

## **Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté**

EU:s mervärdesskattekommitté utgör bl.a. ett forum för utbyte av åsikter mellan medlemsstaterna om tolkningen av mervärdesskattedirektivet i syfte att uppnå en enhetlig tillämpning av bestämmelserna. Mervärdesskattekommittén har alltsedan 1977 utfärdat en rad icke-bindande riktlinjer (s.k. guidelines). Riktlinjer utfärdas när en uppfattning avseende en specifik fråga omfattas av en absolut majoritet (d.v.s. mer än hälften av medlemsstaterna). Röstfördelningen uttrycks på följande sätt (eller med ord med samma innebörd):

### **55:e – 75:e mötet**

- enhälligt: 15 medlemsstater,
- nästan enhälligt: 13–14 medlemsstater,
- en stor majoritet: 10–12 medlemsstater.

### **76:e – 81:a mötet**

- enhälligt: 25 medlemsstater,
- nästan enhälligt: 22–24 medlemsstater,
- en stor majoritet: 17–21 medlemsstater.

### **82:a – 98:e mötet**

- enhälligt: 27 medlemsstater,
- nästan enhälligt: 24–26 medlemsstater,
- en stor majoritet: 18–23 medlemsstater.

### **99:e mötet –**

- enhälligt: 28 medlemsstater,
- nästan enhälligt: 24–27 medlemsstater,
- en stor majoritet: 19–23 medlemsstater.

Genom rådets genomförandeförordning (EG) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG

## 2 Bilaga 19

om ett gemensamt system för mervärdesskatt har vissa riktlinjer givits rättsligt bindande form.

Hittills har endast riktlinjer från 1996–1999 samt vissa från 2002 och 2003 översatts till svenska. Dessa återges nedan. Ytterligare riktlinjer som inte har översatts till svenska finns på kommissionens webbplats:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/key\\_documents/vat\\_committee/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_en.htm).

### Riktlinjer godkända 1996

Från 47:e mötet  
den 11-12 mars

#### 1. Artikel 16 – Uttag från skatteupplag och betalnings-skyldig person

En stor majoritet av delegationerna bekräftade de slutsatser som arbetsgrupp nr 1 enades om vid sitt möte den 18 och 19 maj 1992, och menade att uttag av varor från skatteupplag i sig inte utgör en beskattningsbar transaktion. När varor tas ut från skatteupplag bör det emellertid kontrolleras att den mervärdesskatt som skall betalas för de lagrade varorna är densamma som om undantaget inte var tillämpligt.

Om varorna successivt säljs vidare från skatteupplaget omfattas leveransen, som innebär att varorna tas ut från skatteupplaget, inte längre av något undantag enligt artikel 16. Tillämpningen av normala beskattnings- eller undantagsbestämmelser för denna leverans gör andra rättelseåtgärder överflödiga.

I de fall då uttag från skatteupplag inte har något samband med leveransen av de lagrade varorna bör rättelseåtgärder genomföras om varorna stannar kvar på den medlemsstats territorium som godkände skatteupplaget. Under förutsättning att rådgivande kommittén för mervärdesskatt rådföras är medlemsstaterna behöriga att vidta lämpliga åtgärder, vilka enligt en stor majoritet av delegationerna emellertid inte under några omständigheter får innebära att uttag av varor från skatteupplag görs till en skattepliktig transaktion i sig.

#### 2. Artikel 16.1 B e – Varor som kan behandlas enligt annat lagringsförfarande än tullager

Samtliga delegationer ansåg att punktskattepliktiga varor inte kan föranleda särskild behandling inom ramen för skatteupplagsförfarandena enligt artikel 16.1 B e. Medlemsstaterna var emellertid eniga om att platser som är godkända som upplag enligt direktiv 92/12/EEG om punktskatter samtidigt skulle kunna erkännas som skatteupplag.

Från 48:e mötet  
den 25 juni och  
8 juli

**3. Artikel 16.1 B e – Varor för vilka andra lagringsförfaranden än tullagring är tillämpliga**

UNDANTAG FÖR VAROR SOM ÄR AVSEDDA ATT LEVERERAS TILL DETALJHANDELSLEDET

Kommittén anser nästan enhälligt att för att bevara den generella mervärdesskatteprincipen om beskattning i varje tillverknings- och försäljningsled bör andra lagringsförfaranden än tullagring inte användas automatiskt.

I detta hänseende bör villkoret i punkt 1 e rörande varor som inte är ”avsedda att levereras till detaljhandelsledet” tolkas inte bara med hänsyn till varornas beskaffenhet utan även med hänsyn till varornas olika ändamål, exempelvis om de är avsedda för export eller användning i en produktionsprocess i motsats till distribution via detaljhandelsförsäljning. Följden är att varornas beskaffenhet i sig inte räcker som kriterium för att besluta om skatteupplag, men varor avsedda för detaljhandelsförsäljning får under inga omständigheter förvaras i skatteupplag.

**4. Artikel 28a 5 och 28b F – Konsoliderat dokument om andra transaktioner än bilaterala transaktioner rörande arbete på lös egendom**

Kommittén noterar enhälligt uppdateringsarbetet avseende förenklingen av ett antal transaktioner rörande beställningsarbete, vilken redan godkänts av arbetsgrupp nr 1 vid dess möte den 25 och 26 maj 1993. Ändringarna är nödvändiga till följd av (i) borttagandet av termen ”beställningsarbete” (strykning av artikel 5.5 a och ändring av artikel 28a 5, och (ii) införandet av ett nytt avsnitt F i artikel 28b i samband med antagandet av rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995.

Delegationerna godkände enhälligt att

1. Samtliga förenklingsåtgärder har följande gemensamma inslag:

- Den godkända förenklingen av beskattningen innebär att transaktioner som är likartade från beskattnings- och ekonomisk synpunkt behandlas på likvärdigt sätt.
- Villkoren för tillämpning av avsnitt F i artikel 28b är uppfyllda när de varor som skall bearbetas skickas eller transporteras utanför den medlemsstat där tjänsterna faktiskt utfördes.

#### 4 Bilaga 19

- Om uppehåll görs under transporten av de varor som skall bearbetas eller om varorna i strikt mening inte skickas eller återsänds till den huvudansvarige, har de färdiga produkterna från början en känd slutlig destination; de är endast avsedda för kunden/den huvudansvarige.

2. Samtliga förenklingar grundar sig på samma tolkning: kravet att de färdiga produkterna återsänds till den medlemsstat från vilken de ursprungligen avsändes, i enlighet med artikel 28a.5 b femte strecksatsen, anses vara uppfyllt även när tillfälliga uppehåll inträffar. Detta förutsätter att de enskilda platser där arbetet utförs inte betraktas som ankomstorter för de varor som skall bearbetas.

De beskrivna exemplen på förenklingsåtgärder utgör typiska fall för vilka exakta villkor har fastställts för att möjliggöra förenklingar. Förutsatt att annan gemenskapslagstiftning inte påverkas och att de fastställda villkoren iakttas, kan var och en av de planerade förenklingarna i praktiken kombineras med vilken som helst av de övriga förenklingarna.

Kommittén anser enhälligt att dokument XXI/2118/95 Rev.2 kan offentliggöras för att göra denna information tillgänglig för operatörerna och för att göra genomförandet av dessa förenklingsåtgärder i unionen mer enhetligt.

#### **5. Artikel 15.2 – Metod för beräkning av värdegränsen 175 ecu**

Delegationerna anser enhälligt att för tillämpningen av undantaget enligt artikel 15.2 kan värdegränsen på 175 ecu (eller det lägre värde som anges av den medlemsstat i vilken leveransen anses äga rum) bestyrkas genom en faktura, vilket innebär att undantaget kan omfatta leverans av flera varor som anges på en enda faktura, vilken ställts ut av samma skattskyldiga person till samma kund. Den nämnda värdegränsen kan inte hänföra sig till olika fakturor som ställts ut av en eller flera skattskyldiga personer rörande leveranser som utförts för en eller flera kunder.

**Från 49:e mötet  
den 8-9 oktober**

#### **6. Artikel 15.10 – Gemensamt formulär för tillämpning av undantaget enligt artikeln**

För tillämpning av artikel 15.10 i direktivet godkände samtliga delegationer det gemensamma intyget för undantag från mervärdesskatt och punktskatt såsom det ändrats till följd av språksynpunkter från delegationerna.

**Från 50:e mötet  
den 7 november**

**7. Artikel 18.1 b – Tulldokument gällande import.  
Uppgifter som krävs för att utnyttja rätten till avdrag av  
den mervärdesskatt som skall betalas på import**

Kommittén menar enhälligt att artikel 18.1 b i sjätte direktivet måste tolkas på så sätt att importhandlingen som anger mottagaren eller importören av varorna och som anger, eller medger beräkning av, skatteuttaget inte nödvändigtvis måste vara en originalkopia i pappersform av ett intyg, utan kan utgöras av elektroniska data i den mån som den importerande medlemsstaten har infört system som gör det möjligt att hantera tullformaliteter med hjälp av dator.

I detta fall åligger det den importerande medlemsstaten, som fastställer reglerna för mervärdesskattedeclarationer och betalning av mervärdesskatt, att vidta erforderliga åtgärder för att säkerställa att importdeklarationssystemet gör det möjligt att kontrollera utövandet av avdragsrätten, t.ex. på elektronisk väg.

En klar majoritet av kommittéledamöterna anser att i enlighet med artikel 3a i åttonde direktivet är den nuvarande rättsliga situationen sådan att en skattskyldig person inte erhåller någon återbetalning av mervärdesskatt om originalkopiorna i pappersform av importhandlingarna inte är bifogade ansökningshandlingarna. Detta hindrar emellertid inte att tullförvaltningen intygar att en utskrift av data som överförts elektroniskt utgör en originalhandling.

Beträffande tillämpningen av det åttonde direktivet måste hänsyn tas till att den person som ansöker om återbetalning i den återbetalande medlemsstaten inte har någon bokföring som innefattar originalhandlingarna och som skulle möjliggöra kontroller vid en senare tidpunkt.

**Riktlinjer godkända 1997**

**Från 52:a mötet  
den 28–29 maj**

**1. Artiklarna 8 och 9 – Uppförande av byggnader**

Nästan alla delegationer ansåg att uppförandet av byggnader utgör tillhandahållande av tjänster i samband med fast egendom, vilket medlemsstaterna emellertid enligt artikel 5.5 i sjätte momsdirektivet får betrakta som leverans av varor.

När uppförandet av byggnader klassificeras som leverans av varor ansåg nästan alla delegationer att platsen för denna leverans styrs av kriterierna i artikel 8.1 b, vilket innebär att leveransen bör beskattas där arbetet utförs. De var ense om att byggföretagets sändning eller transport av material från en

## 6 Bilaga 19

medlemsstat för att användas vid uppförandet av en byggnad i en annan medlemsstat utgör en överföring som åtföljs av ett förvärv av varor. I detta hänseende måste det ej etablerade företaget enligt tredje strecksatsen i artikel 22.1 c registrera sig för mervärdesskatt i den medlemsstat där förvärvet sker och fullgöra de fastställda skyldigheterna. Enligt artikel 21.1 d får medlemsstaterna anta bestämmelser varigenom skatten skall betalas av en annan person, t.ex. ett skatteombud.

### **2. Artikel 13 A 1 q – Verksamheter av offentliga radio- och televisionsorgan**

Nästan alla delegationer ansåg att det viktigaste kriteriet för att identifiera ett televisionsorgan som ett offentligt televisionsorgan är offentlig finansiering (offentliga bidrag eller licensavgifter). Bland övriga kännetecken finns emellertid särskilda skyldigheter, exempelvis täckning av ett visst territorium eller ett språkområde.

Nästan alla delegationer ansåg att sändning av program för vilket radio- eller televisionsorganet erhåller finansiering genom licensavgifter och bidrag utgör radio- och televisionsorganens enda icke kommersiella verksamhet. De ansåg å andra sidan att försäljning av televisionsprogram alltid måste beskattas även om transaktionen sker mellan offentliga organ.

### **3. Artikel 9 – Paket av tjänster som tillhandahålls i samband med mässor och liknande utställningar**

Kommittén anser enhälligt att när ett företag i samband med en mäsas eller liknande utställning fungerar som mellanhand mellan utställaren och ägaren eller organisatören av utställningen, och för ett totalpris till utställaren levererar ett sammansatt paket av tjänster som utöver tillhandahållandet av en utställningsmonter innefattar ett antal andra tillhörande tjänster, skall hela paketet betraktas som en enda tjänst som inbegriper olika delar, vilka inte kan och inte behöver specificeras efter sin egen beskattningsort.

När det gäller bestämmelserna om platsen för tillhandahållandet har delegationerna enhälligt beslutat att tillhandahållandet av en enda sammansatt tjänst bör beskattas i den medlemsstat där mässan eller utställningen är belägen, antingen på grundval av artikel 9.2 a eller på grundval av artikel 9.2 c första strecksatsen.

#### **4. Artikel 9.2 e – Fotbollspelares övergångar**

En stor majoritet av delegationerna bekräftar den ursprungliga riktlinjen som godkändes av kommittén vid dess trettiofjärde möte, dvs. att övergångsersättningar skall beskattas i enlighet med artikel 9.2 e på den plats där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe åt vilken tjänsten tillhandahålls.

#### **5. Artikel 13 A 1 a – Räckvidd för det undantag som är tillämpligt på leveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet**

Delegationerna beslutade enhälligt att en medlemsstats ”offentliga” postväsende endast kan behandlas som sådant när det verkar inom det landet. Ett offentligt postväsende som verkar i ett annat land än sitt eget bör förlora sin ställning som samhällstjänst och därmed rätten till undantag enligt artikel 13 A 1 a.

**Från 53:e mötet  
den 4–5 november**

#### **6. Artikel 4 –Tjänster som tillhandahålls av styrelseledamöter**

Alla delegationerna var ense om att tjänster vilka tillhandahålls av en juridisk person som medlem av företagets styrelse bör betraktas som ekonomisk verksamhet som bedrivs självständigt i enlighet med artikel 4.1 och 4.2 och att tjänsterna därför bör vara momspliktiga.

#### **7. Artikel 9 – Platsen för tillhandahållande av tjänster som innefattar uppspårandet av arvingar**

Kommittén har enhälligt beslutat att uppspårandet av arvingar skall omfattas av tredje strecksatsen i artikel 9.2 e, antingen som en tjänst liknande någon av de verksamheter som avses i den artikeln eller som tillhandahållande av information.

#### **8. Artikel 6 – Fotbollspelares övergångar**

En stor majoritet av delegationerna ansåg att en fotbollsklubbs betalning till en spelares ursprungliga klubb (en betalning som krävs enligt lag och som är avsedd att kompensera för kostnader för att träna och utveckla spelaren) efter det att det ursprungliga avtalet har löpt ut eller sagts upp utgör ett momspliktigt tillhandahållande av tjänster, även om den gamla klubben inte längre har några rättigheter avseende spelaren.

Från 54:e mötet  
den 16–18 februari

### Riktlinjer godkända 1998

#### 1. Artikel 12.3 och bilaga H kategori 4 – Reducerad skattesats

Delegationerna beslutade nästan enhälligt att medlemsstaterna får tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på produkter som är specifikt utformade för personer med funktionsnedsättning (medicinsk utrustning, hjälpmedel och andra liknande apparater) som normalt endast köps eller används, stadigvarande eller tillfälligt, av personer med funktionsnedsättning för att lindra eller behandla deras åkommor. Produkter som normalt används för andra syften (t.ex. sladdlösa telefoner) är undantagna från bestämmelsen, liksom medicinsk utrustning och hjälpmedel som är utformade för allmän användning och inte specifikt för personer med funktionsnedsättning (t.ex. röntgenutrustning).

#### 2. Artikel 4 – Tilldelning av sändningsrättigheter avseende internationella fotbollsmatcher av organisationer som är etablerade utomlands

Kommittén har enhälligt beslutat att tilldelning av rättigheter till TV-sändningar av fotbollsmatcher från organ som är etablerade i tredje land utgör en ekonomisk verksamhet som är skattepliktig hos kunden på grundval av artikel 9.2 e första strecksatsen i sjätte direktivet.

#### 3. Artikel 9.2 c fjärde strecksatsen och 28b F – Tillämpning vid total- eller delunderentreprenad

Kommittén har enhälligt beslutat att total- eller delunderentreprenad av arbete på materiell lös egendom inte ändrar den egentliga karaktären av den tjänst som tillhandahålls av huvudparten i dennes förhållande till sin avtalspart, och som därför fortfarande betraktas som arbete på materiell lös egendom, även om arbetet inte ”fysiskt” utförs av den huvudpart som åtagit sig att utföra arbetet, för vilket denne har fullt avtalsenligt ansvar gentemot kunden.

När det gäller delunderentreprenad ansåg en stor majoritet av delegationerna, förutsatt att villkoren enligt artikel 28b F inte är uppfyllda rörande förhållandet mellan huvudparten och slutkunden, att enligt fjärde strecksatsen i artikel 9.2 c är platsen för huvudpartens tillhandahållande av tjänsten i sin helhet (inbegripet det arbete som utförs av underentreprenören eller underentreprenörerna) platsen där hans egen del av arbetet fysiskt utförs.



#### **4. Artikel 28b B – Distansförsäljning**

Kommittén har nästan enhälligt beslutat att artikel 28b B, enligt vilken beskattning i destinationslandet av distansförsäljning inte är tillämplig på utförda leveranser före den tidpunkt då det belopp som fastställts av destinationsmedlemsstaten överskridits inom loppet av ett kalenderår (med undantag för situationer som omfattas av andra strecksatsen i punkt 2 eller där den skattskyldiga personen har utnyttjat valmöjligheten enligt punkt 3).

Beskattning i destinationslandet kan endast gälla för leveranser av varor som medför att tröskelvärdet överskrids, samt påföljande leveranser och all försäljning som sker året efter det år då tröskelvärdet överskreds.

#### **5. Artikel 28a – Köp av ny bil före flytt till en annan medlemsstat**

Kommittén har enhälligt beslutat att överförandet av ett fordon som fortfarande uppfyller definitionen för ”nytt transportmedel” enligt artikel 28a 1a b andra stycket inte är någon beskattningsbar transaktion när den utförs av en privatperson i samband med flyttning. Kommittén är även enig om att återförandet av ett fordon som ursprungligen levererats enligt undantaget i artikel 28c A på motsvarande sätt inte kan betraktas som en skattepliktig transaktion som innebär att medlemsstaterna tillåts kräva att ägaren betalar den mervärdesskatt som inte uppbars när den ursprungliga leveransen undantogs från skatteplikt.

Kommittén har även enhälligt beslutat att endast den ursprungliga leveransen skall kontrolleras för att säkerställa om villkoren för undantag på grundval av transport utanför avgångsmedlemsstaten är uppfyllda. För detta ändamål kan registrering av fordonet med normala skyltar vara tillräckligt som kriterium för att definitivt utesluta ett undantag i den medlemsstat där förvärvet skett. Registrering av fordonet med ”transitskyltar” kan däremot tyda på att leveransen faktiskt rör ett nytt transportmedel som skickats eller transporterats till köparen utanför avgångsmedlemsstatens territorium men inom gemenskapen.

#### **6. Artikel 28a 1a b – Överskridande av tröskelvärdet för förvärv av varor**

När bestämmelserna om platsen där de skattepliktiga transaktionerna utförs har tillämpats på felaktigt sätt, har kommittén enhälligt beslutat följande:

Varje medlemsstat måste utöva sin beskattningsrätt, oberoende av händelser någon annanstans (medlemsstat eller tredje land).

Den medlemsstat som uppbar den felaktigt fakturerade mervärdesskatten måste återbetala den till den skattskyldiga personen (leverantören av varor eller tjänster) i enlighet med sina egna inhemska bestämmelser. Återbetalningen av det på så sätt återvunna beloppet till slutkunden är helt beroende av de avtalsenliga förhållandena mellan leverantören och hans kund.

**Från 56:e mötet  
den 13–14 oktober**

#### **7. Artikel 28c B a – Undantagets räckvidd**

En stor majoritet av delegationerna ansåg att undantagen från rätten att dra av den ingående mervärdesskatt som nämns i artikel 13 i sjätte momsdirektivet fortfarande gäller när varorna skickas eller transporteras från leverantörens medlemsstat till en annan medlemsstat, och är föremål för ett förvärv inom gemenskapen enligt artikel 28a i destinationsmedlemsstaten.

Detta förvärv inom gemenskapen skall undantas i enlighet med artikel 28c B a i sjätte momsdirektivet.

#### **8. Artikel 9.2 e – Begreppet agent**

Alla delegationer var ense om att artikel 9.2 e sjunde strecksatsen i sjätte momsdirektivet täcker leveranser från agenter som agerar i köparens namn och för dennes räkning såväl som i tillhandahållarens namn och för dennes räkning när det gäller tjänster som avses i artikel 9.2 e.

#### **9. Artikel 9.1 och 9.2 e sista strecksatsen – Uthyrning av materiell lös egendom, med undantag av alla slag av transportmedel**

Alla delegationer var ense om att släpfordon och påhängsvagnar bör betraktas som transportmedel vid tillämpning av artikel 9.2 e åttonde strecksatsen i sjätte momsdirektivet.

**Från 57:e mötet  
den 16–17  
december**

#### **10. Artikel 8.1 c – Mervärdesskatteregler som är tillämpliga på försäljning av varor ombord på internationella transportmedel efter avskaffandet av skattefri försäljning**

När det gäller leveranser ombord på flygplan av varor som skall medföras har kommittén enhälligt beslutat att om det i den ”del av en passagerartransport som genomförs i gemenskapen”, vilken det hänvisas till i artikel 8.1 c, ingår uppehåll mellan avreseorten och ankomstorten, skall transporten betraktas som en enda resa förutsatt att det används transportmedlet och

numret på flygningen, utom i händelse av force majeure, är detsamma under hela resan och att varje uppehåll är kortvarigt.

**11. Frågor rörande tillämpningen av rådets direktiv 98/80/EG av den 12 oktober 1998 (Särskilda regler för investeringsguld)**

**Definitioner (Punkt A i artikel 26b)**

Alla delegationer är ense om att för tillämpningen av definitionen i artikel 26b A i skall bland vikter som godtas av guldmarknaderna åtminstone följande ingå:

<i>Enheter</i>	<i>Vikter som det handlas med</i>
Kg	12,5/1
Gram	500/250/100/50/20/10/5/2,5/2/(1)
Ounce (1oz = 31,1035 g)	100/10/5/1/1/2/1/4
Tael (1 tael = 1,913oz.)*	10/5/1
Tola (10 tolas = 3,75oz.)**	10

\* Tael = en traditionell kinesisk viktenhet. I Hongkong är den nominella finheten 990 för en tacka på en tael, medan tackor på 5 och 10 tael kan ha en finhet av 999,9 i Taiwan.

\*\* Tola = en traditionell indisk viktenhet för guld. Den mest populära storleken för en tacka är 10 tola, med en finhet av 999.

Alla delegationerna är ense om att använda marknadsvärdet för guldmynt och för guldinnehållet i mynten den 1 april varje år för att kontrollera efterlevnaden av villkoret i fjärde strecksatsen i artikel 26b A ii.

**Särskild ordning för transaktioner med investeringsguld (punkt B i artikel 26b)**

En stor majoritet av delegationerna är ense om att undantaget enligt artikel 26b B första stycket är begränsat till leveranser av varor och inte omfattar transaktioner som kan betecknas som tillhandahållande av tjänster. I artikel 8.1 fastställs platsen för de leveranser av investeringsguld som undantas från mervärdesskatt enligt 26b B.

När investeringsguld som representeras av certifikat för specificerat eller ospecificerat guld fysiskt befinner sig i en annan medlemsstat än den medlemsstat där certifikatet överlämnas till köparen, anser nästan alla delegationer att medlemsstaterna enligt artikel 22.9 a tredje strecksatsen får befria leverantören från dennes skyldigheter i den medlemsstat där guldets fysiska befinner

sig, förutsatt att han i den medlemsstaten inte utför någon av de transaktioner som det hänvisas till i artikel 22.4 c.

#### **Riktlinjer godkända 1999**

**Från 58:e mötet  
den 23 juni**

#### **1. Artiklarna 8.1 a och 28b F i sjätte momsdirektivet – Avtal mellan två skattskyldiga personer i gemenskapen utan leverans av varor från kunden**

Alla delegationerna har enhälligt beslutat att leverans av en maskin, även om den satts samman efter kundens särskilda krav, bör betraktas som leverans av en vara. Vilka delar den tillverkade maskinen består av påverkar inte beteckningen av maskinen som en materiell tillgång.

Om varorna skickas eller transporteras fastställs beskattningsorten för denna transaktion i artikel 8.1 a, och om varorna inte skickas eller transporteras fastställs den i artikel 8.1 b.

När leverantören tillverkar maskinen och installerar eller sätter samman den på den plats som hans kund begärt, bör transaktionen betecknas som leverans av varor med installation eller sammansättning, varigenom beskattningsorten är den plats där varorna installeras eller sätts samman i enlighet med artikel 8.1 a i sjätte momsdirektivet.

Transaktionen anses emellertid vara en leverans av en tjänst om leverantören endast sätter samman de olika maskindelar som hans kund tillhandahållit åt honom. I det fallet omfattas beskattningsorten av artikel 9.2 c eller artikel 28b F i sjätte momsdirektivet.

#### **Riktlinjer godkända 2002**

**Från 65:e mötet  
den 19 juni**

#### **Artiklarna 8 och 9 – Platsen för leverans av varor och för tillhandahållande av tjänster från begravningsentreprenörer**

Delegationerna beslutade nästan enhälligt att tjänster som tillhandahålls av en begravningsentreprenör i samband med en begravning bör anses utgöra delar av en enda tjänst, även om detta alltfjämt måste avgöras från fall till fall.

Delegationerna beslutade vidare enhälligt att platsen för tillhandahållande av denna enda tjänst i enlighet med artikel 9.1 i sjätte momsdirektivet skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse.

Från 67:e mötet  
den 8 januari

### **Riktlinjer godkända 2003**

#### **Artikel 9 och bilaga L–E-handel. Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg**

1. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att TV- eller radioprogram som sänds över Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk och samtidigt sänds över ett traditionellt radio- och TV-nät (dvs. via kabel eller i luften, inbegripet via satellit) utgör radio- och televisionssändningar enligt den näst sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte direktivet. Omvänt utgör ett program som endast sänds över Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e.

2. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att distansundervisning utgör en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e när undervisningen är automatiserad och beroende av Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk för att fungera och när dess tillhandahållande inte kräver mänsklig inblandning eller endast gör det i liten utsträckning. Om Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk används endast som ett verktyg för kommunikation mellan läraren och studenten (t.ex. e-post) kommer detta inte att anses vara en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg.

3. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att icke-etablerade beskattningsbara personer som är beskattningsbara enligt den särskilda ordningen i artikel 26c kan upphöra att omfattas av den särskilda ordningen enligt den artikeln vid vilken tidpunkt som helst under ett kalenderkvartal, om något av kriterierna för uteslutning uppfylls. Den icke-etablerade beskattningsbara personen måste inge alla resterande deklARATIONER fram till utgången av det kalenderkvartal under vilket han uteslutits. Kravet på att inge denna deklARATION inverkar inte på det eventuellt förekommande kravet för icke-etablerade beskattningsbara personer att registrera sig enligt de normala förfarandena i en medlemsstat så fort som de uteslutits från den särskilda ordningen.

4. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att i de fall en icke-etablerad beskattningsbar person deklarerar och betalar ett belopp för mervärdesskatt till registreringsmedlemsstaten, som i sin tur distribuerar beloppet till konsumtionsmedlemsstaten, och den senare medlemsstaten sedermera fastställer att beloppet är för högt, skall konsumtionsmedlemsstaten underrätta

registreringsmedlemsstaten om justeringen och betala tillbaka det överskjutande beloppet direkt till den icke-etablerade beskattningsbara personen. Delegationerna har även enhälligt kommit överens om att i de fall en icke-etablerad beskattningsbar person till registreringsmedlemsstaten betalar ett belopp för mervärdesskatt som är för högt i förhållande till deklarationen skall registreringsmedlemsstaten betala tillbaka det överskjutande beloppet direkt till den icke-etablerade beskattningsbara personen.

5. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att varje rapporteringsperiod för en icke-etablerad beskattningsbar person avseende deklarationer som skall inges till registreringsmedlemsstaten i enlighet med den särskilda ordningen i artikel 26c skall behandlas som en separat och sluten rapporteringsperiod.

6. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att i fråga om deklarationer som inges enligt den särskilda ordningen i artikel 26c tillåter direktivet inte att belopp avrundas till närmaste heltal i den berörda valutan (t.ex. euro) och om att det exakta beloppet för mervärdesskatt måste rapporteras och betalas i enlighet med sjätte direktivet.

7. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att i de fall potentiella säljare får rätten att saluföra en vara på en webbplats (t.ex. på en direktanslutna marknadsplats) i utbyte mot en avgift (t.ex. en avgift för att varan blir uppförd eller en avgift för gjorda försäljningar), potentiella köpare lämnar bud på varan på webbplatsen via en automatiserad process, parterna underrättas om en utförd försäljning med hjälp av automatiskt datorgenererad e-post och köparen och säljaren slutligen fullföljer försäljningen, skall den tjänst som tillhandahålls av webbplatsleverantören (t.ex. leverantören av den direktanslutna marknadsplatsen) anses utgöra en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e. Ett sådant tillhandahållande kan mycket väl, åtminstone delvis, utgöra en tjänst för härbärgering av webbplatser.

8. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att den bifogade tolkningsvägledningen och de åtföljande tabellerna\* skall utgöra en vägledning för vad som avses med begreppet "tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg" vid tillämpningen av den sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte mervärdesskattedirektivet.

## **Bilaga**

### **Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg – Tolkningsvägledning**

#### **Inledning**

I detta dokument ges en vägledning för vad som avses med begreppet ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg”. Det kommer att vara till hjälp för företagen när de skall avgöra huruvida deras tjänster omfattas av reglerna om platsen för tillhandahållande avseende sådana tjänster (enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte mervärdesskattedirektivet). I detta dokument behandlas endast frågan om platsen för tillhandahållande.

I de medföljande tabellerna\* ges exempel på transaktioner som antingen omfattas av eller inte omfattas av definitionen på ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg”. Leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som inte omfattas av definitionen skall behandlas i enlighet med andra regler avseende platsen för tillhandahållande.

#### **Vad är en ”tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg”?**

En ”tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg” är en tjänst

- som först och främst tillhandahålls via Internet eller ett annat elektroniskt nätverk (dvs. stöder sig på Internet eller ett liknande nätverk för att kunna tillhandahållas), och
- vars beskaffenhet till stor del är beroende av informationsteknik för att kunna tillhandahållas (dvs. tjänsten är i huvudsak automatiserad, kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och kan inte utföras i avsaknad av informationsteknik).

Med utgångspunkt i dessa två villkor ingår följaktligen följande typer av tjänster i begreppet ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg”:

- *Digitala produkter* i allmänhet, t.ex. programvara och ändringar eller uppdateringar av programvara.
- *En tjänst* som tillhandahåller eller stöder en affärsverksamhet eller en personlig närvaro på ett elektroniskt nätverk (t.ex. en webbplats eller en webbsida).
- *En tjänst som genereras automatiskt från en dator*, via Internet eller ett annat elektroniskt nätverk, när en kund matar in vissa specifika uppgifter.

- *Tjänster, andra än de som uttryckligen nämns i bilaga L, som är automatiserade och beroende av Internet eller ett annat elektroniskt nätverk för att kunna tillhandahållas.*

Telekommunikationstjänster och radio- och televisionssändningar, vilka avses i den nionde respektive den näst sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte mervärdesskattedirektivet, anses inte utgöra tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg vid tillämpningen av detta direktiv.

I allmänhet innebär inte det faktum att parter använder Internet eller ett annat elektroniskt nätverk för att kommunicera med varandra i fråga om transaktioner eller för att underlätta handeln att de normala mervärdesskattereglerna inte är tillämpliga, lika litet som användningen av telefon eller telefax skulle göra det. Om exempelvis parter helt enkelt använder Internet för att skicka information under loppet av en affärstransaktion (t.ex. e-post) innebär detta inte att transaktionens beskaffenhet ändras. Detta skiljer sig från ett tillhandahållande som är fullständigt beroende av Internet för att kunna ske (t.ex. sökning och nedladdning av uppgifter från en databas utan mänsklig inblandning).

I samtliga fall kommer tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg att beskattas enligt den normalskattesats som fastställts av medlemsstaten i fråga (enligt artikel 12.3 a i sjätte direktivet), såvida inte ett undantag är tillämpligt i den medlemsstaten. Ett tillhandahållande av t.ex. hasardspel kommer, om dess tillhandahållande på det traditionella sättet är befriat i en medlemsstat, även att vara befriat om det tillhandahålls på elektronisk väg.

I de följande tabellerna<sup>1</sup> illustreras det ovanstående genom en klassificering av en rad olika typer av tillhandahållanden i syfte att ge tydliga exempel på vilka tjänster som anses tillhandahållas på elektronisk väg och vilka tjänster som inte anses tillhandahållas på elektronisk väg. Denna vägledning är inte uttömmande.

De tjänster som inte anses tillhandahållas på elektronisk väg skall behandlas i enlighet med andra regler om platsen för tillhandahållande. Man bör vara särskilt försiktig när det rör sig om en tjänst som innehåller både elektroniska inslag och andra inslag. Sådana sammansatta transaktioner måste i allmänhet bedömas från fall till fall.

---

<sup>1</sup> Tabellerna återges inte i detta sammanhang, se i stället Skatteverkets ställningstagande, RSV 2003-04-23, dnr 3325-03/100.