

Innehåll

3	Allmänt om mervärdesskatt.....	1
3.1	Historik	1
3.2	Mervärdesskatten och EU	2
3.2.1	Sambandet mellan nationell rätt och EU-rätt	2
3.2.2	Beräkning av mervärdesskattebaserad EU-avgift	4
3.2.3	EU:s organisation	6
3.2.4	Rättskällor inom EU-rätten	9
3.2.4.1	Primärrätt	9
3.2.4.2	Sekundärrätt	10
3.2.4.3	Subsidiära rättskällor.....	11
3.2.5	Rättsprinciper inom mervärdesskatteområdet	12
3.2.6	Unionsrättsliga begrepp	14
3.2.7	EU-konform tolkning eller direkt effekt	15
3.2.8	Skadestånd till följd av överträdelse av unionsrätten	17
3.3	Mervärdesskattens principer och uppbyggnad	18
3.4	Registrering m.m.....	18
3.4.1	Inledning	18
3.4.2	Registrering	19
3.4.3	Deklaration.....	19
3.4.4	Särskild beskattningsordning för elektroniska tjänster.....	21
3.4.5	Elektroniskt förfarande för återbetalning av mervärdesskatt	21
3.5	Mervärdesskattens allmänna uppbyggnad	21

3 Allmänt om mervärdesskatt

3.1 Historik

Mervärdesskatt är en allmän konsumtionsskatt. Den infördes den 1 januari 1969 genom lagen (1968:430) om mervärdesskatt. År 1971 tillsattes Mervärdesskatteutredningen som hade till uppgift att göra en teknisk översyn av lagstiftningen. Utredningen lämnade sammanlagt elva betänkanden som i de flesta fall även ledde till lagändringar. Slutbetänkandet lämnades år 1987. En reformering av mervärdesskatten gjordes sedan i samband med den stora skattereformen. De flesta av de lagändringarna trädde i kraft den 1 januari 1991. Skattereformen medförde en utvidgning av beskattningen framför allt inom tjänstesektorn. Det uttrycktes så att beskattningen, med vissa få undantag, i princip blev generell vid all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster.

År 1990 tillsattes en ny utredning med uppdrag att göra en teknisk översyn av lagen om mervärdesskatt. Utredningen lämnade år 1992 förslag till en ny lag. Avsikten med den nya mervärdesskattelagen (1994:200), ML, som infördes den 1 juli 1994, var att skapa en så överskådlig lag som möjligt och därmed göra den mer lättillgänglig. Lagen fick en helt ny systematik med kapitelindelning. Den fick också en utformning som närmare stämmer överens med de regler som gäller inom EU.

I samband med Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995 genomfördes vissa ändringar i ML som främst berörde handeln inom EU.

Reglerna om registrering, redovisning, betalning och omprövning samt övriga förfaranderegler överfördes den 1 november 1997 till skattebetalningslagen (1997:483), SBL. Dessa förfaranderegler finns sedan den 1 januari 2012 i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

År 1999 tillsattes en utredning som hade till uppgift att se över ML:s bestämmelser om skattskyldighet och yrkesmässighet.

2 Allmänt om mervärdesskatt, Avsnitt 3

Utredningen fick under 2001 i uppdrag att även se över det regelsystem i mervärdesskattelagstiftningen som styr vid vilken tidpunkt skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder. Syftet med översynen var att åstadkomma en ytterligare anpassning till motsvarande regler inom EU. Utredningen lämnade sitt betänkande (SOU 2002:74) år 2002. Vissa av de förslag som lämnades av mervärdesskatteutredningen har lett till lagstiftning den 1 januari 2008, se prop. 2007/08:25 avsnitten 5, 12 och 20.

En översyn av reglerna om yrkesmässig verksamhet och uthyrning av verksamhetslokaler påbörjades under 2008. Resultatet av utredarnas övervägande redovisades år 2009 i rapporten Mervärdesskatt för den ideella sektorn m.m. (Ds 2009:58).

Genom en teknisk anpassning av ML har begreppet ”yrkesmässig verksamhet” fr.o.m. den 1 juli 2013 ersatts av de unionsrättsliga begreppen ”beskattningsbar person” och ”ekonomisk verksamhet”, se prop. 2012/13:124.

Reglerna om frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokal förenklas genom att ansöknings- och anmälningförfarandet slopas fr.o.m. den 1 januari 2014. Ansöknings- och anmälningförfarandet kvarstår dock för frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet. Se prop. 2013/14:1.

3.2 Mervärdesskatten och EU

3.2.1 Sambandet mellan nationell rätt och EU-rätt

EU-rätten – en del av den svenska rättsordningen

Sveriges medlemskap i EU 1995 har inneburit att EU-rätten har blivit en del av den svenska rättsordningen. Bestämmelserna i de grundläggande fördragen och i de rättsakter som har antagits av unionens institutioner är bindande för Sverige.

Förhållandet mellan EU-rätten och de nationella bestämmelserna

Medlemskapet i EU innebär att det inte enbart är den nationella rätten som ska beaktas, utan hänsyn måste också tas till innehållet i EU-rätten. Det gäller inte bara bestämmelserna i ML utan även de bestämmelser avseende mervärdesskatt som finns i SFL.

EU-rätten består av flera olika rättskällor som kan få betydelse vid en bedömning av de svenska materiella bestämmelserna. Se vidare avsnitt 3.2.3.

På mervärdesskattens område består EU-lagstiftningen främst av direktiv. Direktiv riktar sig till ett medlemsland och avsikten är inte att de ska tillämpas direkt i ett enskilt fall. Direktiven ska i stället införlivas i den nationella lagstiftningen. Trots det kan en

direktivregel även ha en rättslig verkan direkt mellan medlemslandet och en enskild. Detta uttrycks som att vissa unionsrättsliga bestämmelser har direkt effekt. Se vidare avsnitt 3.2.6.

I Sverige är innehållet i mervärdesskattedirektivet inarbetat i bl.a. ML. Bestämmelserna i direktivet respektive i ML har inte alltid samma utformning. EU-domstolen har dock slagit fast att nationella bestämmelser som omfattas av ett EU-direktiv ska tolkas i enlighet med direktivreglerna så långt det är möjligt med hänsyn till den nationella rättsordningen, s.k. EU-konform tolkning. Se vidare avsnitt 3.2.6.

En annan viktig rättskälla inom EU-rätten är EU-domstolens rättspraxis som även får betydelse vid tolkningen av bestämmelser rörande mervärdesskatt. Se vidare avsnitt 3.2.3.3.

Standstill-klausul

Mervärdesskattedirektivet innehåller vissa standstill-klausuler. I artikel 176 finns en sådan klausul avseende begränsning av avdragsrätten. Den innebär att medlemsländerna tillsvidare får behålla de undantag från avdragsrätten som fanns i deras nationella lagstiftning när direktivet trädde ikraft för respektive medlemsland. Det är däremot inte tillåtet att genom lagstiftning eller ändrad förvaltningspraxis utvidga tillämpningsområde för befintliga undantag efter den tidpunkt då direktivet trädde i kraft för respektive medlemsland (se t.ex. C-414/07, Magoora, punkterna 35–38).

Begreppen EU och EG

EU har ersatt EG som juridisk person (artikel 335 i EUF-fördraget). Ändringen har skett genom Lissabonfördraget, som trädde i kraft den 1 december 2009.

EU har också övertagit de befogenheter som EG tidigare hade (artikel 1 i EU-fördraget). Som en följd av ändringarna i fördragen har begreppet EG försvunnit. Det innebär bl.a. att EG-domstolen har bytt namn till EU-domstolen. Gemenskapsrätten har också blivit unionsrätten.

I denna handledning används genomgående begreppen EU och unionsrätten.

Den inre marknaden

Den inre marknaden är en viktig del inom EU-samarbetet. Med inre marknad avses ett område utan inre gränser med fri rörlighet för bl.a. varor och tjänster. En fri handel över gränserna förutsätter att gränskontrollen mellan medlemsländerna tas bort och att medlemsländerna har ett mervärdesskattesystem som i stora delar är enhetligt.

4 Allmänt om mervärdesskatt, Avsnitt 3

Syftet med det gemensamma mervärdesskattesystemet är att all ekonomisk aktivitet ska beskattas på ett helt neutralt sätt. Mervärdesskatten är en allmän skatt som är avsedd att träffa konsumtion av varor och tjänster. Genom flera olika direktiv har en samordning skett mellan medlemsländernas mervärdesskattesystem. De viktigaste reglerna finns i mervärdesskattedirektivet. Fortfarande kvarstår dock vissa skillnader mellan länderna, t.ex. när det gäller skattebas och skattesatser.

EU:s principer om beskattningsland

Inom EU finns det två olika principer om beskattningsland för mervärdesskatt: destinationsprincipen och ursprungsprincipen.

Destinationsprincipen innebär att mervärdesskatten tillfaller destinationslandet, alltså normalt det land där en vara eller en tjänst konsumeras. Principen tillämpas bl.a. vid import från ett tredjeland genom att s.k. importmoms betalas till Tullverket. Destinationsprincipen tillämpas även vid varuhandel mellan beskattningsbara personer inom unionen och ofta vid tillhandahållande av tjänster mellan beskattningsbara personer. Se vidare avsnitten 9 och 10.

Ursprungsprincipen innebär att beskattning sker i det land där en vara eller en tjänst är tillhandahållen eller varifrån varorna transporteras. Den fria rörligheten för varor och tjänster medför att EU framstår som ett enda land när det gäller gränsöverskridande handel. Beskattningen borde därför ofta kunna ske med tillämpning av ursprungsprincipen, men principen har endast genomförts i begränsad omfattning. Ett exempel på när ursprungsprincipen ändå tillämpas är när privatpersoner köper varor i andra EU-länder. Även för tjänster är huvudregeln vid försäljning till privatpersoner, att mervärdesskatten ska betalas i det land där säljaren är etablerad. Se vidare avsnitten 9 och 10.

3.2.2 Beräkning av mervärdesskattebaserad EU-avgift

Medlemsländernas avgift till EU

Medlemsländernas avgifter är EU:s viktigaste inkomst och kallas för EU:s egna medel. EU:s egna medel består av tre olika inkomsttyper:

- traditionella egna medel (tullar m.m. samt särskilda sockeravgifter),
- avgifter från medlemsländerna som baseras på ländernas inkomster från mervärdesskatt, samt
- avgifter som baseras på medlemsländernas bruttonationalinkomst.

Mervärdesskattebaserad EU-avgift

Den mervärdesskattebaserade delen av EU-avgiften beräknas på medlemslandets mervärdesskattebas. Mervärdesskattebasen är det totala värdet av ett medlemslands konsumtion av varor och tjänster.

Bestämmelser om beräkning, redovisning, betalning m.m. av avgiften till EU finns i följande förordningar:

- rådets förordning (EG, Euratom) nr 1150/2000 om genomförande av rådets beslut 2007/436/EG, Euratom om systemet för gemenskapernas egna medel,
- rådets förordning (EEG, Euratom) nr 1553/89 om den slutliga enhetliga ordningen för uppbörd av egna medel som härrör från mervärdesskatt, samt
- rådets förordning (EG, Euratom) nr 1287/2003 om harmonisering av bruttonationalinkomsten till marknadspriser.

Vilka myndigheter i Sverige som ansvarar för den svenska avgiften till EU:s allmänna budget framgår av förordningen (2004:1333) om administration av den svenska avgiften till Europeiska unionens budget, m.m.

Det är Skatteverket som administrerar den mervärdesskattebaserade delen av den svenska EU-avgiften. Statistiska Centralbyrån administrerar dock, med bistånd från Skatteverket, beräkningen av den viktade genomsnittliga skattesatsen för mervärdesskatten. Därefter sammanställer Ekonomistyrningsverket statens inkomster av mervärdesskatt (6 § förordning 2004:1333).

Skatteverket ansvarar även för frågor som avser den mervärdesskattebaserade avgiften till EU-budgeten (1 § förordningen [2007:780] med instruktion för Skatteverket).

Beräkning av EU-avgiften

Den generella uttagsprocenten för samtliga medlemsländer är 0,30 procent. Sverige betalar mer än vad landet får tillbaka från EU i form av stöd och bidrag. Det kallas ibland för att Sverige är en nettobetalare till EU. Tillsammans med ett par andra nettobetalare får Sverige rabatt på avgiften. Den svenska uttagsprocenten för perioden 2007–2013 uppgår till 0,1 procent. För perioden 2014–2020 kommer den svenska uttagsprocenten att vara 0,15 procent. Beslut om egna medel ska dock ratificeras av nationella parlament. Det innebär att den rabatt som Sverige får troligen kommer att realiseras fr.o.m. 2016 och med retroaktivitet för 2014 och 2015.

6 Allmänt om mervärdesskatt, *Avsnitt 3*

Beräkningen av den enhetliga mervärdesskattebasen, som utgår från de ovan angivna rådsförordningarna, innebär i kort-het följande.

1. Beräkningen utgår från de intäkter av mervärdesskatt som redovisas i statsbudgeten, d.v.s. inkomsttitel 1411 (eventuellt kompletterat med underkonton i redovisnings-systemet). Eftersom ML på vissa punkter avviker från mervärdesskattedirektivet behöver intäkterna korrigeras, t.ex. ska statens ingående skatt uppskattas och dras bort.
2. När det finns mer än en skattesats ska en viktad genomsnittlig skattesats beräknas. Denna genomsnittliga skattesats beräknas utifrån nationalräkenskapernas input-output tabeller.
3. Den intermediära basen beräknas sedan genom att de totala nettointäkterna av mervärdesskatt (punkt 1) divideras med den genomsnittliga skattesatsen (punkt 2).
4. Därefter identifieras skillnader mellan Sveriges mervärdesskatteregler och reglerna i mervärdesskattedirektivet. Den slutliga mervärdesskattebasen erhålls genom att den intermediära basen justeras mot dessa skillnader.

Varje år ska en ny mervärdesskattebas beräknas (år 2014 beräknas 2013 års mervärdesskattebas). Därefter skrivs en rapport som skickas till kommissionen senast den 31 juli.

Sverige måste ansöka om ett bemyndigande för de valda beräkningsmetoderna. Senast den sista april året innan beräkningen ska utföras ska ansökan skickas till kommissionen. Även ändringar i ML måste meddelas kommissionen senast i april.

Vartannat år gör kommissionen ett revisionsbesök och går igenom underlagen för beräkningarna.

3.2.3 EU:s organisation

EU:s organisation består av sju institutioner och flera olika organ. Institutionerna är Europaparlamentet, Europeiska rådet, Rådet, Europeiska kommissionen (kommissionen), Europeiska unionens domstol (EU-domstolen), Europeiska centralbanken och Europeiska revisionsrätten (artikel 13.1 i EU-fördraget). Se vidare bilaga 10.

Europa-parlamentet

Europaparlamentet väljs vart femte år vid allmänna val i medlemsländerna. Antalet ledamöter är 754 (fram till nästa val 2014, då antalet ska sänkas till 751). Sverige har 20 platser. Varje medlemsland har ett bestämt antal ledamöter i parlamentet.

Parlamentet fattar beslut om nya regler tillsammans med rådet i de flesta frågor. Det gäller t.ex. regler som rör den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital inom EU. I vissa frågor lämnar parlamentet ett yttrande innan rådet fattar beslut. Rådet är dock inte bundet av parlamentets ståndpunkt. Det gäller t.ex. indirekta skatter. Parlamentet kan också föreslå fördragsförändringar. Till Europaparlamentets uppgifter hör också att godkänna EU:s budget tillsammans med rådet och att godkänna och kontrollera kommissionen samt utse EU:s ombudsman.

Europeiska rådet

Europeiska rådet kallas ofta för EU:s toppmöte. Arbetet leds av Europeiska rådets fasta ordförande och består av ordföranden, medlemslänternas stats- eller regeringschefer och kommissionens ordförande. Europeiska rådet beslutar om allmänna politiska riktlinjer och prioriteringar för EU-samarbetet. Det utövar inte någon lagstiftande funktion.

Rådet

Europeiska unionens råd (rådet eller ministerrådet) består av företrädare från medlemslänternas regeringar. Ordförande i rådets möten är det medlemsland som innehar ordförandeskapet. Medlemsländerna turas om att vara ordförande i ett halvår i taget enligt en i förväg bestämd turordning. Möten om utrikes- och säkerhetspolitik leds dock av EU:s höga representant för utrikes frågor och säkerhetspolitik (EU:s ”utrikesminister”). Detta är en ny post som inrättades genom Lissabonfördraget. Det medlemsland som innehar ordförandeskapet är även ordförande i Coreper och i de arbetsgrupper som finns under rådet.

Ordförandelands uppgifter är att leda rådets arbete och att representera rådet gentemot andra institutioner i EU. Rådet stiftar nya lagar inom EU och ingår internationella avtal för EU:s räkning. I många frågor delar rådet sin beslutsmakt med Europaparlamentet. Mellan rådsmötena företräds ministrarna av EU-ambassadörer som är chefer för sina respektive länders representationer i Bryssel. De bildar de ständiga representanternas kommitté, kallad Coreper, som förbereder rådets möten.

Kommissionen

Europeiska kommissionen (kommissionen) består av en kommissionär från varje medlemsland. Kommissionärerna ska se till EU:s gemensamma intresse och får inte ta instruktioner från någon regering. Innan en ny kommission kan tillträda måste den godkännas av Europaparlamentet. Kommissionen utses för fem år. Kommissionen är indelad i generaldirektorat för olika områden. Kommissionen spelar en mycket central roll inom EU och dess huvudsakliga uppgifter är att ta initiativ till, genomföra och övervaka den gemensamma lagstiftningen samt förvalta EU:s

budget. Med undantag av bl.a. den gemensamma utrikes- och säkerhetspolitiken ska kommissionen representera unionen utåt.

EU-domstolen

EU-domstolen, som har sitt säte i Luxemburg, består av en domare från varje medlemsland som biträds av åtta generaladvokater. På begäran av domstolen får rådet utöka antalet generaladvokater till elva. Domstolen ska se till att lag och rätt iaktas vid tolkningen och tillämpningen av fördragen. Denna uppgift innebär att domstolen kontrollerar lagenligheten av de rättsakter som antas av Europeiska unionens institutioner, kontrollerar att medlemsstaterna har följt sina skyldigheter enligt unionsrätten och tolkar unionsrätten på begäran av nationella domstolar.

För att säkerställa en faktisk och enhetlig tillämpning av unionslagstiftningen och undvika avvikande tolkningar kan, och måste i vissa fall, de nationella domstolarna vända sig till EU-domstolen för att begära ett klargörande rörande tolkningen av unionsrätten, s.k. förhandsavgöranden (artikel 267 i EUF-fördraget). Ett förhandsavgörande är bindande för den nationella domstolen.

EU-domstolen har dock lämnat utrymme för nationella domstolar att i vissa fall avstå från att inhämta förhandsavgörande (283/81, CILFIT):

- Det första undantaget avser fall då den uppkomna frågan inte är relevant för målets utgång.
- Det andra undantaget är att den aktuella unionsrättsliga bestämmelsen redan har blivit föremål för tolkning från EU-domstolens sida.
- Det tredje undantaget är när den korrekta tolkningen av unionsrätten är så uppenbar att det inte finns utrymme för något rimligt tvivel.

EU-domstolen har funnit att Skatterättsnämnden inte är behörig att söka förhandsavgörande vid EU-domstolen när nämnden på ansökan av en skattskyldig avgör ärenden. I sådana situationer ansågs Skatterättsnämnden inte utöva en verksamhet som består i rättsskipning utan verkar som en myndighet (C-134/97, Victoria Film, punkterna 17 och 18). Se vidare prop. 2005/06:157 s. 6 ff.

Medlemsländer som inte följer EU-rätten kan dömas för fördragsbrott av EU-domstolen. Både kommissionen och ett annat medlemsland kan väcka talan om fördragsbrott (artiklarna

258 och 259 i EUF-fördraget). Om ett medlemsland döms för fördragsbrott ska det felande landet vidta de åtgärder som krävs för att följa domstolens dom. Om medlemslandet trots detta inte följer EU-rätten kan EU-domstolen förelägga landet att betala ett engångsbelopp eller vite.

Vid sidan om EU-domstolen finns Europeiska unionens tribunal (tribunalen), som dömer i mål mellan enskilda personer eller företag och EU:s institutioner. Tribunalens domar kan överklagas till EU-domstolen. Vidare finns en specialdomstol för personalmål, Europeiska unionens personaldomstol (tvister angående löner m.m. för EU-anställda) vars avgöranden kan överklagas till tribunalen.

Europeiska centralbanken

Europeiska centralbanken (ECB) är den gemensamma centralbanken för de medlemsländer i EU som har infört euron som valuta. ECB:s beslutande organ är ECB-rådet och direktionen. ECB-rådet består av cheferna för de nationella centralbankerna som har euron som valuta och sex ledamöter från direktionen. Centralbankerna i samtliga EU-länder och ECB utgör tillsammans det Europeiska centralbankssystemet (ECBS) som har det övergripande ansvaret över valutaunionen.

Europeiska revisionsrätten

Europeiska revisionsrätten består av en ledamot per medlemsland. Revisionsrätten har till uppgift att granska unionens räkenskaper och den ekonomiska förvaltningen av dess medel. Revisionsrätten informerar om resultatet av sitt arbete genom att offentliggöra rapporter och yttranden. Dessa rapporter och yttranden offentliggörs i allmänhet i Europeiska unionens officiella tidning.

3.2.4 Rättskällor inom EU-rätten

Tre rättskällor

EU-rätten brukar delas in i tre rättskällor: den primära EU-rätten, den sekundära EU-rätten och subsidiära rättskällor.

3.2.4.1 Primärrätt

Den primära EU-rätten består av de ursprungliga fördragen med senare gjorda ändringar och tillägg. Fördragen behandlar hur samarbetet inom EU ska gå till, hur EU:s institutioner ska fungera, vad EU får fatta beslut om och hur lagstiftningsprocessen ska gå till. För att EU ska kunna lagstifta på ett visst område måste det finnas rättslig grund för detta i fördragen.

Fördrag

Samarbetet inom EU bygger främst på två grundfördrag: fördraget om Europeiska unionen (EU-fördraget) och fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget).

EU-fördraget reglerar den övergripande och konstitutionella funktionen inom EU. Fördraget som trädde i kraft 1993 var även känt som Maastrichtfördraget. Det var genom Maastrichtfördraget som medlemsländerna bildade den Europeiska unionen. EU-fördraget har därefter ändrats genom Lissabonfördraget. Fördraget i dess nuvarande form började gälla den 1 december 2009.

EUF-fördraget kompletterar EU-fördraget med mer detaljerade och funktionella bestämmelser. Det ursprungliga fördraget, även känt som Romfördraget, trädde i kraft 1958. EUF-fördraget ersatte dock det tidigare fördraget när Lissabonfördraget började gälla.

EU har ytterligare ett grundfördrag som ännu gäller, Euratomfördraget. När Euratom-fördraget trädde i kraft 1958 inrättades ett samarbete på kärnenergiområdet. Genom Lissabonfördraget har dock de flesta av Euratom-fördragets egna institutionella bestämmelser bytts ut mot generella hänvisningar till motsvarande bestämmelser i EU-fördraget och EUF-fördraget.

Till grundfördragen räknas även fördraget om kol- och stålgemenskapen (EKSG-fördraget) som trädde i kraft 1952. Fördraget upprättades för en period av femtio år och upphörde därmed att gälla 2002. De övriga grundfördragen gäller på obegränsad tid.

3.2.4.2 Sekundärrätt

De rättsakter som kan utfärdas med stöd av fördragen brukar kallas sekundärrätt. Sekundärrätten delas in i bindande rättsakter och icke-bindande rättsakter. Förordningar, direktiv och beslut räknas som bindande rättsakter. Icke-bindande rättsakter är bland annat rekommendationer och yttranden.

Förordning

En förordning har allmän giltighet och är bindande och direkt tillämplig i varje medlemsland utan att nationella genomförandebestämmelser behöver antas. Ett exempel på en sådan förordning som ska tillämpas i Sverige som direkt gällande rätt är rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Direktiv

Direktiv används för att harmonisera lagstiftningen i medlemsländerna, bl.a. för att den inre marknaden ska fungera.

Ett direktiv riktar sig till medlemsländerna och är bindande avseende de mål som ska uppnås. Direktiv ska införlivas med

nationell lagstiftning, men medlemsländerna får själva bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet. I ett direktiv anges även en tidsfrist för införlivandet. Sjätte direktivet, som ersatts av mervärdesskattedirektivet, är ett exempel på ett sådant direktiv som har krävt betydande anpassningar av den svenska mervärdesskattelagstiftningen.

Beslut

Beslut är bindande för dem som de är riktade till. Ett beslut kan vara riktat till ett eller alla medlemsländer, företag eller enskilda. Ett exempel på ett sådant beslut är rådets genomförandebeslut 2013/680/EU, genom vilket Danmark och Sverige har fått tillstånd att genomföra en åtgärd som avviker från artikel 168 i mervärdesskattedirektivet (Öresundsförbindelsen).

3.2.4.3 Subsidiära rättskällor

Subsidiära rättskällor är rättsliga instrument som inte har sin grund i fördragen. Till dessa rättskällor räknas EU-domstolens rättspraxis, internationell rätt och allmänna rättsprinciper. Med hjälp av de subsidiära rättskällorna har EU-domstolen kompenserat bristerna i primär- och sekundärrätten.

Rättspraxis från EU-domstolen

Rättspraxis från EU-domstolen är en viktig del inom EU-rätten. EU-domstolen tolkar EU:s lagstiftning och ser till att den tillämpas på samma sätt i alla EU-länder. Den löser också rättsliga tvister mellan EU-länderna och EU-institutionerna.

EU-domstolen är också rättsskapande genom att i sina avgöranden fastlägga och utveckla innehållet i unionsrätten.

Genom att nationella domstolar, t.ex. Högsta förvaltningsdomstolen, begär förhandsavgöranden får EU-domstolen möjlighet att även på ett nationellt plan verka för en enhetlig tolkning och tillämpning av EU-rätten. EU-domstolen besvarar dock inte frågor som avser den nationella lagen och avgör inte heller den nationella tvisten, utan ger i stället vägledning hur EU-rätten mer generellt ska tolkas.

EU-domstolens domar är viktiga rättskällor vid tolkning av nationell rätt, även om de är in casu-avgöranden och bindande endast för den domstol som begärt förhandsavgörandet. Domarna är i praktiken prejudicerande.

Inom EU-rätten saknas det regelrätta förarbeten. När EU-domstolen ska tolka en bestämmelse utgår den därför i första hand från ordalydelsen. Primär- och sekundärrätten är autentiska på alla de officiella språken, därför måste samtliga språkversioner jämföras. Vid en tolkning av en unionsrättslig

bestämmelse kan en formulering som används i en språkversion inte ensam ligga till grund för tolkningen eller ges en större betydelse än övriga språkversioner, eftersom det skulle strida mot kravet på en enhetlig tillämpning av unionsrätten. Om det finns skillnader mellan olika språkversioner och vid andra oklarheter, tolkar domstolen bestämmelsen mot bakgrund av dess syfte, ändamål och logiska uppbyggnad samt sedd i sitt rättsliga sammanhang (se t.ex. EU-domstolens dom C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, punkterna 41–43). Syftet med ett direktiv framgår tydligast av ingressen (den s.k. preambeln).

EU-domstolen tolkar även ett direktivs bestämmelser mot bakgrund av det fördrag på vilket det baserats. Detta innebär bl.a. att kraven på fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital beaktas samt att ingen diskriminering får ske av fysiska eller juridiska personer på grund av deras nationalitet.

Vid en analys av domstolens avgöranden måste det beaktas att EU-domstolen i princip endast besvarar den nationella domstolens frågor och att den, i fråga om fördragsbrott, är bunden av hur kommissionen har utformat sin talan. Innan en fråga avgörs av EU-domstolen, avges normalt ett yttrande av någon av domstolens generaladvokater. Dessa yttranden, som i allmänhet är utförliga, kan också vara en viktig del när en dom ska analyseras.

3.2.5 Rättsprinciper inom mervärdesskatteområdet

Neutralitetsprincipen

Neutralitetsprincipen är en av grundprinciperna inom mervärdesskattesystemet. Principen innebär att likvärdiga varor ska beskattas lika mycket inom varje land, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är (89/81, Hong Kong Trade, punkt 6).

Neutralitetsprincipen har även stor betydelse för avdragsrätten. Syftet med mervärdesskattesystemet är att belasta den slutlige konsumenten. Inbetalningen till staten görs dock av beskattningsbara personer, som är tvungna att i varje led av produktions- och distributionskedjan påföra skatt och betala in denna. För att dessa inte ska behöva bära bördan av mervärdesskatten finns ett avdragssystem. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar därigenom neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet. Neutralitet ska gälla oavsett vilka syften och resultat som eftersträvas med verksamheten, under förutsättning att verksamheten i sig är underkastad mervärdesskatt (se t.ex. C-255/02, Halifax, punkt 78).

En schematisk bild av mervärdesskattesystemets allmänna uppbyggnad finns i avsnitt 3.5.

Reciprocitet

För att mervärdesskatten inte ska bli en kostnad för den skattskyldige ska det vara reciprocitet mellan säljarens utgående skatt och köparens ingående skatt på en transaktion. Reciprocitetsprincipen innebär dels att den utgående skatten för en säljare ska korrespondera med den ingående skatten för en köpare, dels att rätten till avdrag för ingående skatt inträder samtidigt som den utgående skatten blir utkrävbar (C-396/98 Grundstückgemeinschaft Schlosstrasse punkt 38 och C-400/98 Breitsohl punkt 36).

Proportionalitetsprincipen

Proportionalitetsprincipen innebär att en åtgärd inte får vara mer långtgående än vad som krävs för att uppnå dess syfte (se t.ex. C-286/94, Garage Molenheide, punkterna 46–47).

Principen om rättssäkerhet och förutsebarhet

Principen om rättssäkerhet och förutsebarhet medför t.ex. att rättigheter och skyldigheter för dem som är skattskyldiga inte kan vara beroende av faktiska omständigheter, förhållanden eller händelser som har inträffat efter myndighetens beslut om skattestatus (se bl.a. C-110/94 Inzo punkt 21 och C-409/04 Teleos punkterna 48 och 50).

Likabehandlingsprincipen

Likabehandlingsprincipen innebär att jämförbara situationer inte får behandlas olika om det inte finns sakliga skäl för en sådan särbehandling (215/85, Balm, punkt 23).

Skatteneutralitetsprincipen

Skatteneutralitetsprincipen handlar om konkurrenshänsyn och innebär att all ekonomisk aktivitet ska beskattas på ett helt neutralt sätt. Principen förhindrar bl.a. att liknande och därför konkurrerande varor behandlas olika när det gäller mervärdesskatt. Det betyder att sådana produkter ska ha en enhetlig skattesats (C-481/98, kommissionen mot Frankrike, punkt 22) och att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster ska behandlas lika (C-216/97, Gregg, punkt 20).

Skatteneutralitetsprincipen innebär även att man vid beskattning inte får skilja mellan lagliga och olagliga transaktioner, auktoriserade och icke auktoriserade subjekt eller stora och små belopp, utan att det finns stöd i direktivet (se C-155/94, Wellcome Trust, C-283/95 Fischer punkt 22 f, C-349/96 Card Protection Plan punkt 15, C-455/98 Kaupo Salumets och de förenade målen C-259/10 och 260/10 Rank Group).

Principen om förfarandemissbruk

Principen om förfarandemissbruk har EU-domstolen utvecklat genom sin praxis. Principen innebär att konstruerade transaktioner vars enda syfte är att uppnå skattefördelar ska omdefinieras och i stället bli beskattade som om de konstruerade transaktionerna inte hade företagits (se C-255/02, Halifax, punkt 98).

EU-domstolen har klarlagt att principen om förfarandemissbruk kan tillämpas när det är fråga om avdrag för eller återbetalning av ingående skatt (C-255/02, Halifax). Skatteverket anser att principen även kan tillämpas när någon undvikit att redovisa utgående skatt, eftersom EU-domstolen i sin bedömning utgår från transaktioner generellt.

Följande två förutsättningar ska vara uppfyllda för att principen om förfarandemissbruk ska kunna tillämpas.

1. Om en bestämmelse tillämpas strikt enligt sin lydelse får den företagna transaktionen till följd att en skattefördel uppstår som strider mot syftet med bestämmelsen.
2. Det ska framgå av de objektiva omständigheterna att det huvudsakliga syftet med transaktionen är att uppnå en skattefördel (Skatteverket 2006-11-17, dnr 131 500981-06/111).

Vid bedömningen av en transaktion ska den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten beaktas. EU-domstolen har påpekat att samtliga omständigheter i ett ärende ska prövas för att kontrollera om avtalsvillkoren sanningsenligt återspeglar den ekonomiska verkligheten. Om de inte gör det ska avtalsvillkoren omdefinieras för att fastställa de förhållanden som skulle ha förelegat i avsaknad av de transaktioner som ligger till grund för förfarandemissbruket (C-653/11, Newey, punkterna 42, 49 och 50).

Högsta förvaltningsdomstolen omnämner också principen om förfarandemissbruk i HFD 2013 ref. 12.

3.2.6 Unionsrättsliga begrepp

Unionsrätten ska tillämpas enhetligt i alla medlemsländer. Detta har medfört att vissa begrepp inom mervärdesskatteområdet har fått unionsrättsliga definitioner. Syftet med mervärdesskattedirektivet är att skapa ett inom unionen gemensamt system för mervärdesskatt. Nationella definitioner skulle motverka det syftet (se t.ex. C-291/92, Armbrrecht, punkt 13).

Innebörden av de unionsrättsliga begreppen har växt fram genom EU-domstolens praxis. Vissa av begreppen definieras dock redan i mervärdesskattedirektivet. Exempel på begrepp som definieras i direktivet är vad som avses med beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet (artiklarna 9–10), beskattningsbara transaktioner (artiklarna 14–30), den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet (artikel 62) samt beskattningsunderlag (artiklarna 72–79). Dessa begrepp kan sägas vara några av hörnstenarna i mervärdesskattesystemet. Både de grundläggande begreppen och andra av direktivets begrepp har uttolkats och definierats ytterligare av EU-domstolen.

De unionsrättsliga begreppen har även betydelse när det gäller att undvika dubbelbeskattning eller att beskattning inte sker alls (se t.ex. C-60/96, kommissionen mot Frankrike, punkt 14).

Ett av mervärdesskattedirektivets övergripande mål är att skapa en enhetlig skattebas. Eftersom undantagen från skatteplikt i mervärdesskattedirektivet begränsar skattebasen och därmed även underlaget för beräkning av medlemsländernas bidrag till unionens budget, så är det viktigt att undantagen tolkas på samma sätt i alla medlemsländer. Undantagen ska enligt EU-domstolens praxis tolkas restriktivt. Nationella undantag från direktivets tillämpningsområde tillåts inte, även om bidraget till unionens budget inte påverkas av den nationella avvikelserna (203/87, kommissionen mot Italien).

3.2.7 EU-konform tolkning eller direkt effekt

EU-konform tolkning

Inom EU består lagstiftningen främst av ett antal direktiv. När ett land blir medlem i EU blir även direktiven bindande för medlemslandet. Det innebär dock inte att direktiven ska kunna tillämpas direkt i ett enskilt fall. Meningen är i stället att innehållet i direktiven ska inarbetas i den nationella lagstiftningen. Det är alltså själva målet och resultatet med direktiven som medlemslandet blir bundet av.

I Sverige är innehållet i mervärdesskattedirektivet inarbetat i bl.a. ML. Bestämmelserna i direktivet och i ML har inte alltid samma utformning. EU-domstolen har dock slagit fast att nationella regler som omfattas av ett EU-direktiv ska tolkas i enlighet med direktivreglerna så långt det är möjligt med hänsyn till den nationella rättsordningen, s.k. EU-konform tolkning.

Syftet med en EU-konform tolkning är att de direktivregler som inarbetats i varje medlemslands nationella rättsordning ska tolkas på samma sätt i alla länder (14/83 von Colson, C-106/89 Marleasing och C-397/01 Pfeiffer).

Skyldigheten att tillämpa EU-konform tolkning innebär inte att en nationell regel ska tolkas i strid mot dess klara ordalydelse, utan endast en skyldighet att vid flera tänkbara tolkningsalternativ, så långt det är möjligt, tolka bestämmelser i nationell rätt i ljuset av direktivets ordalydelse och syfte för att uppnå dess resultat. I Sverige brukar detta uttryckas som att ML ska tolkas i ljuset av mervärdesskattedirektivet.

När tolkningen av ML görs i ljuset av mervärdesskattedirektivet får EU-domstolens rättspraxis stor betydelse. EU-domstolen är den yttersta uttolkaren av EU-rätten och domarna har därför stor betydelse vid tolkning av en direktivregel. Se vidare avsnitt 3.2.3.3.

Direkt effekt

Som framgår av ovanstående är inte avsikten med ett EU-direktiv att direktivet som sådant ska tillämpas i ett enskilt fall, utan innehållet ska i stället inarbetas i den nationella lagstiftningen. Men en direktivregel kan dock ha en rättslig verkan direkt mellan medlemslandet och en enskild, trots att den riktar sig mot medlemslandet. Detta uttrycks som att vissa unionsrättsliga bestämmelser har direkt effekt.

För att en bestämmelse ska ha direkt effekt krävs att den är ovillkorlig, d.v.s. att den kan tillämpas utan att några kompletterande regler behöver utfärdas. Vidare krävs att den aktuella regelns innebörd är klar och precis. Regelns tillämpning får alltså inte vara beroende av en lämplighetsbedömning (se t.ex. 8/81, Becker, C-10/92 Balocchi och C-62/93 BP Soupergaz).

Direkt effekt innebär att en bestämmelse ger rättigheter och skyldigheter för enskilda fysiska och juridiska personer, som de kan åberopa direkt inför nationella domstolar och andra myndigheter. Att bestämmelser i fördragen kan ha direkt effekt fastslog EU-domstolen i mål 26/62, van Gend & Loos.

Fördragsbestämmelser kan alltså liksom innehållet i förordningar och beslut ge enskilda både rättigheter och ålägga dem skyldigheter i förhållande till andra enskilda eller till det allmänna. Ett direktiv såsom mervärdesskattedirektivet kan däremot endast ge enskilda rättigheter gentemot det allmänna. Det beror på att ett direktiv till skillnad mot ett fördrag alltid är riktat till medlemsstaterna och ålägger dem att på lämpligt sätt

uppnå ett visst mål. Direkt effekt kan därför inte åberopas av en myndighet i skärpande syfte mot en enskild (se t.ex. C-397/01, Pfeiffer).

Många bestämmelser i mervärdesskattedirektivet bör kunna tillämpas med direkt effekt, men inte alla. Frågan om direkt effekt föreligger eller inte måste alltid bedömas separat för varje enskild bestämmelse.

En unionsrättslig regel som har direkt effekt har alltid företräde framför en nationell regel. Detta innebär att den unionsrättsliga regeln ska tillämpas oavsett vad som anges i den nationella rättsordningen (6/64, Costa v. ENEL).

EU-domstolen har utvecklat principen om unionsrättens företräde i flera domar. Även i EUF-fördraget finns en gemensam förklaring (17) där det anges att unionsrätten, i enlighet med EU-domstolens fasta rättspraxis, har företräde framför nationell rätt.

Reglerna i mervärdesskattedirektivet är inarbetade i bl.a. ML vilket innebär att en regel i mervärdesskattedirektivet sällan kan tillämpas med direkt effekt. I första hand ska därför alltid en EU-konform tolkning göras. Det är endast om detta inte är möjligt som det kan bli aktuellt med direkt effekt.

3.2.8 Skadestånd till följd av överträdelse av unionsrätten

Skadeståndsskyldighet

Ett medlemsland kan bli skyldigt att betala skadestånd vid en överträdelse av unionsrätten som medlemslandet kan hållas ansvarigt för. Skadeståndsskyldigheten kan uppkomma om en enskild lidit skada till följd av överträdelsen. Det gäller särskilt fall där ett direktiv inte har införlivats på ett korrekt sätt, t.ex. när den svenska lagstiftningen strider mot mervärdesskattedirektivet (jfr C-150/99, Lindöpark).

I det fall EU-domstolen funnit att lagstiftning som tillämpats av Skatteverket och svenska domstolar strider mot EU-rätten kan skadeståndsanspråk komma att framställas. Skatteverket anser att skadeståndslagen (1972:2007) inte innebär något hinder för en talan om skadestånd (Skatteverket 2005-10-03, dnr 131 530196-05/111).

Skadestånd eller skattskyldighet

EU-domstolen har konstaterat att Sverige fram till den 1 januari 1997 har haft ett undantag från skatteplikt som strider mot EU-rätten. Överträdelsen av unionsrätten ansågs kunna grunda skadeståndsskyldighet för Sverige (C-150/99, Lindöpark).

Det kan förekomma att ett företag begär återbetalning av enbart ingående skatt med åberopande av denna dom, d.v.s. utan avräkning mot den utgående skatt som företaget varit skyldigt att redovisa. Skatteverket anser att om företaget har lidit skada till följd av att den svenska lagstiftningen strider mot EU-rätten kan företaget välja att antingen åberopa direkt effekt och begära att få bli skattskyldigt, eller begära skadestånd med anledning av överträdelsen. När företaget begär skattskyldighet får det en skyldighet att redovisa utgående skatt och en därmed sammanhängande avdragsrätt. Företaget kan alltså inte enbart få en avdragsrätt (RSV 2002-01-24, dnr 935-02/100).

EU-domstolen har konstaterat att det följer av logiken i det system som införts genom mervärdesskattedirektivet att avdraget för ingående skatt är kopplat till uppbörderna av utgående skatt. Inte ens om ett undantag som föreskrivs i nationell rätt strider mot mervärdesskattedirektivet är det tillåtet för en beskattningsbar person att utnyttja det nationella undantaget och samtidigt göra gällande en rätt till avdrag (C-319/12, MDDP, punkterna 43 och 45).

Skatteverket anser att i de fall ett företag i stället väljer att begära skadestånd ska, vid beräkning av skadeståndsbeloppet, hänsyn tas till båda sidor av skattskyldigheten, d.v.s. både den utgående skatten och avdragsrätt för ingående skatt (RSV 2002-01-24, dnr 935-02/100).

3.3 Mervärdesskattens principer och uppbyggnad

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Mervärdesskatt-systemets allmänna uppbyggnad.

3.4 Registrering m.m.

3.4.1 Inledning

SFL

Reglerna om registrering, deklaration, betalning, återbetalning och omprövning samt övriga förfaranderegler har överförts till skatteförfarandelagen, SFL. Denna lag trädde i kraft den 1 januari 2012 och ska som huvudregel tillämpas första gången fr.o.m. detta datum. För den som ska redovisa mervärdesskatt för en redovisningsperiod om ett beskattningsår gäller dock att SFL:s regler ska tillämpas första gången på redovisningsperioder som börjar den 1 februari 2012. SBL upphörde att gälla vid utgången av 2011.

Handledning för skatteförfarandet	<p>Reglerna om registrering, deklaration och övriga bestämmelser om förfarandet på mervärdesskatteområdet behandlas i Handledning för skatteförfarandet 2012 och 2013. Denna handledning är under produktion och vissa avsnitt återfinns på Skatteverkets webbplats, övriga avsnitt kommer att publiceras i den takt de blir klara.</p> <p>Nedan lämnas endast en kortfattad redogörelse för de övergripande bestämmelserna avseende registrering och deklaration m.m.</p>
	3.4.2 Registrering
Anmälan	<p>Den som avser att bedriva verksamhet för vilken skattskyldighet eller återbetalningsrätt finns enligt ML ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket. Det gäller oberoende av omsättningens storlek i verksamheten (7 kap. 2 § SFL). Motsvarigheten till denna bestämmelse finns i artikel 213 i mervärdesskattedirektivet.</p> <p>I 7 kap. 1 § SFL regleras närmare vilka som ska vara registrerade till mervärdesskatt. I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om registrering och registreringsnummer i artiklarna 214–216.</p>
	3.4.3 Deklaration
Mervärdesskatte-deklaration	<p>Den som är skattskyldig enligt ML ska redovisa mervärdesskatten i en mervärdesskattedeklaration (26 kap. 2 och 5 §§ SFL). Bestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 250.1 i mervärdesskattedirektivet.</p>
Självdeklaration	<p>Möjligheten att redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen för den som har beskattningsår som redovisningsperiod har upphört fr.o.m. det beskattningsår som börjar den 1 februari 2012.</p>
Särskild skattedeklaration	<p>I en särskild skattedeklaration ska redovisas:</p> <ul style="list-style-type: none">– felaktigt debiterad mervärdesskatt, om den som debiterat beloppet inte är skattskyldig för mervärdesskatt (26 kap. 7 § första stycket SFL),– ett unionsinternt förvärv av ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara, om den som gjort förvärvet inte är skattskyldig för mervärdesskatt i övrigt (26 kap. 7 § andra stycket SFL).
Redovisningsperiod	<p>Redovisningsperiod för den som redovisar mervärdesskatt i en mervärdesskattedeklaration kan vara</p> <ul style="list-style-type: none">– en kalendermånad,

- ett kalenderkvartal, eller
- ett beskattningsår.

Redovisningsperioden är en kalendermånad för den som har ett beskattningsunderlag, exklusive unionsinterna förvärv och import, som beräknas överstiga 40 miljoner kr (26 kap. 10 § SFL).

Om beskattningsunderlaget beräknat på motsvarande sätt, uppgår till högst 40 miljoner kr är redovisningsperioden ett kalenderkvartal (26 kap. 11 § SFL).

Redovisningsperioden är ett beskattningsår om beskattningsunderlagen exklusive unionsinterna förvärv och import beräknas uppgå till högst 1 miljon kr (26 kap. 11 § SFL).

Skatteverket ska även besluta att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för tre kalendermånader eller en kalendermånad eller ett kalenderkvartal i stället för ett beskattningsår om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl (26 kap. 13 § SFL). Skatteverket har tagit ställning till i vilka fall det kan anses föreligga särskilda skäl för redovisning i skattedeklaration varje månad (Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 746687-07/111).

I mervärdesskattedirektivet regleras bestämmelserna om redovisningsperiod i artikel 252.2.

Periodisk sammanställning

Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering enligt bestämmelserna i 7 kap. SFL är i vissa fall även skyldig att lämna en periodisk sammanställning. I denna ska lämnas uppgifter om omsättning och överföringar av varor som transporteras mellan EU-länder. Det ska även lämnas uppgift om omsättning av tjänster mellan EU-länder för vilka förvärvaren är skattskyldig (35 kap. 2 § SFL). Se vidare Skatteverkets föreskrift SKVFS 2009:38 och SKVFS 2010:23. Bestämmelsen i 35 kap. 2 § SFL motsvaras av artikel 262 i mervärdesskattedirektivet.

Den periodiska sammanställningen för uppgifter om varor ska göras för varje kalendermånad. När det gäller uppgifter om tjänster ska sammanställningen göras för varje kalenderkvartal. Om uppgifter ska lämnas för både varor och tjänster ska sammanställningen göras varje kalendermånad (35 kap. 3 § SFL).

Skatteverket ska besluta att den periodiska sammanställningen ska göras varje kalenderkvartal i stället för varje kalendermånad om den som är skyldig att lämna en sammanställning begär det. Det gäller under förutsättning att det sammanlagda värdet av sådan omsättning och överföring av varor som ska

rapporteras i sammanställningen inte överstiger 500 000 kr exklusive mervärdesskatt för det innevarande kalenderkvartalet eller för något av de fyra närmast föregående kalenderkvartalen (35 kap. 4 § SFL).

Skatteverket ska även besluta att den periodiska sammanställningen ska göras varje kalendermånad i stället för varje kvartal om den som är skyldig att lämna en sammanställning begär det eller om det finns särskilda skäl (35 kap. 5 § SFL). Skatteverket har redogjort för i vilka fall det kan anses föreligga särskilda skäl för månadsrapportering i den periodiska sammanställningen, se Skatteverket 2009-12-22, dnr 131 883693-09/111.

Bestämmelserna i 35 kap. 3–5 §§ SFL motsvaras av artikel 263 i mervärdesskattedirektivet.

3.4.4 Särskild beskattningsordning för elektroniska tjänster

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Regler för elektroniska tjänster från tredjeland.

3.4.5 Elektroniskt förfarande för återbetalning av mervärdesskatt

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Rätt till återbetalning.

3.5 Mervärdesskattens allmänna uppbyggnad

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Mervärdesskattesystemet allmänna uppbyggnad.