 3 st ML. Förändring sker även avseende vilka omsättningsländer som träffas av bestämmelsen. Den nuvarande lydelsen i ML är inriktad på gränsöverskridande transaktioner mellan Sverige och andra EU-länder,

---

<sup>272</sup> Dir. 2016:58 s. 1.

<sup>273</sup> Dir. 2016:58 s. 2–5.

<sup>274</sup> Dir. 2016:58 s. 4–8.

<sup>275</sup> Dir. 2016:58 s. 9–11.

<sup>276</sup> SOU 2020:31 s. 331–333.

<sup>277</sup> SOU 2020:31 s. 683.

<sup>278</sup> Dessa bestämmelser föreskriver huvudregeln respektive regler för särskilda fall avseende avdragsrätt i förslaget till NML, se SOU 2020:31 s. 131–134 för den föreslagna lagtexten.

<sup>279</sup> SOU 2020:31 s. 135.

medan den föreslagna lydelsen även omfattar tredje land. Detta till följd av att utredningen valt att inte ta med exportbegreppet från ML i förslaget till NML.<sup>280</sup> Därutöver skall det även noteras att rätten till återbetalning, vilken i nuläget även aktualiseras inom ramen för 10:11 3 st ML, inte omnämns i förslaget till nytt lagrum.

Utredaren förklarar den föreslagna bestämmelsens utformning som ett led i anpassningen av den svenska lagstiftningen till att efterlikna mervärdesskattedirektivets struktur.<sup>281</sup> Vidare motiverar utredarna valet att stryka en motsvarighet till första punkten i 10:11 3 st ML<sup>282</sup> med att rekvisit saknar motsvarighet i artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet.<sup>283</sup> Icke desto mindre menar utredarna att denna omformulering av lagtexten inte innebär några materiella förändringar. Detta eftersom det framgår av praxis från EUD, närmare bestämt från avgörandet i *Morgan Stanley*, att dubbel skatteplikt måste föreligga för att avdragsrätt enligt artikel 169(a).<sup>284</sup> Utredarna erinrar också om HFD:s likartade bedömning i HFD 2020 ref. 17. Den föreslagna förändringen av lagtexten är således endast formell och kommer därmed, enligt utredarna, inte påverka rätten ur materiellt hänseende.<sup>285</sup>

Utredningens förslag på lagtext och dess bedömning av hur rättsläget kan påverkas kan kritiserars. Att lagtexten blir mer lik EU-rättens lydelse är i sig positivt ur ett rättssäkerhetsperspektiv, då risken för nationella lagtextsavvikelser per definition sjunker. Dock ter det sig som något missriktat att ur lagtexten ta bort ett explicit rekvisit för en viss rättsföljd (rätten till avdrag eller återbetalning) ska föreligga, med hänvisning till att detta rekvisit existerar i praxis. Rättsläget blir knappast tydligare av att rekvisit tas bort från lagtexten, men likväl består på basis i praxis. Givet att rättsläget inte drastiskt förändras genom avgöranden från EUD så kan det antas att kravet på dubbel skatteplikt består. I allt väsentligt bör ett bibehållande av kravet på dubbel skatteplikt leda till samma rättsliga utfall som utredningens förslag, om än med viss avvikelse från mervärdesskattedirektivets exakta lydelse. Därmed måste värdet av en direkt direktivtrogen lydelse vägas mot värdet av bibehållen tydlighet i lagtexten.

Flertalet remissinstanser väljer att antingen att tillstyrka lagförslaget i sina remissvar eller inte yttra sig över förslaget alls. Kritik framförs av vissa

---

<sup>280</sup> SOU 2020:31 s. 683–684.

<sup>281</sup> Ibid.

<sup>282</sup> Vilken innehåller rekvisitet att en omsättning måste vara skattepliktig eller medföra återbetalningsrätt i omsättningslandet för att avdrag respektive återbetalningsrätt skall medges i Sverige, se 10:11 3 st ML i nuvarande lydelse.

<sup>283</sup> SOU 2020:31 s. 684.

<sup>284</sup> Ibid.

<sup>285</sup> SOU 2020:31 s. 450–451.



remissinstanser, exempelvis avseende vissa utredningstekniska avvägningar<sup>286</sup> men även gällande utformningen av specifika bestämmelser<sup>287</sup>. Likväl uttrycks uppskattningsgällande utredningens ansats att ytterligare likrikta svenska bestämmelser med EU-rätten, även om denna ansats inte till fullo förverkligas i förslaget.<sup>288</sup> Vad gäller den rättsliga relationen mellan 10:11 3 st ML, 13:9 NML och artikel 169(a) diskuteras denna i det remissyttrande som inkommit från Svenska Bankföreningen.<sup>289</sup> Remissinstansen ställer sig positiv till att den föreslagna lagrumsländelsen innebär ett borttagande av kravet på dubbel skatteplikt.<sup>290</sup> Som illustrerats ovan<sup>291</sup> avseende EU-rättslig praxis så innebär omformuleringen av lagrummet inte nödvändigtvis någon större förändring av de krav som faktiskt finns för erkännande av sådan avdragsrätt som stipuleras av lagrummet.

Utredningen har inte på djupet undersökt potentiella konsekvenser av lagtextförändringen, då någon konsekvensanalys inte företagits avseende detta.<sup>292</sup> Det som kan konstateras avseende lagförslaget i detta skede är att lydelsen i 13:9 NML, om utredningens förslag blir lag, kommer vara betydligt mer lik lydelsen i artikel 169(a). Då kravet på dubbel skatteplikt till synes kommer bestå oavsett hur lagen kommer att vara formulerad kan förslaget kritiserars utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv. ML:s nuvarande lydelse bidrar alltså till ökad tydlighet för vilka krav som gäller för beviljande av återbetalning i gränsöverskridande transaktioner. Bibehållandet av ett i lagtext explicit stadgat krav på dubbel skatteplikt torde inte avvika från EU-rätten i annat än lydelsehänsyn. Kravet på dubbel skatteplikt torde alltså kunna bibehållas i framtida svensk lagstiftning utan att vara i konflikt med den materiella EU-rätten.

---

<sup>286</sup> Särskilt avseende utredningens ej fullföljda utredning av vissa undantag i svensk mervärdesskattelagstiftning, se Näringslivets Skattedelegations remissyttrande (2020-11-18) och Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitets remissyttrande dnr. JURFAK 2020/43 (2020-11-03).

<sup>287</sup> Se exempelvis Skatteverkets remissvar dnr. 8-356405 (2020-11-23) och Förvaltningsrätten i Malmös remissyttrande dnr. FMA 2020/291-2 (2020-11-10).

<sup>288</sup> Se exempelvis Sveriges advokatsamfundets remissyttrande dnr. R-2020/1128 (2020-11-23) och Kammarrätten i Göteborgs remissyttrande dnr. 228/20 (2020-11-27).

<sup>289</sup> Svenska Bankföreningen remissyttrande dnr. 2020/07/001 (2020-11-18).

<sup>290</sup> Svenska Bankföreningen s. 8.

<sup>291</sup> Se avsnitt 4.4 och 5.3.

<sup>292</sup> SOU 2020:31 s. 451.

## 5.5 Påverkan på beskattningsbara personer

Detta avsnitt syftar till att lyfta och resonera kring den påverkan resonemanget i HFD 2020 ref. 17 har på rättsläget och i förlängningen på beskattningsbara personer. De villkor för den rätt till avdragsrätt och återbetalningsrätt som fastställs i 10:11 3 st ML har, efter avgörandet i HFD 2020 ref. 17, tydligt fastställts vara förenliga med EU-rätten. Tidigare tolkningar av lagrummets förenlighet med mervärdesskattedirektivets bestämmelser är därmed omkullkastade. Ett tydligt fastställande av rekvisiten i 10:11 3 st ML och dessas effekt på beskattningsbara personer har undanröjt ett visst mått osäkerhet kring rättsläget.

Vi kan av EU-rättslig praxis på området utläsa att övertramp bortom den borte gränsen för acceptabelt skattemässigt agerande sker när detta agerande avgår till att utgöra förfarandemissbruk.<sup>293</sup> Förfarandemissbruk utgörs av agerande som är formellt korrekt enligt lagstiftningen på mervärdesskatteområdet men som icke desto mindre står i strid med de underliggande syften som präglar dessa rättsakter.<sup>294</sup> Beskattningsbara personer agerar inte inom ramen för förfarandemissbruk i situationer där det föreligger ett normalt affärsmässigt intresse mellan juridiskt oberoende parter, givet att transaktionerna mellan parterna inte är konstlade.<sup>295</sup> Att bolag uppnår en viss skattemässig fördel, utan att sådan fördel är transaktionernas enda syfte, på grund av att medlemsstater inte har en harmoniserad syn avseende de relevanta transaktionernas mervärdesskatterättsliga karaktär utgör inte rättsmissbruk.<sup>296</sup> Beskattningsbara personers affärsmässiga intresse av att begränsa sin skatteskuld har av EUD erkänts vara legitimt, åtminstone till viss del.<sup>297</sup> HFD hänvisar extensivt till EUD:s resonemang, vilket tydliggör att även svensk rätt erkänner avdrags- eller återbetalningsrätt oavsett erläggande av utgående mervärdesskatt.<sup>298</sup> Svenska beskattningsbara personer, vilka utför gränsöverskridande transaktioner som faller inom tillämpligheten av 10:11 3 st ML, bör därmed inte kunna nekas återbetalningsrätt så länge dubbel skatteplikt föreligger ur rättsligt hänseende.

Eftersom det i både *Morgan Stanley* och i HFD 2020 ref. 17 har fastställts att ett krav på dubbel skatteplikt föreligger både inom EU-rätten och inom

---

<sup>293</sup> Se C-255/02 *Halifax m. fl.* EU:C:2006:121 för principen om förfarandemissbruks tillämplighet på mervärdesskatteområdet.

<sup>294</sup> Se C-277/09 *RBS Deutschland Holding* p. 48–49 och däri angiven rättspraxis.

<sup>295</sup> C-277/09 *RBS Deutschland Holding* p. 49–51.

<sup>296</sup> C-277/09 *RBS Deutschland Holding* p. 52–54.

<sup>297</sup> C-277/09 *RBS Deutschland Holding* p. 54 och däri angiven rättspraxis.

<sup>298</sup> HFD 2020 ref. 17 p. 20–22.

svensk rätt förefaller svenska och utländska beskattningsbara personer vara underkastade likartade krav. Detta utesluter inte att andra medlemsstater har krav som är mer eller mindre långtgående än de svenska reglerna. Möjligtvis var svenska beskattningsbara personer föremål för en jämförelsevis mindre strikt reglering under tidigare praxis.<sup>299</sup> I denna praxis förutsattes det dels att svensk rätt var oförenlig med direktivet, dels att en specifik tolkning av artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet skulle tillämpas med direkt effekt. Denna tolkning ställde inte upp ett krav på dubbel skatteplikt, vilket innebar att avdrags- eller återbetalningsrätten enbart var betingad av huruvida sådan skatteplikt förelåg enligt svensk lagstiftning. Beskattningsbara personer behövde alltså inte beakta huruvida deras transaktioner medförde sådan rätt i omsättningslandet. I nuvarande rättsläge är så inte fallet utan beskattningsbara personer måste ha extensiv kunskap avseende rättsläget i omsättningslandet för att med säkerhet kunna förvänta sig att återbetalningsrätt erkänns i Sverige.<sup>300</sup> Därmed finns det visst fog för slutsatsen att HFD 2020 ref. 17 inneburet en striktare tolkning av regelverket för beskattningsbara personer som omfattas av 10:11 3 st ML.

## 5.6 Sammanfattning

HFD 2020 ref. 17 är ett rättsfall som tydligt etablerar en ny inriktning på svensk praxis avseende kravet på dubbel skatteplikt i 10:11 3 st ML. Tidigare praxis, i den mån sådan finns, gav företräde för tillämpning av EU-rätten framför tillämpning av svensk rätt. Då artikel 169(a) ansågs uppfylla kraven för tillämpning med direkt effekt och svensk rätt framhölls vara oförenlig med mervärdesskattedirektivet, kunde artikel 169(a) tillämpas istället för svensk rätt. HFD:s avgörande har förändrat rättsläget och fastställer att kravet på dubbel skatteplikt är förenligt med EU-rätten. Domen har med andra ord fyllt ett viktigt tydliggörande syfte. Dock innebär domen också att kraven ökar på beskattningsbara personer, utformningen av 10:11 3 st ML tillmäter stor vikt vid förekomsten av skatteplikt i omsättningsstaten.

*Morgan Stanley* kan tillmätas ett förhållandevis brett genomslag i det svenska rättsläget. Den tolkning som HFD gör av *Morgan Stanley* är förbehållslös avseende på vilka scenarion tolkningen kan tillämpas. Detta eftersom HFD väljer att inte begränsa tolkningen till att endast vara tillämplig på samma typ av scenarion som var för handen i *EQT-domen*. Svensk rätt tar, i likhet med EU-rätten, sikte på huruvida de rättsliga förutsättningarna för dubbel skatteplikt är uppfyllda vid bestämmandet av tillämplig avdragsrätt eller

---

<sup>299</sup> Jfr. Kammarrätten i Stockholm mål 2314-13.

<sup>300</sup> Andersson och Fornell (2019).

återbetalningsrätt för gränsöverskridande transaktioner. Det faktiska utfallet, exempelvis till följd av diskrepanser mellan medlemsstaternas lagstiftning, är utan vikt för bedömningen. Domen medför i viss utsträckning en ökad regelmässig börda för beskattningsbara personer.

I utredningen avseende förslaget till en ny Mervärdesskattelag framgår det att utredarna anser att lydelsen i 13:9 NML, vilken motsvarar 10:11 3 st ML, kan implementeras utan någon materiell förändring av rättslaget. Detta då lydelsen i det nya lagrummet mer explicit motsvarar lydelsen i artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet. Så som illustrerats ovan<sup>301</sup> innebär ändringen av lydelsen trots allt en viss skillnad ur svenskt hänseende. Samtidigt är det viktigt att erinra att 10:11 3 st ML på ett jämförelsevis explicit sätt fastställer det krav på dubbel skatteplikt som existerar i detta område av mervärdesskatterätten. Därmed finns det ett intressant övervägande i frågan kring huruvida det är mer tydligt att förändra lagtexten till en utformning som förefaller mer otydlig än den nuvarande formen, även om den föreslagna lydelsen är mer direktivkonform? Såsom utredaren själv skriver så förändras inte kravet på dubbel skatteplikt av att lydelsen förändras.

EUD har i sin praxis kontinuerligt framhållit att kravet på dubbel skatteplikt är en förutsättning för att avdrags- och/eller återbetalningsrätt avseende ingående mervärdesskatt skall erkännas. Det förefaller således som något uppseendeväckande att dels SRN, dels Kammarrätten valde att underkänna den svenska regleringen i ML till förmån för motsvarande reglering i mervärdesskattedirektivet. Vid en isolerad läsning av lagtexten i artikel 169(a) kan det möjligtvis förefalla vara så att det inte existerar ett krav på dubbel skatteplikt, då något sådant inte omnämns i det aktuella lagrummet. Icke desto mindre måste bestämmelsen läsas i sin fulla kontext, både i form av andra relaterade lagrum i mervärdesskattedirektivet och i form av EU-rättslig praxis. Med bakgrund av denna kontext är det tydligt att 10:11 3 st ML är förenlig med EU-rätten.

---

<sup>301</sup> Se avsnitt 5.4.2.

# 6 Slutsats

## 6.1 Introduktion

I detta kapitel presenteras arbetets slutsatser och svaren på de forskningsfrågor som styrkt den utförda forskningen. I avsnitt 6.2 sammanfattas arbetet och de viktigaste resonemangen understryks. De slutsatser som dragits presenteras och forskningsfrågorna besvaras. Detta kapitel avslutas med avsnitt 6.3, vilket innehåller mina avslutande tankar kring rättsområdet och de dragna slutsatserna.

## 6.2 Sammanfattande slutsats

*Är lydelsen i och innebörden av 10:11 3 st ML förenlig med artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet?*

Lydelsen som återfinns i 10:11 3 st ML kan ge intryck av att vara mer långtgående än dess motsvarighet i artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet. I den svenska lagtexten föreskrivs explicit ett krav på dubbel skatteplikt för att rätt till återbetalning eller avdragsrätt ska föreligga. Detta föreskrivs inte av artikel 169(a), vars lydelse endast föreskriver ett krav på skatteplikt i etableringsstaten. På basis av denna lydelse valde både Kammarrätten i Stockholm och SRN att slå fast att transaktioner som är skattepliktiga i Sverige faller inom ramen för den rätt till avdrag eller återbetalning som föreskrivs i bestämmelserna, även om dessa transaktioner inte är skattepliktiga i omsättningslandet. Dock framgår det av både senare<sup>302</sup> och äldre<sup>303</sup> praxis från EUD att bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet och dess motsvarighet i sjätte direktivet inte ska tolkas på detta sätt. Denna bestämmelse ska ses i en vidare kontext, vari det klargörs att bestämmelsen åsyftar transaktioner som är skattepliktiga även i omsättningslandet. Således kan inte transaktioner som inte är dubbelt skattepliktiga omfattas av den rätt som fastställs i mervärdesskattedirektivet. Utifrån den tolkning som HFD gör av EU-rätten i *EQT-målet* är även transaktioner som omfattas av svensk rätt underkastade samma krav.

Praxis från EUD illustrerar att det finns ett tydligt fokus på de formellt rättsliga förutsättningarna för avdragsrätt och/eller återbetalningsrätt för

---

<sup>302</sup> C-165/17 *Morgan Stanley*, se avsnitt 4.3.2.3.

<sup>303</sup> C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena*, se avsnitt 4.3.2.1.1.

sådana transaktioner som omfattas av artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet och artikel 17.3(a) i sjätte direktivet. I flertalet rättsfall framgår det av EUD:s resonemang att utfallet av domstolens bedömning av huruvida beskattningsbara personer har rätt till avdrag eller återbetalning är avhängigt ifall de involverade medlemsstaterna har valt att tillerkänna sådan rätt i lagstiftningen.<sup>304</sup> Däremot är det enligt domstolen ej, för fastställandet av avdragsrätt, relevant ifall det faktiska utfallet av de gränsöverskridande transaktionerna medför att någon skatt har betalats in eller ifall medlemsstaterna har definierat transaktionerna på ett likartat sätt.<sup>305</sup> Sådana faktorer är inte skäl nog att neka rätt till avdrag av ingående mervärdesskatt, givet att det rör situationer som inte når över tröskeln för förfarandemissbruk. 10:11 3 st ML bygger på samma rättsliga resonemang – det är förekomsten av **rätten** till återbetalning och transaktionens status som **skattepliktig** som avgörande för bedömningen. Lydelsen och innebörden av 10:11 3 st ML är alltså förenliga med EU-rätten.

*Har Morgan Stanley förändrat rättsläget ur svenskt avseende och i så fall hur?*

EUD:s avgörande i *Morgan Stanley* har för svenskt vidkommande haft en tydlig påverkan på rättsläget. I HFD:s tolkning av domen framgår att kravet på dubbel skatteplikt, så som det är stadgat i svensk lagstiftning, är fullt förenligt med EU-rätten. Detta är en tydlig förändring, då tidigare svensk praxis inte erkände detta krav som förenligt med EU-rätten. Tidigare tolkningar av dels den svenska lagstiftningen, dels EU-rätten har tagit fasta på att ett krav på dubbel skatteplikt inte föreligger för återbetalningsrätt i gränsöverskridande transaktioner. Detta till trots att det i EUD:s praxis tydligt uttalats att ett sådant krav föreligger.<sup>306</sup> Efter avgörandet i *Morgan Stanley* och i *EQT-domen* framgår det att detta krav torde föreligga på bred basis i svensk rätt. HFD tolkar *Morgan Stanley* utan förbehåll, vilket torde innebära att kravet på dubbel skatteplikt föreligger oberoende av vilka strukturer som föreligger i gränsöverskridande transaktioner. Huruvida transaktionerna sker mellan besläktade parter eller huruvida fasta driftställen förekommer bör därmed vara utan vikt för tillämpningen av kravet på dubbel skatteplikt. Det svenska rättsläget måste dock ses i en bredare EU-rättslig kontext. Eftersom *Morgan Stanley* delvis bygger vidare på de principer som fastställts i *RBS Deutschland* framgår det att kravet på dubbel skatteplikt är rättsligt. Det är stadganden avseende skatteplikt i dels inhemskt rätt, dels i omsättningslandets

---

<sup>304</sup> Se ovan i avsnitt 4.3.2.1.1–5.

<sup>305</sup> Jfr. C-507/16 *Entertainment Bulgaria System* och C-277/09 *RBS Deutschland Holding*, refererade ovan i avsnitt 4.3.2.1.5 och avsnitt 4.3.2.2.

<sup>306</sup> Se avsnitt 4.4 för en jämförelse mellan 10:11 3 st ML och artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet.

rätt, som avgör huruvida avdragsrätt ska beviljas. Förekomsten av *de facto* erläggande av utgående mervärdesskatt är utan vikt för denna bedömning. Vad avser eventuella diskrepanser mellan medlemsstaternas tolkning av mervärdesskattedirektivet har EUD bekräftat att sådana diskrepanser är förenliga med EU-rätten. Dessa måste dock inte vara i konflikt med mervärdesskattedirektivets grundläggande principer. *Morgan Stanley*, genom den tolkning av domen som fastställts i *EQT-domen*, har förändrat det svenska rättsläget. Denna förändring består i att förenlighet mellan den svenska regleringen i 10:11 3 st ML och artikel 169(a) i mervärdesskattedirektivet har fastställts föreligga på basis av EUD:s överväganden i *Morgan Stanley*.

*Innebär förslaget till en ny mervärdesskattelag (SOU 2020:31) potentiell förändring av svenskt rättsläge avseende de transaktioner som idag omfattas av 10:11 3 st ML?*

Den av utredningen föreslagna lydelsen i 13:9 NML är betydligt mer direktivkonform jämfört med lydelsen i 10:11 3 st ML. Detta beror delvis på att föreslagna bestämmelsen är helt och hållet inriktad på att reglera avdragsrätt, medan nuvarande lydelsen tar sikte på återbetalningsrätt. 13:9 NML omfattar även alla transaktioner som sker utanför Sverige. Kravet på att omsättningen måste ha skett i en annan EU-medlemsstat är alltså slopat. Mer relevant för denna framställning är dock det faktum att det, i nuvarande lagstiftning förekommande, explicita kravet på dubbel skatteplikt inte förekommer i 13:9 NML. Istället bygger lagrummet på en hänvisning avseende de juridiska förutsättningarna för avdragsrätt i Sverige. Förutsatt att denna avdragsrätt föreligger måste även transaktionerna ifråga vara av sådan karaktär som åsyftas i paragrafen<sup>307</sup> samt utföras inom ramen för, av NML definierad, ekonomisk verksamhet. Om dessa rekvisit är uppfyllda föreligger enligt förslaget avdragsrätt för transaktioner som skett utanför Sverige. Dock anför utredarna att den nya bestämmelsen och dess ändrade lydelse inte bör påverka rättsläget i avsevärd utsträckning, varvid utförlig konsekvensanalys avseende bestämmelsen inte har företagits. Utredarnas underlag för detta resonemang är utfallet i HFD 2020 ref. 17 och *Morgan Stanley*. Endast en av remissinstanserna, Svenska Bankföreningen, har valt att kommentera ändringen och gör så i positiva ordalag. Som dock framgår av praxis från EUD bör inte den ändrade lagtexten påverka kravet på dubbel skatteplikt. Detta eftersom, trots att lydelsen i artikel 169(a) inte föreskriver ett krav på dubbel skatteplikt, så skall mervärdesskattedirektivet tolkas innehålla ett sådant krav. Givet att ett krav på dubbel skatteplikt skall tolkas in i bestämmelsen, vilket innebär att kravet existerar oavsett lydelse, är ett explicit

---

<sup>307</sup> Dvs. som omfattas av 13:6 1–4 p. samt 13:8 NML, vilket torde omfatta merparten av alla transaktioner.

stadgat krav att föredra ur ett tydlighets- och rättssäkerhetsperspektiv. Att även framtida mervärdesskattelagstiftning innehåller kravet på dubbel skatteplikt bör alltså inte påverka svensk lagstiftnings förenlighet med mervärdesskattedirektivet i avseende annat än formell lydelse. Huruvida lagstiftningsförslaget kommer att ändras under kommande beredningsprocess är i nuläget svårt att avgöra. Icke desto mindre finns det starka argument för att bibehållandet av ett explicit stadgat krav på dubbel skatteplikt i svensk lagstiftning är förenligt med EU-rätten.

### 6.3 Avslutande tankar

Det krav på dubbel skatteplikt som svensk rätt ställer för tillmätande av återbetalningsrätt i vissa gränsöverskridande situationer innehåller flertalet intressanta spörsmål. Som påvisats i detta arbete har rättsläget i Sverige ändrats kraftigt de senaste åren, från att 10:11 3st ML ansetts vara oförenlig med EU-rätten till att i nuläget anses vara förenlig. Likaså är mervärdesskatterätten en ständig källa till juridisk utveckling. Fler förändringar är alltså att vänta framöver. Närmast är de eventuella förändringar som kan komma till stånd om rättsutredningsprocessen gällande den nya mervärdesskattelagen fullbordas med lagförslag och implementering av en ny lag.

Det är även mycket troligt att EUD kommer att fortsätta utveckla de krav och rekvisit som slagits fast i *Morgan Stanley*.<sup>308</sup> Mervärdesskatterätten är som noterats ovan i ständig förändring och justering. Med ny praxis från EUD på horisonten och med nationellt lagutredningsarbete i backspeglarna går det att konstatera att det sista ordet avseende återbetalning av ingående mervärdesskatt i gränsöverskridande transaktioner inte är sagt.

---

<sup>308</sup> I skrivande stund väntar en begäran om förhandsavgörande på svar från EUD avseende tolkningen av *Morgan Stanley* avseende bland annat dess tillämplighet i gränsöverskridande situationer som inkluderar tredje land, se Begäran om förhandsavgörande framställd av Tribunal administratif de Montreuil (Frankrike) den 7 oktober 2019 – C-737/19 *Bank of China Limited mot Ministre de l'Action et des Comptes publics*.



# Käll- och litteraturförteckning

## Litteratur

### *Artiklar*

Andersson, E. och Fornell, P., ”Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i filialstruktur – en analys av EU-domstolens tvåstegstest i Morgan Stanley” (2019) 3 *Svensk Skattetidning* s. 201

Derlén, M. och Lindholm, J., ”Characteristics of Precedent: The Case Law of the European Court of Justice in Three Dimensions” (2015) 16 5 *German Law Review* s. 1073–1098

Kristoffersson, E., ”Att använda prejudikat och annan praxis i rättstillämpningen” (2011) 10 *Svensk Skattetidning* s. 835

Keen, M. och Lockwood, B., *The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences* (Working Paper, International Monetary Fund 2007)

Öberg, J., Jacobsson, M. och Karlsson, T., ”B4 Mervärdesskatt” (2020) 6 *Skattenytt* s. 416

### *Böcker*

Berry, E., Homewood, M. J. och Bogusz, B., *Complete EU Law: text, cases and materials* (4:e utgåvan, Oxford University Press 2019)

van Brederode, R. F. och Meussen, G., ”Legal Interpretation of Tax Law: The European Union” i van Brederode, R. F och Krever, R.(red.), *Legal Interpretation of Tax Law* (2:a upplagan, Kluwer Law International 2017)

Chalmers, D., Davies, G. och Monti, G., *European Union Law* (4:e utgåvan, Cambridge University Press 2019)

Craig, P. och de Búrca, G., *EU Law – Text, Cases and Materials*, (7:e utgåvan, Oxford University Press 2020)

van Doesum, A., van Kesteren, H. och van Norden, G-J., *Fundamentals of EU VAT Law* (Kluwer Law International 2016)

- Ebrill, L. P. et al., *The Modern VAT* (International Monetary Fund 2001)
- Frennberg, E., Jacobsson, M. och Hansson, U., *Mervärdesskatt En kommentar. Del 1* (Norstedts Juridik 2019)
- Frennberg, E., Jacobsson, M. och Hansson, U., *Mervärdesskatt En kommentar. Del 2* (Norstedts Juridik 2019)
- Henkow, O., *Mervärdesskatt i teori och tillämpning* (5:e upplagan, Gleerups Utbildning AB 2019)
- Kleerup, J., Kristoffersson, E. och Öberg, J., *Mervärdesskatt i teori och praktik* (7:e upplagan, Norstedts Juridik AB 2020)
- Kleineman, J., ”Rättsdogmatisk metod” i Nääv, M. och Zamboni, M. (red.), *Juridisk Metodlära* (2:a upplagan, Studentlitteratur AB 2018)
- Lejeune, I. och Daou, J., ”VAT Neutrality from an EU Perspective” i Lang, M. och Lejeune, I., *Improving VAT/GST Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System* (IBFD 2014)
- Melz, P. och Kristoffersson, E., *Mervärdesskatt – En Introduktion* (19:e upplagan, Iustus Förlag AB 2018)
- Reichel, J. ”EU-rättslig metod” i Nääv, M. och Zamboni, M. (red.), *Juridisk Metodlära* (2:a upplagan, Studentlitteratur AB 2018)
- Sandberg Nilsson, A. och Westfahl, L., *Mervärdesskattens grunder* (3:e upplagan, Sanoma Utbildning AB 2018)
- Ståhl, K. et. al., *EU Skatterätt* (3:e upplagan, Iustus Förlag AB 2011)
- Terra, B. och Kajus, J., *Commentary on European VAT* (IBFD 2020)
- Terra, B. och Kajus, J., *Introduction to European VAT Volume 1* (IBFD 2019)

## **Offentligt tryck**

### ***EU-rättsligt tryck***

#### Europeiska Kommissionen

*Green Paper On the future of VAT – Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, COM (2010) 695 final*

*Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States (2020 Final Report)*

#### Mervärdesskattekommittén

*Guidelines resulting from the 102nd Meeting – CJEU Case C-388/11 Le Crédit Lyonnais: Allocation of turnover and deduction (30 mars 2015)*  
Document I –taxud.c.1(2015)4754627 – 874

### ***Kommittédirektiv***

#### Finansdepartementet

Dir. 2016:58 *Översyn av mervärdesskattelagstiftningen*

### ***Propositioner***

Prop. 1993/94:99 *om ny mervärdesskattelag*

Prop. 1994/95:57 *Mervärdesskatten och EG*

Prop 2002/03:5 *Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.*

### ***Utredningsbetänkanden***

SOU 2020:31 *En ny mervärdesskattelag*

## **Förhandsbesked från Skatterättsnämnden**

SRN 23-18/I, Förvaltning av investeringsfond, meddelat 2019-01-23

### **Övrigt**

#### ***Elektroniskt material (EU)***

Eurostat, ”Intra-Eu trade in goods – main features” (Eurostat, april 2020)  
<[https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Intra-EU\\_trade\\_in\\_goods\\_-\\_main\\_features](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Intra-EU_trade_in_goods_-_main_features)> besökt 2020-12-03

Europeiska Kommissionen, ”VAT Committee”  
<[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/vat-committee\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en)>  
besökt 2020-12-12

Europeiska Kommissionen, ”Value added tax-based own resource”  
<[https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2014-2020/revenue/own-resources/value-added-tax\\_en](https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2014-2020/revenue/own-resources/value-added-tax_en)> besökt 2020-10-11.

#### ***Elektroniskt material (Sverige)***

Skatteverket, ”Skatteverkets fortsatta handläggning i tryckerimomsärendena efter Högsta domstolens beslut i mål nr Ö 2708-15” (Skatteverket rättslig handledning, publicerat 2016-01-15),  
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/351443.html>> besökt 2020-12-27.

#### ***Remissvar och – yttranden***

Sveriges advokatsamfund remissyttrande dnr. R-2020/1128 (2020-11-23)

Förvaltningsrätten i Malmös remissyttrande dnr. FMA 2020/291-2 (2020-11-10)

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitets remissyttrande dnr. JURFAK 2020/43 (2020-11-03)

Kammarrätten i Göteborgs remissyttrande dnr. 228/20 (2020-11-27)

Näringslivets Skattedelegations remissyttrande (2020-11-18)

Skatteverkets remissvar dnr. 8-356405 (2020-11-23)

Svenska Bankföreningen remissyttrande dnr. 2020/07/001 (2020-11-18)

# Rättsfallsförteckning

## Europeiska unionens domstol

### *Domar*

41/74 *Van Duyn mot Home Office* EU:C:1974:133 [1974]

C-62/93 *BP Soupergaz* EU:C:1995:223 [1995]

C-302/93 *Debouche* EU:C:1996:348 [1996]

C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena* EU:C:2000:408 [2000]

C-255/02 *Halifax m.fl.* EU:C:2006:121 [2006]

C-210/04 *FCE Bank* EU:C:2006:196 [2006]

C-240/05 *Eurodental* EU:C:2006:763 [2006]

C-35/05 *Reemtsma Cigarettenfabriken* EU:C:2007:167 [2007]

C-377/08 *EGN* EU:C:2009:423 [2009]

C-88/09 *Graphic Prodcédé* EU:C:2010:76 [2010]

C-582/08 *Kommissionen mot Förenade Kungariket* EU:C:2010:429 [2010]

C-277/09 *RBS Deutschland Holding* EU:C:2010:810 [2010]

C-218/10 *ADV Allround* EU:C:2012:35 [2012]

C-25/11 *Varzim Sol* EU:C:2012:94 [2012]

C-388/11 *Le Crédit Lyonnais* EU:C:2013:541 [2013]

C-132/16 *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* EU:C:2017:683 [2017]

C-507/16 *Entertainment Bulgaria System* EU:C:2017:864 [2017]

C-16/17 *TGE Gas Engineering* EU:C:2018:647 [2018]

C-165/17 *Morgan Stanley* EU:C:2019:58 [2019]

C-316/18 *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* EU:C:2019:559 [2019].

C-787/18 *Sölgård Fastigheter* EU:C:2020:964 [2020]

### ***Förslag till avgörande***

Förslag till avgörande av Generaladvokat Saggio i C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena* EU:C:2000:215 [2000]

Förslag till avgörande av Generaladvokat Mazák i C-218/10 *ADV Allround* EU:C:2011:428 [2011]

### ***Begäranden om förhandsavgörande***

Begäran om förhandsavgörande framställd av Tribunal administratif de Montreuil (Frankrike) den 7 oktober 2019 – C-737/19 *Bank of China Limited mot Ministre de l'Action et des Comptes publics*

## **Högsta domstolen**

NJA 2015 s. 1072

## **Högsta förvaltningsdomstolen**

HFD 2014 ref. 14

HFD 2014 not. 62

HFD 2020 ref. 17 *EQT-målet*

## **Kammarrätterna**

Kammarrätten i Stockholm mål 2314-13, dom 2014-06-17

# **Förvaltningsrätterna**

Förvaltningsrätten i Stockholm, mål 5288-12, dom 2013-01-28