



EUROPEISKA KOMMISSIONEN
GENERALDIREKTORATET FÖR
SKATTER OCH TULLAR
Indirekta skatter och skatteförvaltning
Mervärdesskatt

Offentliggjorda den 3 april 2014

Förklarande anmärkningar
om
de ändringar av EU:s
mervärdesskattebestämmelser om platsen för
tillhandahållande av
telekommunikationstjänster,
sändningstjänster och elektroniska tjänster,
som träder i kraft 2015

(rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013)

Ansvarsfriskrivning: Dessa förklarande anmärkningar är inte rättsligt bindande utan är endast tänkta att fungera som en praktisk och informell vägledning om hur generaldirektoratet för skatter och tullar anser att EU:s lagstiftning på det här området ska tillämpas.

Syftet med de förklarande anmärkningarna är att förbättra förståelsen för EU:s mervärdesskattelagstiftning. De har utarbetats av kommissionens avdelningar och som förklaras i ansvarsfriskrivningen på första sidan är de inte rättsligt bindande.

De förklarande anmärkningarna är inte uttömmande. Det innebär att trots att de innehåller mycket och detaljerad information finns det också delar som inte kunnat tas med i detta dokument.

Vi rekommenderar att du som använder de förklarande anmärkningarna och är intresserad av ett särskilt ämne läser hela det kapitel som handlar om det ämnet.

- **Varför behövs förklarande anmärkningar?**

Syftet med de förklarande anmärkningarna är att **förbättra förståelsen för den lagstiftning som antas på EU-nivå**, i det här fallet främst rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller platsen för tillhandahållande av tjänster. De förklarande anmärkningarna utfärdas nästan nio månader före den 1 januari 2015, då de nya reglerna om platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster ska börja tillämpas. Vår förhoppning är att de ska hjälpa medlemsstaterna att införliva lagstiftningen på ett enhetligare sätt och ge företagen den information de behöver för att kunna anpassa sig till de nya reglerna i tid.

- **Vilken information lämnas i de förklarande anmärkningarna?**

De förklarande anmärkningarna ska ses som en **vägledning** till hur de nya reglerna om platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster ska tillämpas i praktiken. De ska hjälpa läsaren att förstå innebörden av vissa av de frågor som tas upp i de olika artiklarna i genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013.

- **Vad kännetecknar de förklarande anmärkningarna?**

De förklarande anmärkningarna är resultatet av ett samarbete. Även om de utfärdas av generaldirektoratet för skatter och tullar (GD Taxud) för att läggas ut på generaldirektoratets webbplats, är de resultatet av diskussioner med både medlemsstaterna och företag i branschen. Medlemsstaterna och företagen har bidragit i ett första skede genom att skicka in sina förslag till kommissionen och sedan genom ett Fiscalis-seminarium som hölls i Nederländerna. Slutligen skedde ett samråd med medlemsstaterna i mervärdesskattekommittén och med företagen vid ett särskilt möte. Det ska dock framhållas att kommissionen inte varit bunden av synpunkterna från vare sig medlemsstaterna eller företagen.

De förklarande anmärkningarna är inte rättsligt bindande. De är endast tänkta att fungera som en praktisk och informell vägledning om hur generaldirektoratet för skatter och tullar anser att EU:s lagstiftning på det här området ska tillämpas. De representerar inte nödvändigtvis kommissionens åsikter, och kommissionen är inte bunden av några åsikter som anges i anmärkningarna.

De förklarande anmärkningarna ersätter inte mervärdesskattekommitténs riktlinjer, som har en egen roll i lagstiftningsprocessen. Dessutom kan mervärdesskattekommittén i framtiden komma att ge ut ytterligare riktlinjer på området.

Tanken är att anmärkningarna i framtiden ska kompletteras med rättspraxis, riktlinjer från mervärdesskattekommittén och tillämpad praxis.

Medlemsstaterna kan också komma att ge ut egna nationella vägledningar för tillämpningen av de nya mervärdesskattereglerna om platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster.

De förklarande anmärkningarna är inte uttömmande. De punkter som tagits upp är bara ett urval, för vilka man ansett att det behövdes närmare förklaringar.

Det är ett pågående arbete. Dessa anmärkningar är inte slutversionen, utan avspeglar situationen vid en viss tidpunkt enligt den kunskap och erfarenhet som då finns tillgänglig.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1.	VIKTIGA ÄNDRINGAR AV EU:S MERVÄRDESSKATTEBESTÄMMELSER SOM TRÄDER I KRAFT 2015.....	11
1.1.	Allmän bakgrund.....	11
1.2.	Transaktioner som omfattas av ändringar från och med 2015	11
1.3.	Transaktioner som inte omfattas av ändringar från och med 2015	12
1.4.	Förberedelser inför ändringarna 2015	12
1.5.	Tillämpliga bestämmelser	13
1.6.	Ordlista	14
2.	TELEKOMMUNIKATIONSTJÄNSTER, SÄNDNINGSTJÄNSTER OCH ELEKTRONISKA TJÄNSTER (ARTIKLARNA 6A, 6B OCH 7 SAMT BILAGA I).....	16
2.1.	Relevanta bestämmelser	16
2.2.	Varför behövdes klagörande?	16
2.3.	Vad åstadkoms med bestämmelserna?	17
2.3.1.	Telekommunikationstjänster	17
2.3.2.	Sändningstjänster.....	17
2.3.3.	Elektroniska tjänster	19
2.4.	Närmare frågor i samband med dessa bestämmelser	19
2.4.1.	Telekommunikationstjänster	19
2.4.1.1.	Kan användarstöd kvalificeras som telekommunikationstjänster?.....	19
2.4.2.	Sändningstjänster.....	20
2.4.2.1.	När anses program ”tillhandahållas allmänheten”?.....	20
2.4.2.2.	När är programmen avsedda för ”samtidigt lyssnande eller tittande”?.....	20
2.4.2.3.	Vad är skillnaden mellan sändningstjänster och program på beställning?	20
2.4.3.	Elektroniska tjänster	21
2.4.3.1.	Kan tjänster för prisjämförelse och liknande webbplatser kvalificeras som elektroniska tjänster?	21
2.4.3.2.	Vad som inte omfattas av begreppet elektroniska tjänster: vissa tjänster av materiell art som bokas online	21
2.4.3.3.	Kan begreppet ”som bokas online” omfatta bokningar som görs från vilken utrustning som helst?.....	21
2.4.4.	Alla tre tjänsterna, allmänt	22

2.4.4.1.	Vad gäller när tjänsterna ingår i paket med andra tjänster?.....	22
3.	ELEKTRONISKA TJÄNSTER OCH TELEFONI SOM TILLHANDAHÅLLS VIA INTERNET OCH SOM TILLHANDAHÅLLS AV EN FÖRMEDLARE (ARTIKEL 9A)	23
3.1.	Relevant bestämmelse	23
3.2.	Bakgrund	23
3.3.	Varför behövdes klargörande?	23
3.4.	Vad medför bestämmelsen?	24
3.4.1.	Den skapar presumtion	24
3.4.2.	Motbevisning av presumtionen	25
3.4.3.	Tillämpning av presumtion – närmare indikatorer	28
3.4.4.	När ska man göra undantag från tillämpningen av presumtion? – Hantering av betalningar	33
3.4.5.	Villkor för motbevisning av presumtion	33
3.4.6.	När presumtionen inte kan motbevisas.....	35
3.4.7.	Hur gör man om någon av förmedlarna i kedjan motbevisar presumtionen?.....	36
3.4.8.	Hur tillämpas presumtionen i fråga om telefonitjänster som tillhandahålls via internet?.....	43
3.5.	Närmare frågor i samband med denna bestämmelse.....	43
3.5.1.	När är artikel 9a tillämplig? – Diagram.....	43
3.5.2.	Varför finns inte denna presumtion på samma ställe som övriga presumtioner?	44
3.5.3.	Varför omfattas inte sändningstjänster av presumtionen?.....	44
3.5.4.	Vad är telekommunikationsnät?	45
3.5.5.	Vad är ett gränssnitt eller en portal?.....	45
4.	DEN PLATS DÄR EN ICKE BESKATTNINGSBAR JURIDISK PERSON ÄR ETABLERAD (ARTIKEL 13A)	46
4.1.	Relevant bestämmelse	46
4.2.	Bakgrund	46
4.3.	Varför behövdes klargörande?	46
4.4.	Vad medför bestämmelsen?	47
5.	STATUS FÖR EN KÖPARE SOM INTE HAR MEDDELAT SITT REGISTRERINGSNUMMER FÖR MERVÄRDESSKATT (ARTIKEL 18).....	48
5.1.	Relevant bestämmelse	48
5.2.	Bakgrund	48
5.3.	Varför behövdes klargörande?	48

Förklarande anmärkningar – offentliggjorda den 3 april 2014

5.4.	Vad medför bestämmelsen?	49
5.5.	Närmare frågor i samband med denna bestämmelse	50
5.5.1.	Måste en tillhandahållare behandla en köpare utan registreringsnummer för mervärdesskatt som en slutkonsument?	50
5.5.2.	Hur ska en leverantör behandla en köpare som är etablerad utanför EU?	50
5.5.3.	Varför används ordet ”får” och inte ”ska” i artikel 18.2?	50
5.5.4.	Vad händer om tillhandahållaren beslutar att inte utnyttja den möjlighet som ges genom artikel 18.2 andra stycket?.....	51
5.5.5.	Vad behöver tillhandahållaren göra om köparen i ett senare skede meddelar honom sitt registreringsnummer för mervärdesskatt?	51
5.5.6.	När ska köparen meddela sitt registreringsnummer för mervärdesskatt?	51
5.5.7.	Kan en köpare som är en beskattningsbar person, men har behandlats som en icke beskattningsbar person av tillhandahållaren, få tillbaka den mervärdesskatt som tillhandahållaren utkrävt från honom?	51
5.5.8.	Vad gör man om köparen har meddelat sitt registreringsnummer för mervärdesskatt, men tillhandahållaren är osäker på köparens status eller i vilken egenskap han agerar?	52
5.5.9.	Finns det någon motsägelse mellan den möjlighet som ges i artikel 18.2 andra stycket och det krav som finns i vissa medlemsstater på att registreringsnummer för mervärdesskatt ska finnas med på fakturan för att tillhandahållaren ska kunna låta bli att utkräva mervärdesskatt vid gränsöverskridande tillhandahållande av tjänster?	52
6.	KÖPARE SOM ÄR ETABLERADE ELLER BOSATTA I MER ÄN ETT LAND (ARTIKEL 24)	53
6.1.	Relevant bestämmelse	53
6.2.	Bakgrund	53
6.3.	Varför behövdes klagörande?	53
6.4.	Vad medför bestämmelsen?	53
6.5.	Närmare frågor i samband med denna bestämmelse	54
6.5.1.	Hur ska presumtionerna i artiklarna 24a och 24b tillämpas när köparen är etablerad eller bosatt i mer än ett land?	54
6.5.2.	Hur ska artikel 24f, som rör bevisning, tillämpas när köparen är etablerad eller bosatt i mer än ett land?	54
7.	PRESUMTIONER FÖR KÖPARENS PLATS (ARTIKLARNAS 24A OCH 24B).....	55
7.1.	Relevanta bestämmelser	55

7.2.	Bakgrund	55
7.3.	Varför behövdes klargörande?	55
7.4.	Vad åstadkoms med bestämmelserna?	56
7.4.1.	Presumtion som gäller tillhandahållande av både B2B- och B2C-typ	56
7.4.1.1.	Tillhandahållande av digitala tjänster på tillhandahållarens fysiska plats.....	57
7.4.1.2.	Tillhandahållande av digitala tjänster på tillhandahållarens fysiska plats ombord på transportmedel.....	58
7.4.2.	Presumtioner som bara är tillämpliga på tillhandahållanden av typen B2C.....	59
7.4.2.1.	Tillhandahållande av digitala tjänster via en fast marklinje.....	59
7.4.2.2.	Tillhandahållande av digitala tjänster via mobila nät.....	60
7.4.2.3.	Tillhandahållande av digitala tjänster med hjälp av en dekoder	60
7.4.2.4.	Annat tillhandahållande av digitala tjänster	61
7.5.	Närmare frågor i samband med dessa bestämmelser	61
7.5.1.	Hur interagerar de olika presumtionerna? – Diagram	61
7.5.2.	Vad är en surfpunkt?	62
7.5.3.	Omfattas förbetalda tjänster av presumtionen för tillhandahållanden på en fysisk plats?	62
7.5.4.	Vilken presumtion gäller om det finns en möjlig konflikt mellan presumtioner?	62
7.5.5.	Hur ska tillhandahållanden via ett SIM-kort behandlas om den mobila landskoden även omfattar territorier som är undantagna EU-mervärdesskatt?	63
7.5.6.	Hur ska hänvisningen till ”en fast marklinje” tolkas?	64
8.	MOTBEVISNING AV PRESUMTIONER (ARTIKEL 24D)	65
8.1.	Relevant bestämmelse	65
8.2.	Bakgrund	65
8.3.	Varför behövdes klargörande?	65
8.4.	Vad medför bestämmelsen?	65
8.4.1.	Tillhandahållarens motbevisning.....	65
8.4.2.	Skatteförvaltningens motbevisning	66
8.5.	Närmare frågor i samband med denna bestämmelse	67
8.5.1.	Är tillhandahållaren skyldig att söka efter mer bevisning när en presumtion gäller?	67
8.5.2.	Kan presumtioner alltid motbevisas?	67

Förklarande anmärkningar – offentliggjorda den 3 april 2014

8.5.3.	Går det att motbevisa presumtionen i artikel 24a när tjänster tillhandahålls en beskattningsbar person?	68
8.5.4.	Kan presumtionen i artikel 24a motbevisas om en medlemsstat tillämpar regeln om faktisk användning och faktiskt utnyttjande i artikel 59a i mervärdesskattedirektivet?.....	68
9.	BEVISNING FÖR ATT IDENTIFIERA KÖPARENS PLATS OCH MOTBEVISNING AV PRESUMTIONER (ARTIKEL 24F)	70
9.1.	Relevanta bestämmelser	70
9.2.	Bakgrund	70
9.3.	Varför behövdes klargörande?	70
9.4.	Vad medför bestämmelsen?	70
9.5.	Närmare frågor i samband med denna bestämmelse	71
9.5.1.	Vad omfattas av uttrycket ”andra kommersiellt relevanta uppgifter”?.....	71
9.5.2.	Vad kan och vad kan inte anses vara en faktureringsadress?.....	72
9.5.3.	Vad är förhållandet mellan artikel 24f (förteckning över bevis) och artikel 24d.1 (tillhandahållarens motbevisning av särskilda presumtioner)?.....	72
9.5.4.	Hur mycket detaljer behöver tillhandahållaren för att kontrollera bevisen?.....	72
9.5.5.	När behövs det tre icke motstridiga bevishandlingar och när räcker det med två?.....	73
9.5.6.	Vad händer om bevishandlingarna är motstridiga?.....	73
9.5.7.	Vad händer om tillhandahållaren inte har två icke motstridiga bevishandlingar i samband med tillämpningen av artikel 24b led d?	74
9.5.8.	Vad kan tolkas som tecken på missbruk eller oegentligheter från tillhandahållarens sida, enligt vad som avses i artikel 24d.2?	74
9.5.9.	I vilken utsträckning kan tillhandahållaren förlita sig på information från en tredje part (särskilt en leverantör av betaltjänster)?	75
9.5.10.	Tillämpningen av uppgiftsskyddsregler mot bakgrund av de ändringar av mervärdesskattebestämmelser som kommer att träda i kraft 2015	75
10.	TILLHANDAHÅLLANDE PÅ HOTELL OCH LIKNANDE PLATSER (ARTIKEL 31C).....	76
10.1.	Relevant bestämmelse	76
10.2.	Varför behövdes klargörande?	76
10.3.	Vad medför bestämmelsen?	76

11. TILLHANDAHÅLLANDE AV INTRÄDESBILJETTER AV EN FÖRMEDLARE (ARTIKEL 33A)	77
11.1. Relevant bestämmelse	77
11.2. Bakgrund	77
11.3. Varför behövdes klargörande?	77
11.4. Vad medför bestämmelsen?	77
11.5. Närmare frågor i samband med denna bestämmelse	78
11.5.1. Var ska biljetter som bokas online beskattas?	78
12. ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER (ARTIKEL 2 I FÖRORDNING 1042/2013).....	79
12.1. Relevant bestämmelse	79
12.2. Bakgrund	79
12.3. Varför behövdes klargörande?	79
12.4. Vad medför bestämmelsen?	80
12.5. Närmare frågor i samband med denna bestämmelse	80
12.5.1. Förskottsbetalningar som görs före tillhandahållandet.....	80
12.5.2. Hur påverkar utfärdandet av en faktura platsen för tillhandahållande? 81	
12.5.3. Vilken nivå av bevisning krävs för att visa att en beskattningsgrundande händelse inträffat eller en betalning har gjorts före den 1 januari 2015?	81
12.5.4. Förteckning över exempel	82
13. TILLÄMPLIGA BESTÄMMELSER	84
13.1. Mervärdesskattedirektivet	84
13.2. Tillämpningsförelordningen.....	85
13.3. Genomförandeförelordning (EU) nr 1042/2013.....	94

1. VIKTIGA ÄNDRINGAR AV EU:S MERVÄRDESSKATTEBESTÄMMELSER SOM TRÄDER I KRAFT 2015

1.1. Allmän bakgrund

Från och med den 1 januari 2015 ska allt tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster beskattas på köparens plats. För att dessa tjänster ska kunna beskattas på rätt sätt måste därför företag i och utanför EU avgöra sina kunders status (beskattningsbar eller icke beskattningsbar person) och plats (i vilket land i eller utanför EU kunden finns).

Denna ändring följer av de ändringar av reglerna om platsen för tillhandahållande av tjänster i EU:s mervärdesskattesystem som antogs 2008 som en del av det så kallade mervärdesskattepaketet¹.

De underliggande skälen till dessa ändringar var att se till att tjänsterna i mervärdesskattehänseende skulle behandlas i enlighet med en av huvudprinciperna för mervärdesbeskattning, nämligen att inkomsterna från denna konsumtionsskatt ska tillfalla den medlemsstat där varorna eller tjänsterna konsumeras.

För företag utanför EU som tillhandahåller telekommunikationstjänster, sändningstjänster eller elektroniska tjänster till kunder i Europeiska unionen ser de nuvarande reglerna redan till att beskattningen sker i köparens land.

Fram till slutet av 2014 beskattas EU-företagens leveranser från företag till slutkonsument (B2C) i leverantörens land. Det innebär att när det gäller leveranser till slutkonsument har företag som är etablerade i medlemsstater med lägre mervärdesskattesatser en konkurrensfördel framför företag som är etablerade i andra medlemsstater. De nya beskattningsreglerna som utgår från köparens plats kommer, från och med 2015, att skapa jämligare villkor och se till att inkomsterna från mervärdesskatten kommer konsumtionsmedlemsstaten tillgodo.

1.2. Transaktioner som omfattas av ändringar från och med 2015

De olika delarna av mervärdesskattepaketet träder i kraft under perioden 2010–2015. De största ändringarna började gälla 2010 och omfattade två allmänna regler angående platsen för tillhandahållande av tjänster, nämligen artiklarna 44 och 45 i mervärdesskatte-direktivet. Den sista delen av mervärdesskattepaketet kommer att träda i kraft 2015 och gäller telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster som tillhandahålls slutkonsumenter.

Enligt artikel 44 ska tjänster som tillhandahålls av ett företag till ett annat företag (B2B) beskattas på den plats där företagskunden är etablerad. Detta gäller även telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster, så i det avseendet förändras ingenting 2015.

I artikel 45 föreskrivs att tjänster som tillhandahålls en slutkonsument (B2C) ska beskattas i det land där den som tillhandahåller tjänsten är etablerad. Telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster som tillhandahålls av ett företag som är

¹ [Se rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster \(EUT L 44, 20.2.2008, s. 11\).](#)

etablerat i EU till en icke beskattningsbar person som också är etablerad eller bosatt inom EU, faller därför under den allmänna regeln och ska beskattas i det land där tillhandahållaren är etablerad. I artiklarna 58, 59 och 59b föreskrivs (fram till och med den 31 december 2014) att tillhandahållandet av dessa tjänster till och från tredjeländer ska beskattas i det land där köparen är etablerad eller bosatt.

Enligt de ändringar som görs av artikel 58 ska från och med den 1 januari 2015 allt tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster från företag till slutkonsument (B2C) beskattas i köparens land, oavsett var tillhandahållaren är etablerad.

Om de tjänster som tillhandahålls faktiskt konsumeras utanför Europeiska unionen kan medlemsstaterna besluta sig för att tillämpa regeln om faktisk användning och faktiskt utnyttjande i artikel 59a led a, och avstå från att beskatta tillhandahållandet. Medlemsstaterna kan bara tillämpa regeln om faktisk användning och faktiskt utnyttjande i artikel 59a led b för att beskatta tjänster som faktiskt utnyttjas inom deras territorium, om tjänsterna tillhandahålls köpare som hör hemma i ett tredjeland. Regeln gäller inte tjänster som tillhandahålls köpare som hör hemma i ett land inom Europeiska unionen.

1.3. Transaktioner som inte omfattas av ändringar från och med 2015

Begreppet *e-handel* används vanligen för att täcka olika typer av ekonomisk verksamhet, däribland tillhandahållande av varor och tjänster via elektroniska system som exempelvis internet. Det är inte all denna verksamhet som omfattas av de mervärdesskatteändringar som träder i kraft den 1 januari 2015. I synnerhet omfattas inte följande verksamheter av förändringarna: 1) leverans av varor (inkluderat distansförsäljning) när elektroniska system endast används för att beställa varorna, och 2) tillhandahållande av tjänster som inte är telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster. Dessa typer av transaktioner omfattas inte av systemet för den gemensamma mini-kontaktpunkten för mervärdesskatt (nedan kallad Moss, en akronym för "Mini One Stop Shop").

Omfattningen av mervärdesskatteändringarna 2015 är begränsad och som förklaras ovan gäller ändringarna endast telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster. Ändringarna är dessutom bara relevanta när köparen är en slutkonsument.

1.4. Förberedelser inför ändringarna 2015

Ganska snart efter antagandet av mervärdesskattepaketet vidtog kommissionen olika åtgärder i syfte att få till stånd en mer harmoniserad strategi på EU-nivå för de kommande ändringarna. För telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster koncentrerade kommissionen arbetet på att förbereda det regelverk som behövs för att garantera en smidig övergång till de nya skattereglerna. Arbetet inriktades dels på Moss, det system genom vilket en tillhandahållare av tjänster kan välja att redovisa den mervärdesskatt som ska betalas i medlemsstater där han inte är etablerad, och på tillämpningen av reglerna om platsen för tillhandahållande.

När det gäller **Moss** har kommissionen redan utarbetat en vägledning² som offentliggjorts på alla gemenskapens språk samt på japanska, kinesiska och ryska. Dessutom håller man på att utarbeta rekommendationer om samordningen av revisionerna av Moss, och tanken

² [Telecommunications, broadcasting & electronic services – Europeiska kommissionen.](#)

är att de rekommendationer som är relevanta för företagen kommer att läggas ut på generaldirektoratets webbplats.

När det gäller **reglerna om platsen för tillhandahållande** är rådets förordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 (nedan kallad *genomförandeförordningen*)³ åtgärds paketets sista rättsliga komponent, som behövs för att underlätta genomförandet av förändringarna 2015.

De åtgärder som har införts i genomförandeförordningen syftar enbart till att klargöra hur mervärdesskattedirektivets regler om platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster, ska förstås och tolkas i praktiken.

Alla andra allmänna regler i mervärdesskattedirektivet (exempelvis om territoriell tillämpning eller om beskattningsgrundande händelse och mervärdesskattens utkrävbarhet) kommer att fortsätta gälla som för varje annan leverans av varor eller tjänster, men för att fastställa den korrekta mervärdesskattebehandlingen måste man ta hänsyn till de effekter som kan uppstå på grund av de särskilda reglerna om platsen för tillhandahållande och på grund av Moss.

Under diskussionerna inför antagandet av förordning (EU) nr 1042/2013 medgavs det allmänt att det skulle behövas mer detaljerade förklarande anmärkningar för företagen och medlemsstaterna.

Syftet med dessa förklarande anmärkningar är att ge ytterligare och mer detaljerad information om den praktiska tillämpningen av de nya bestämmelserna i genomförandeförordningen när det gäller den ändring som kommer att träda i kraft den 1 januari 2015 i fråga om platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster.

1.5. Tillämpliga bestämmelser

I dessa förklarande anmärkningar hänvisas till följande rättsakter:

- Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt i dess ändrade lydelse enligt direktiv 2008/8/EG (nedan kallat *mervärdesskattedirektivet*).
- 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 i dess ändrade lydelse enligt förordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 (nedan kallad *genomförandeförordningen*).
- Rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller platsen för tillhandahållande av tjänster (nedan kallad *förordning 1042/2013*).

Alla relevanta lagbestämmelser citeras i slutet av anmärkningarna i den ordalydelse som gäller från och med den 1 januari 2015. Du hittar också länkar till bestämmelserna i början av varje kapitel.

³ Bestämmelserna om tjänster i samband med fast egendom börjar gälla först den 1 januari 2017.

Vid hänvisning till en artikel i genomförandeförordningen anges inte själva rättsakten utan bara artikelnumret. Vid alla andra hänvisningar anges vilken rättsakt som avses.

1.6. Ordlista

Med **mervärdesskattesystemet** avses EU:s mervärdesskattesystem.

När det i anmärkningarna hänvisas till **köparens (eller kundens) plats** avses den plats (det land) där köparen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas. Detta kallas även ibland **köparens (eller kundens) land**.

I dessa förklarande anmärkningar avses med **digitala tjänster** telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster.

Med **sändningstjänster** avses tjänster som består av ljudinnehåll och audiovisuellt innehåll i form av exempelvis radio- eller televisionsprogram som tillhandahålls allmänheten via kommunikationsnät av en leverantör av medietjänster, under dennes redaktionella ansvar och för samtidigt lyssnande eller tittande på enligt en programtablå (läs mer om detta i [punkt 2.3.2](#)).

Med **tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg** (nedan kallade *elektroniska tjänster*) avses tjänster som tillhandahålls via internet eller ett elektroniskt nät och som till sin natur är sådana att tillhandahållandet huvudsakligen är automatiserat, kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och inte kan utföras i avsaknad av informationsteknik (läs mer om detta i [punkt 2.3.3](#)).

Med **telekommunikationstjänster** avses tjänster för överföring, sändning eller mottagning av signaler, text, bilder och ljud eller information av vilket slag som helst, via tråd, radio, optiska eller andra elektromagnetiska medel, inbegripet överlåtelse och upplåtelse i samband härmed av rätten att nyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning, inbegripet tillhandahållande av tillgång till globala informationsnät (läs mer om detta i [punkt 2.3.1](#)).

Med **OTT-tjänster** (OTT – Over The Top) avses tjänster som bara kan levereras tack vare en förbindelse som är upprättad via kommunikationsnät (dvs. det krävs en underliggande telekommunikationstjänst) och därför inte kräver att mottagaren är fysiskt närvarande på den plats där tjänsten tillhandahålls.

Med **telekommunikationsnät** avses nät som kan användas för att överföra röst- och datatjänster. De innefattar, men är inte begränsade till, kabelnät, telekomnät och ISP-nät (ISP – Internet Service Provider). De bör täcka varje anläggning som medger tillgång till telekommunikationstjänster, sändningstjänster eller elektroniska tjänster.

För mervärdesskatteändamål är termerna **telekommunikationsnät** och **kommunikationsnät** ömsesidigt utbytbara. **Mobila nät** (som det hänvisas till i artikel 24b led b) ingår i sin helhet i begreppet, som en underavdelning till telekommunikationsnät.

Med **fast marklinje** avses element som kopplas till ett nät som medger överföring och nedladdning (*t.ex.* bredband, ethernet) och där det krävs installation av viss fast utrustning för att skicka/ta emot en signal (utrustningen ska inte vara utformad så att den lätt eller ofta kan flyttas). Begreppet omfattar därför alla slags kablar som används för att överföra data till eller från lokalerna (exempelvis koppartråd, fiberoptisk kabel, bredbandskabel) samt satellit när detta förutsätter att en parabolantenn monteras på fastigheten.

Med **portal** avses varje typ av elektronisk butik, webbplats eller liknande miljö som erbjuder elektroniska tjänster direkt till besökaren utan att länka vidare till en annan leverantörs webbplats, portal osv. för att slutföra transaktionen. Vanliga exempel på detta är appbutiker, elektroniska handelsplatser och webbplatser som erbjuder handel med e-tjänster.

Med **gränssnitt** kan avses en portal men det är ett vidare begrepp. Inom it ska begreppet förstås som en utrustning eller ett program som möjliggör kommunikation mellan två av varandra oberoende system eller mellan ett system och slutanvändaren.

Med **surfpunkt** (wi-fi hot spot) avses en specifik plats och inte ett större geografiskt område som täcks av ett trådlöst nätverk.

2. TELEKOMMUNIKATIONSTJÄNSTER, SÄNDNINGSTJÄNSTER OCH ELEKTRONISKA TJÄNSTER (ARTIKLARNA 6A, 6B OCH 7 SAMT BILAGA I)

2.1. Relevanta bestämmelser

De relevanta bestämmelserna finns i genomförandeförordningen.

Telekommunikationstjänster:

- [Artikel 6a](#)

Sändningstjänster:

- [Artikel 6b](#)

Elektroniska tjänster:

- [Artikel 7](#)
- [Bilaga I](#)

Vid hänvisning till en artikel i genomförandeförordningen anges inte själva rättsakten utan bara artikelnumret.

2.2. Varför behövdes klagörande?

De flesta transaktioner av typen B2C ska beskattas på leverantörens plats. Tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster eller elektroniska tjänster ska dock från och med den 1 januari 2015 beskattas i det land där köparen är etablerad eller bosatt.

För att dra en gräns mellan dessa tjänster och andra tjänster var det nödvändigt att förtydliga begreppen telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster. Utan denna vägledning kan det vara svårt för ett företag att säkert avgöra om det måste utkräva mervärdesskatt i köparens land.

EU:s nuvarande mervärdesskattelagstiftning innehåller en del förtydligande element, men bara för telekommunikationstjänster och elektroniska tjänster. Den har hittills inte sagt något om sändningstjänster.

Nya bestämmelser har införts i genomförandeförordningen för att ge en så fullständig bild som möjligt av de berörda tjänsterna. I och med de bestämmelserna definieras nu alla tre typerna av tjänst, och för var och en av dem finns icke uttömmande förteckningar med exempel på vilka tjänster som omfattas och inte omfattas.

Detta bör skapa en större säkerhet och konsekvens för både företag och medlemsstater. Utan säkerhet och konsekvens finns det risk för att det kan uppstå skillnader i tillämpningen av artikel 58 i mervärdesskattedirektivet. Om en medlemsstat anser att en tjänst omfattas av bestämmelserna, medan en annan medlemsstat anser att samma tjänst inte omfattas, kan det leda till dubbelbeskattning eller utebliven beskattning. För att undvika detta var det nödvändigt att definiera de tre aktuella tjänsterna.

För sändningstjänster och elektroniska tjänster finns inte några fullständigt heltäckande definitioner, eftersom det bara anges vad dessa begrepp ”ska omfatta” (eller inbegripa). Detta ger den flexibilitet som krävs för att kunna ta hänsyn till den tekniska utvecklingen, nya riktlinjer från mervärdesskattekommittén eller beslut som fattas av Europeiska unionens domstol.

Förteckningar med exempel på telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster har upprättats. För att garantera rättssäkerheten föredrog man att ange tjänster som avses snarare än tjänster som inte avses. Som påpekas i skäl 3 i förordning 1042/2013 är förteckningarna varken uttömmande eller slutgiltiga. Detta bekräftas tydligt med ordalydelsen ”ska särskilt omfatta följande tjänster: ”.

Alla tjänster som stämmer överens med någon av de definitioner som ges, omfattas av artikel 58 i mervärdesskattedirektivet och blir beskattningsbar på köparens plats, oavsett om tjänsten finns med bland de förtecknade exemplen eller inte. Det var nödvändigt att använda sig av öppna listor eftersom man inte kunde identifiera alla befintliga tjänster eller ta i beaktande alla nya typer av tjänster som kan komma i framtiden.

2.3. Vad åstadkoms med bestämmelserna?

2.3.1. Telekommunikationstjänster

Begreppet telekommunikationstjänster definieras redan i artikel 24.2 i mervärdesskattedirektivet. Den definitionen förblir oförändrad.

För att illustrera vilka tjänster som omfattas av definitionen har en förteckning med exempel upprättats. Förteckningen är inte uttömmande och har tagits fram huvudsakligen med hjälp av exempel som mervärdesskattekommittén har diskuterat och enats om. Dessa exempel har nu införts i artikel 6a.1.

I artikeln ges också exempel på tjänster som inte omfattas av begreppet telekommunikationstjänster. Den förteckningen finns i artikel 6a.2. Ingen av förteckningarna är uttömmande eller slutgiltig.

2.3.2. Sändningstjänster

Innan förordning 1042/2013 antogs fanns ingen definition av sändningstjänster i EU:s mervärdesskattelagstiftning. En sådan definition har nu införts genom artikel 6b, och där ges även exempel på vilka tjänster som begreppet ska och inte ska omfatta.

Definitionen på sändningstjänster utgår i stor utsträckning från den i direktivet om audiovisuella medietjänster⁴, vilket påpekas i skäl 2 i förordning 1042/2013, men den är inte avsedd att upprepa den definition som fastställts för regleringssyften. Ändringar på det området kommer därför inte att påverka definitionen i genomförandeförordningen.

En grundläggande princip för EU-lagstiftningen är att begreppen måste tillämpas konsekvent i hela lagstiftningen. Det innebär att i EU:s mervärdesskattelagstiftning är ett begrepp som sändningstjänster inte bara relevant för att fastställa platsen för tillhanda-

⁴ [Europaparlamentets och rådets direktiv 2010/13/EU av den 10 mars 2010 om samordning av vissa bestämmelser som fastställs i medlemsstaternas lagar och andra författningar om tillhandahållande av audiovisuella medietjänster \(direktiv om audiovisuella medietjänster\) \(EUT L 95, 15.4.2010, s. 1\).](#)

hållande av tjänster, utan även med avseende på den skattesats som kan tillämpas på detta tillhandahållande.

Den definition som rådet enats om är relativt smal och täcker bara tjänster som består av ljudinnehåll och audiovisuellt innehåll som tillhandahålls av en leverantör av medietjänster och under dennes redaktionella ansvar (när han har faktisk kontroll av såväl valet av program som hur de ska struktureras). Det redaktionella ansvaret medför inte nödvändigtvis något rättsligt ansvar, enligt nationell lagstiftning, för innehållet eller för de tjänster som tillhandahålls allmänheten.

I praktiken innebär detta att ett sändningsföretag som exempelvis tillhandahåller sportkanaler och som har det redaktionella ansvaret för dem anses tillhandahålla sändningstjänster. Dessa tjänster kan omfattas av en lägre skattesats i vissa medlemsstater. Men om rätten till tillgång till samma kanaler tillhandahålls av en aktör som köper sändningsrättigheterna i grossistledet och sedan vidarebefordrar signalerna utan att ha ett redaktionellt ansvar för innehållet, ska den aktören anses tillhandahålla elektroniska tjänster och standardskattesatsen ska tillämpas i den medlemsstat där tjänsten tillhandahålls.

Definitionen omfattar distribution av radio- och televisionsprogram via elektroniska nät som internet, men bara om de sänds för samtidigt lyssnande eller tittande. Om ljudinnehållet eller det audiovisuella innehållet inte levereras synkroniserat (samtidigt) till mottagarna (allmänheten) kommer det normalt att i stället omfattas av definitionen på elektroniska tjänster.

Samtidigt förefaller det rimligt att i samband med definitionen av sändningstjänster låta begreppet *samtidigt lyssnande eller tittande* även innefatta nästan samtidigt lyssnande eller tittande. Dessa tjänster är ju normalt tillgängliga för köparen utan extra avgifter.

Nästan samtidigt lyssnande eller tittande skulle omfatta följande:

- 1) Situationer där en tidsförskjutning inträffar mellan överföring och mottagning av sändningen på grund av tekniska orsaker i samband med sändningsprocessen eller på grund av anslutningen.
- 2) Situationer där köparen kan spela in program för senare lyssnande eller tittande, pausa, spola fram eller tillbaka signalen eller programmet.
- 3) Situationer där köparen kan programmera i förväg att ett visst radio- eller televisionsprogram ska spelas in när det sänds för samtidigt lyssnande eller tittande. Köparen kan då lyssna eller titta på programmet i efterhand.

I varje fall bör nästan samtidigt lyssnade eller tittande bara omfatta situationer där köparen inom vissa gränser kan påverka när han kan lyssna eller titta på ett program, utan att detta påverkar själva överföringen av signalen.

Nästan samtidigt lyssnande eller tittande bör inte omfatta situationer där köparen enskilt kan beställa det program han vill ha från en lista och betala en särskild avgift för denna extra tjänst.

2.3.3. Elektroniska tjänster

Begreppet elektroniska tjänster definieras i artikel 7, som också innehåller exempel på tjänster som omfattas av begreppet och tjänster som inte gör det. Dessutom ges viss vägledning i den förteckning över tjänster som ska anses vara elektroniska tjänster och som finns med i bilaga II till mervärdesskattedirektivet⁵ som utvecklas ytterligare i bilaga I.

Ändringarna av artikel 7 och bilaga I gjordes för att anpassa förordningen till definitionerna av och förteckningarna över telekommunikationstjänster och sändningstjänster. Syftet med de ändringar som införts är att se till att det inte finns några överlappningar eller upprepningar i de förteckningar som tillhandahålls i artiklarna 6a, 6b och 7. Ändringarna skulle också leda till att förteckningarna blev positiva i stället för negativa (dvs. det bör anges vad som avses med telekommunikationstjänster, sändningstjänster eller elektroniska tjänster, i stället för vad som inte avses).

Därför har bildtelefoni, tillgång till internet och World Wide Web (www) samt telefoni som tillhandahålls via internet tagits bort från förteckningen över vad som inte avses med elektroniska tjänster och i stället förts in i förteckningen över vad som avses med telekommunikationstjänster.

Detta förklarar också de ändringar som gjorts av punkt 4 i bilaga I (som inkluderar beställningstjänster och tjänster som inte kvalificeras som sändningstjänster) som mer i detalj specificerar vad som omfattas av de elektroniska tjänster som förtecknas i punkt 4 i bilaga II till mervärdesskattedirektivet (tillhandahållande av musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt tillhandahållande av politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar och tilldragelser).

2.4. Närmare frågor i samband med dessa bestämmelser

2.4.1. Telekommunikationstjänster

2.4.1.1. *Kan användarstöd kvalificeras som telekommunikationstjänster?*

Användarstödtjänster finns med bland exemplen på tjänster som inte anses vara elektroniska tjänster. De finns inte med bland exemplen på tjänster som anses vara telekommunikationstjänster och inte heller bland exemplen på tjänster som inte anses vara det.

Huvudsyftet med användarstödtjänster är att ge stöd. Sådana tjänster kan inte generellt ses som tjänster för överföring, sändning eller mottagning av signaler, text, bilder och ljud, och därmed omfattas de inte av definitionen på telekommunikationstjänster när de tillhandahålls som fristående tjänster.

Det kan dock vara en annan sak när det stöd som ges till användarna bara består i att hjälpa till vid problem med telekommunikationsnätet, radio- eller tv-nätet eller liknande elektroniska nät för vilka användaren faktureras separat. Användarstödtjänsten utgör inte i

⁵ Bilaga II till mervärdesskattedirektivet inkluderades ursprungligen genom den ändring som gjordes genom rådets direktiv 2002/38/EG. Den ändrades inte genom direktiv 2008/8 och förblir också oförändrad under 2015.

detta fall ett ändamål i sig, utan snarare ett sätt att få ut mer av den huvudtjänst som tillhandahålls.

Om tjänsten tillhandahålls av nätleverantören kan den kvalificeras som en anknuten tjänst som beskattas på samma sätt som huvudtjänsten, vilket innebär att användarstödtjänsten under sådana omständigheter ska betraktas som en telekommunikationstjänst.

När köparen tillhandahålls mer än en tjänst, dvs. först tillgång till nätet från en nätleverantör och sedan användarstöd från en annan leverantör, kan inte användarstödet anses vara anknutet till tjänsten att ge tillgång till nätet (såvida inte tillhandahållandet av dessa båda tjänster är verksamheter som i ekonomiskt hänseende inte går att skilja från varandra)⁶.

2.4.2. Sändningstjänster

2.4.2.1. När anses program "tillhandahållas allmänheten"?

Överföring eller återöverföring av radio- och televisionsprogram kvalificeras bara som sändningstjänster om programmen tillhandahålls allmänheten. Om överföringen eller återöverföringen inte riktar sig till en bredare publik ska verksamheten inte betraktas som sändningstjänster.

Detta villkor innebär inte att programmen måste tillhandahållas alla. Överföringen eller återöverföringen kan vara begränsad till allmänheten i ett visst land, eller till och med i bara en viss del av landet. Även i de situationer där bara de köpare som betalar för tjänsten har tillgång till programmen, anses överföringen eller återöverföringen tillhandahållas allmänheten.

2.4.2.2. När är programmen avsedda för "samtidigt lyssnande eller tittande"?

Sändningstjänster innefattar bara överföring eller återöverföring (reprisering) av program för samtidigt lyssnande eller tittande för den allmänhet som tjänsterna levereras till.

Programmen omfattas oavsett vilket medium som används för överföring eller återöverföring. Det är inte relevant huruvida de överförs eller återöverförs via traditionella radio- eller televisionsnät eller via internet eller motsvarande elektroniska nät.

Samtidigt lyssnande eller tittande omfattar också nästan samtidigt lyssnande eller tittande (se även [punkt 2.3.2](#)).

2.4.2.3. Vad är skillnaden mellan sändningstjänster och program på beställning?

Definitionen av begreppet sändningstjänster i artikel 6b.1 omfattar flera element, bland annat kravet att tjänstens innehåll ska sändas för samtidigt lyssnande eller tittande.

När program tillhandahålls på beställning ges en enskild köpare, mot betalning, tillgång till specifika program vid den tidpunkt köparen önskar – det innebär att programmet inte sänds för samtidigt lyssnande eller tittande. Program som tillhandahålls på beställning kan därför inte betraktas som sändningstjänster utan kvalificeras som elektroniska tjänster.

⁶ [Se särskilt domstolens dom \(tredje avdelningen\) av den 13 mars 2014 i mål C-366/12, Finanzamt Dortmund-West mot Klinikum Dortmund GmbH.](#)

Dessa program som tillhandahålls på beställning måste särskiljas från ”pay per view”-program. I det sistnämnda fallet överförs eller återöverförs programmet normalt av tillhandahållaren och kunden avgör om han ska se det genom att betala eller inte betala avgiften. Om lyssnande eller tittande sker samtidigt i ”pay per view”-systemet kommer detta därför att kvalificeras som en sändningstjänst.

2.4.3. Elektroniska tjänster

2.4.3.1. *Kan tjänster för prisjämförelse och liknande webbplatser kvalificeras som elektroniska tjänster?*

Arten av de tjänster som består av prisjämförelser (och tjänster som erbjuds av liknande webbplatser) ska bedömas enligt definitionen i artikel 7.1. De tillhandahålls över internet och normalt tillhandahålls de automatiskt, utan mänsklig medverkan. Vanligtvis ska dessa tjänster därför betraktas som elektroniska tjänster.

Svaret på frågan huruvida prisjämförelsetjänster som tillhandahålls av sådana webbplatser till slutkonsumenter faktiskt kommer att bli beskattningsbara som sådana beror naturligtvis på om de tillhandahålls mot ersättning. Om de tillhandahålls konsumenten gratis kommer just detta tillhandahållande att falla utanför mervärdesskatteområdet.

2.4.3.2. *Vad som inte omfattas av begreppet elektroniska tjänster: vissa tjänster av materiell art som bokas online*

Begreppet tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg ska enligt artikel 7.3 leden t och u inte omfatta biljetter till vissa evenemang och andra tjänster av materiell art som bokas online. Detta omfattar kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande evenemang, liksom logi, hyrbilar, restaurangtjänster, persontransporter och liknande tjänster.

I artikel 7.3 led t hänvisas till evenemang som liknar kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska eller underhållningsmässiga. Hänvisningen till ”liknande evenemang” återspeglar tillämpningsområdet för artiklarna 53 och 54 i mervärdesskattedirektivet och bör läsas mot bakgrund av detta. Det täcker definitivt de evenemang som förtecknas i artikel 32.2, dvs. föreställningar, teaterföreställningar, cirkusföreställningar, mässor, nöjesparker, konserter, utställningar samt andra liknande kulturella evenemang (led a), idrottsevenemang såsom matcher eller tävlingar (led b) samt evenemang av pedagogiskt eller vetenskapligt slag såsom konferenser och seminarier (led c).

Artikel 7.3 led u innefattar tjänster liknande logi, hyrbilar, restaurangtjänster och persontransporter. För att kunna betraktas som liknande måste det röra sig om tjänster som huvudsakligen och vanligen genomförs som en del av de berörda branschernas verksamheter. Begreppet skulle därför kunna innefatta exempelvis en tjänst som består i att hyra ut båtar.

2.4.3.3. *Kan begreppet ”som bokas online” omfatta bokningar som görs från vilken utrustning som helst?*

Onlinebokning kan göras av en person som använder vilken slags utrustning som helst som medger bokning via internet eller något annat elektroniskt nät. Det innefattar utrustning som datorer, smarta telefoner, surfplattor, smarta klockor eller smarta glasögon.

2.4.4. *Alla tre tjänsterna, allmänt*

2.4.4.1. *Vad gäller när tjänsterna ingår i paket med andra tjänster?*

Var och en av tjänsterna (telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster) kan ingå i paket tillsammans med andra varor eller tjänster.

När man paketerar just dessa tre, exempelvis i så kallade triple-playpaket (då internet, television och telefon tillhandahålls i ett paket, exempelvis i samma bredbandsanslutning eller via satellit) skapar detta inga särskilda problem i fråga om platsen för tillhandahållande.

När ett paket innefattar varor eller andra tjänster som inte omfattas av ändringarna 2015, måste man bestämma om paketet är ett och samma tillhandahållande och i så fall hur detta ska kvalificeras.

Ett tillhandahållande kan bestå av ett eller flera element. Om flera element ingår bör en transaktion som består av ett enda tillhandahållande ur ekonomisk synvinkel inte delas upp artificiellt. Man bör bedöma vad som i huvudsak kännetecknar tillhandahållandet för att kunna avgöra om köparen, som typisk konsument, får flera olika fristående tjänster eller en enda tjänst.

Beslutet kommer i mycket att bero på fakta och måste därför fattas från fall till fall med beaktande av EU-domstolens relevanta rättspraxis⁷.

⁷ [Se exempelvis domstolens dom \(sjätte avdelningen\) av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, Card Protection Plan Ltd \(CPP\) mot Commissioners of Customs & Excise, REG 1999 I-00973.](#)

3. ELEKTRONISKA TJÄNSTER OCH TELEFONI SOM TILLHANDAHÅLLS VIA INTERNET OCH SOM TILLHANDAHÅLLS AV EN FÖRMEDLARE (ARTIKEL 9A)

3.1. Relevant bestämmelse

Den relevanta bestämmelsen finns i genomförandeförordningen:

- [Artikel 9a](#)

Vid hänvisning till en artikel i genomförandeförordningen anges inte själva rättsakten utan bara artikelnumret.

3.2. Bakgrund

När telekommunikationstjänster och elektroniska tjänster tillhandahålls en slutkonsument (B2C), är det den som tillhandahåller tjänsterna som ansvarar för att betala mervärdesskatt till skatteförvaltningen. Det är därför viktigt att säkert identifiera vem som är tillhandahållare av tjänsterna, särskilt när de inte tillhandahålls direkt till slutkonsumenten utan via förmedlare.

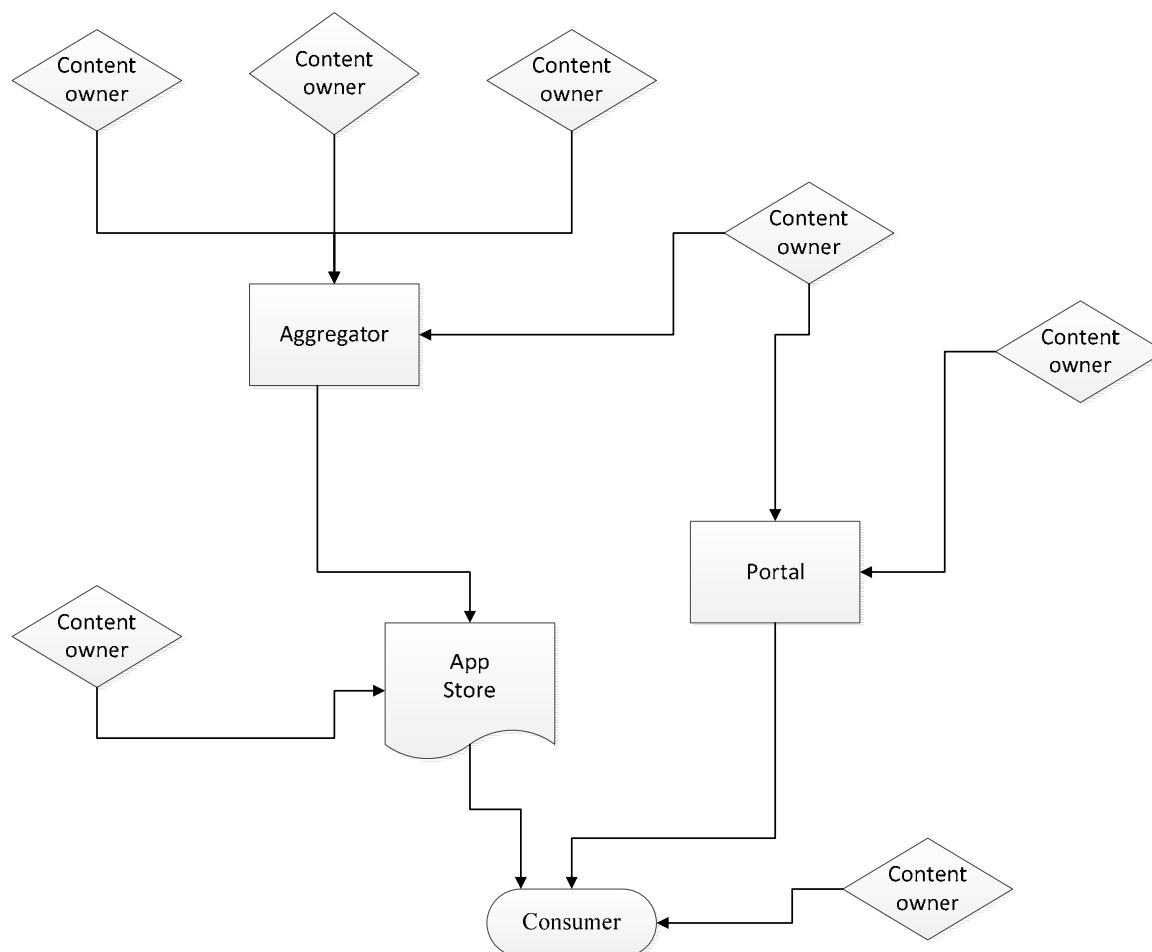
3.3. Varför behövdes klagörande?

Många digitala tjänster som tillhandahålls i ett telekommunikationsnät, via ett gränssnitt eller en portal, kan levereras till slutkonsumenten av en förmedlare. Tjänsterna kan omfatta tillgång till och nedladdning av musik eller spel till mobiltelefoner, lika väl som omedelbara katalogsökningar, väderprognoser, tävlingar, röstning och alla slags appar. I vissa fall är dessa tjänster tillgängliga som betaltjänster, som betalas exempelvis via sms-meddelanden som skickas med mobiltelefon och för vilka en högre avgift än normalt tas ut. Den förhöjda avgiften används som betalning för den digitala tjänsten. I andra fall har köparen ett konto i en appbutik, på en plattform eller liknande och betalar för tjänsterna via ett anslutet kreditkort eller en annan betalningsmetod.

Antalet parter som är involverade i transaktionen kan variera. I vissa fall kan tjänsten tillhandahållas direkt till slutkunden från den som äger det elektroniska innehållet. Detta är exempelvis fallet när en enskild person köper en låt direkt från en oberoende artist via hans eller hennes webbplats. I andra situationer rör det sig dock om transaktioner mellan flera förmedlare. Exempelvis i fråga om en ringsignal till telefonen kan innehållsägaren ha ingått ett licensavtal med ett företag som sammanställer ringsignaler, som i sin tur ingår avtal med mobilleverantörer som säljer ringsignalerna till sina mobiltelefonkunder. Liknande arrangemang finns där apptillverkare ingår avtal med appbutiker eller plattformar och kunden köper nedladdade appar genom att betala till butiken eller plattformen som de köper appen från.

Leveranskedjorna är ofta långa och gränsöverskridande. I sådana fall kan det vara svårt att veta exakt när tjänsten slutligen tillhandahålls slutkonsumenten, och vem som ska ansvara för mervärdesskatten på tillhandahållandet. För att skapa rättssäkerhet för alla inblandade parter och för att se till att mervärdesskatten tas ut, var man tvungen att fastställa vem i kedjan som ska ses som den som tillhandahåller tjänsten till slutkonsumenten.

Diagrammet nedan visar några typiska situationer där artikel 9a kan bidra till att klargöra vem som tillhandahåller tjänsten till slutkonsumenten.



Pilarna visar hur innehållet levereras till slutkonsumenten. Diagrammet innefattar inte betalningsprocessen.

3.4. Vad medför bestämmelsen?

3.4.1. Den skapar presumtion

I det första stycket i artikel 9a.1 introduceras den motbevisbara presumtionen att en beskattningsbar person som deltar i tillhandahållande av elektroniska tjänster eller internettelefoni agerar i eget namn men för leverantören av dessa tjänsters räkning. Denna bestämmelse återspeglar den rättsliga situation som fastställs i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet när följande tre krav är uppfyllda: i) den beskattningsbara personen deltar i tillhandahållande av tjänsten, ii) agerar i eget namn, iii) men för en annan persons räkning.

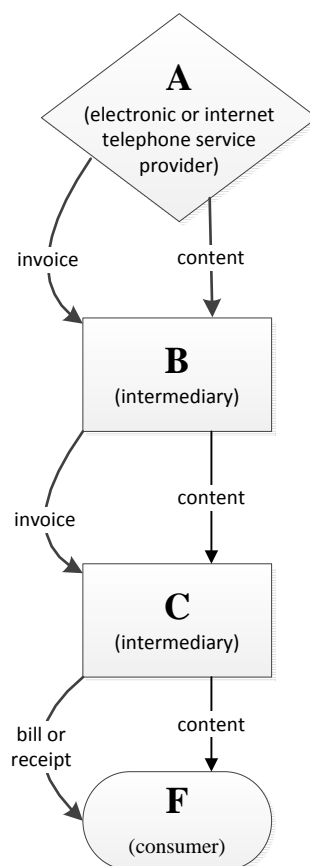
Presumtionen innebär att för varje transaktion i leveranskedjan mellan en leverantör av elektroniska tjänster och slutkonsumenten, kan varje förmedlare (t.ex. en innehållsammanställare eller en teleoperatör) själv anses ha mottagit och vidarebefordrat den elektroniska tjänsten (eller internettelefonin). Ett illustrerande exempel kan vara ett företag som gör appar tillgängliga via en webbplats. Det företaget skulle anses vara den som säljer apparna till slutkonsumenten och därför bli ansvarigt för mervärdesskatten⁸, i stället för det företag som äger appen (innehållsägaren).

⁸ Se särskilt scenarierna 7–10 på sidorna 36–42.

Det finns några undantag från denna presumtion – de förklaras längre fram i kapitlet.

Diagrammet nedan visar en situation där alla förmedlare omfattas av presumtionen. Förmedlare B anses ta emot tjänsten och vidarebefordra den till förmedlare C som om B var tjänsteleverantören. Förmedlare C anses ta emot tjänsten från B och vidarebefordra den till slutkonsumenten som om C var tjänsteleverantören.

Scenario 1:



3.4.2. Motbevisning av presumtionen

I artikel 9a föreskrivs också att denna presumtion kan motbevisas av en förmedlare under vissa förhållanden. Det innebär att om en förmedlare motbevisar presumtionen ska han inte längre anses motta och vidarebefordra tjänsten. Villkoren för motbevisning anges i slutet av första stycket i artikel 9a.1 och vidareutvecklas i andra och tredje stycket i samma punkt.

Bestämmelsen är uppbyggd på så vis att presumtionen gäller om den inte motbevisas av en beskattningsbar person som deltar i tillhandahållandet av tjänsterna och som uppfyller alla följande kriterier:

- 1) ***Den beskattningsbara personen anger uttryckligen leverantören av tjänsten som tillhandahållare***, vilket innebär att
 - a) den faktura som utfärdas eller görs tillgänglig av varje beskattningsbar person som deltar i tillhandahållandet av tjänsterna identifierar (dvs. anger tillräckligt tydligt) tjänsten i fråga och vem som tillhandahåller den (i normala handels-

transaktioner utfärdas en mervärdesskattefaktura mellan två beskattningsbara personer), och

- b) köparens räkning eller kvitto identifierar tjänsten i fråga och vem som tillhandahåller den (den beskattningsbara personen måste utfärda eller göra tillgänglig en räkning eller ett kvitto till slutkonsumenten med uppgifter om vad som har tillhandahållits och uppgifter om den som tillhandahållit tjänsten, t.ex. firmanamn och registreringsnummer för mervärdesskatt), och
- c) den beskattningsbara person som deltar i tillhandahållandet godkänner inte debiteringen av köparen (det innebär exempelvis att appbutiken inte ansvarar för betalningen mellan slutkonsumenten och appinnehållsägaren), och
- d) den beskattningsbara person som deltar i tillhandahållandet godkänner inte leveransen av tjänsterna (det innebär att leveransen av exempelvis en app från innehållsägaren via appbutiken inte måste godkännas av appbutiken), och
- e) den beskattningsbara person som deltar i tillhandahållandet fastställer inte de allmänna villkoren för tillhandahållandet av tjänsten (det innebär exempelvis att försäljningsvillkoren för en app vid försäljning via en appbutik inte fastställs av appbutiken).

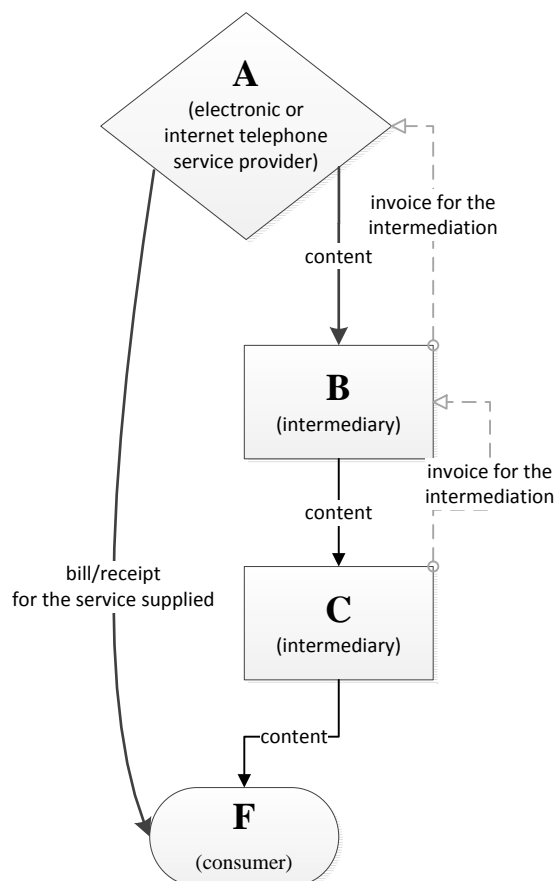
OCH

- 2) ***Detta kommer till uttryck i avtalsvillkoren mellan parterna.*** (Alla leden, från a till e, i punkt 1 ovan måste återspeglas i avtalsvillkoren mellan exempelvis appbutiken och appinnehållsägaren. Om så inte är fallet kan inte presumtionen motbevisas.)

Om villkoren är uppfyllda för varje förmedlare i kedjan är presumtionen i artikel 9a motbevisad och leverantören av den elektroniska tjänsten kommer att anses vara den som tillhandahåller tjänsten till slutkunden (utan hinder av transaktionerna mellan förmedlarna i leveranskedjan). Det innebär att det är den tjänsteleverantören som ansvarar för att bestämma platsen för tillhandahållandet och för mervärdesskatten på den tjänst som tillhandahålls slutkunden.

Diagrammet nedan visar situationen när alla förmedlare har motbevisat presumtionen. I en sådan situation är t.ex. innehållsägaren till en app känd av alla parter som den som säljer appen till slutkonsumenten. Detta anges på fakturorna och på den räkning eller det kvitto som utfärdas och det anges också i avtalsvillkoren.

Scenario 2



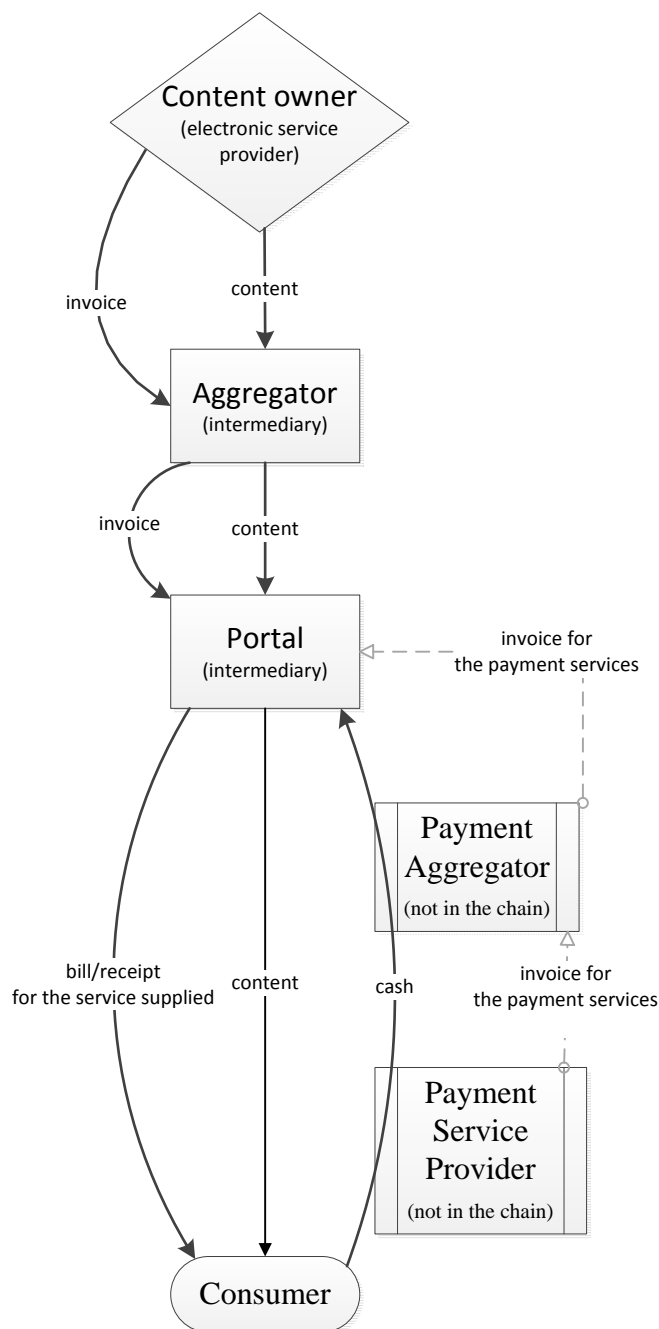
Om en förmedlare i leveranskedjan godkänner debitering eller godkänner leverans av tjänsterna eller fastställer de allmänna villkoren för tillhandahållandet av tjänsten till konsumenten, kan inte den förmedlaren motbevisa presumtionen i artikel 9a och ska betraktas som den som tillhandahåller tjänsten till slutkonsumenten för mervärdesskatteändamål.

Om en förmedlare i något led av en leveranskedja med flera förmedlare inte kan motbevisa presumtionen eller inte har motbevisat den, kan inte förmedlarna längre ned i kedjan ange (den ursprungliga) tjänsteleverantören som tillhandahållare av tjänsterna. I sådana fall kan de bara gå tillbaka upp till den (första) förmedlare som omfattas av presumtionen (se även [punkt 3.4.7](#)).

Å andra sidan kan inte en beskattningsbar person som bara hanterar betalning av tjänster (t.ex. ett kreditkortsföretag) betraktas som delaktig i tillhandahållandet av tjänster enbart på grund av att han hanterat betalningen. Följaktligen gäller inte presumtionen en sådan beskattningsbar person, och den personen kan inte anses vara den som tillhandahåller tjänsten till slutkonsumenten om han inte deltar på något annat sätt i tillhandahållandet av tjänsten.

I diagrammet nedan omfattas alla förmedlare som deltar i leveransen av presumtionen (sammanställaren och portalen tar emot och vidarebefordrar tjänsten). Företag som tillhandahåller betaltjänster deltar inte i tillhandahållandet och kan därför inte omfattas av presumtionen.

Scenario 3



3.4.3. Tillämpning av presumtion – närmare indikatorer

Presumtionen i artikel 9a gäller när en beskattningsbar person deltar i tillhandahållandet (och därför anses agera i eget namn men för tjänsteleverantörens räkning).

För att en skattskyldig person eller en skatteförvaltning ska kunna bedöma om en skattskyldig person deltar i tillhandahållandet av tjänster som tillhandahålls via ett telekommunikationsnät, ett gränssnitt eller en portal måste omständigheterna bedömas **och** arten av avtalsförhållandena granskas. Om det finns en motsägelse mellan avtalsförhållandena och den ekonomiska realiteten är det den sistnämnda som överväger.

Begreppet ”deltar i tillhandahållande” i artikel 9a ska inte ges en annan mening än den som omfattas av artikel 28 i mervärdesskattedirektivet som hänvisar till ”en beskattnings-

bar person [som] deltar i ett tillhandahållande av tjänster”. Tolkningen av artikel 28 i mervärdesskattedirektivet ska alltid grundas på EU-lagstiftningen och inte på nationell lagstiftning.

Normalt deltar en beskattningsbar person i tillhandahållandet om det i avtalsvillkor eller lagbestämmelser tydligt anges att denna beskattningsbara person agerar i eget namn men för tjänsteleverantörens räkning och detta återspeglar verkligheten (de faktiska förhållandena kring tillhandahållandet).

Det kan dock vara så att avtalsvillkor eller lagbestämmelser inte är tillräckligt väldefinierade i det avseendet. I en sådan situation krävs redan i den inledande bedömningen av tillhandahållandet en analys av alla transaktionens egenskaper.

Sammanfattningsvis måste både fakta och rättsliga förhållanden tas med i bedömningen av huruvida en beskattningsbar person deltar i tillhandahållandet. Av den anledningen räcker det inte med en klausul i ett avtal (oavsett om det är undertecknat före eller efter den 1 januari 2015) som utesluter en beskattningsbar person från transaktionskedjan (dvs. säger att denne inte deltar i tillhandahållandet), om detta förhållande inte återspeglas i den ekonomiska verkligheten.

När det gäller specifika indikatorer råder ingen tvekan om att en beskattningsbar person som godkänner debitering av köparen och/eller godkänner leverans av tjänsterna, och/eller fastställer de allmänna villkoren för tillhandahållandet, deltar i tillhandahållandet. Mer detaljer i frågan tas upp under punkt 3.4.6.

Det finns dessutom flera andra element som kan påvisa att en beskattningsbar person deltar i ett tillhandahållande och därför, till följd av regeln i första stycket i artikel 9a.1, kan omfattas av en presumtion. Men innan man drar en definitiv slutsats i frågan måste alla tillhandahållandets egenskaper tas i beaktande.

Några indikatorer som tyder på att en beskattningsbar person deltar i tillhandahållandet är följande:

- Personen äger eller förvaltar den tekniska plattform som tjänsterna levereras på.
- Personen ansvarar för det faktiska tillhandahållandet.
- Personen ansvarar för att ta upp betalningen, om inte detta är den beskattningsbara personens enda inblandning i betalningsprocessen.
- Personen har kontroll eller inflytande över prissättningen.
- Personen är den person som enligt lag ska utfärda en faktura, en räkning eller ett kvitto med mervärdesskatt till slutanvändaren avseende detta tillhandahållande.
- Personen tillhandahåller kundtjänst eller användarstöd i samband med förfrågningar om eller problem med själva tjänsten.
- Personen har kontroll och inflytande över den virtuella marknadsplatsens (t.ex. appbutikens eller webbplatsens) presentation och format, på så vis att den beskattningsbara personens varumärke och identitet är betydligt mer framträdande än övriga inblandade aktörers.

Förklarande anmärkningar – offentliggjorda den 3 april 2014

- Personen har rättsliga förpliktelser eller ansvar i samband med den tjänst som tillhandahålls.
- Personen äger de kunduppgifter som är kopplade till tillhandahållandet.
- Personen är i en sådan position att han kan kreditera en försäljning utan leverantörens godkännande eller föregående samtycke i det fall leveransen inte tagits emot korrekt.

Inte alla beskattningsbara personer som är inblandade i tillhandahållandet av elektroniska tjänster eller internettelefonitjänster kan anses delta i tillhandahållandet enligt vad som avses i artikel 9a. Nedan beskrivs fem olika sådana situationer. De tre första handlar om fall där en förmedlare inte anses delta i tillhandahållandet enligt vad som avses i artikel 9a. De två sista fallen (4 och 5) handlar om situationer där en förmedlare deltar i tillhandahållandet enligt vad som avses i artikel 9a.

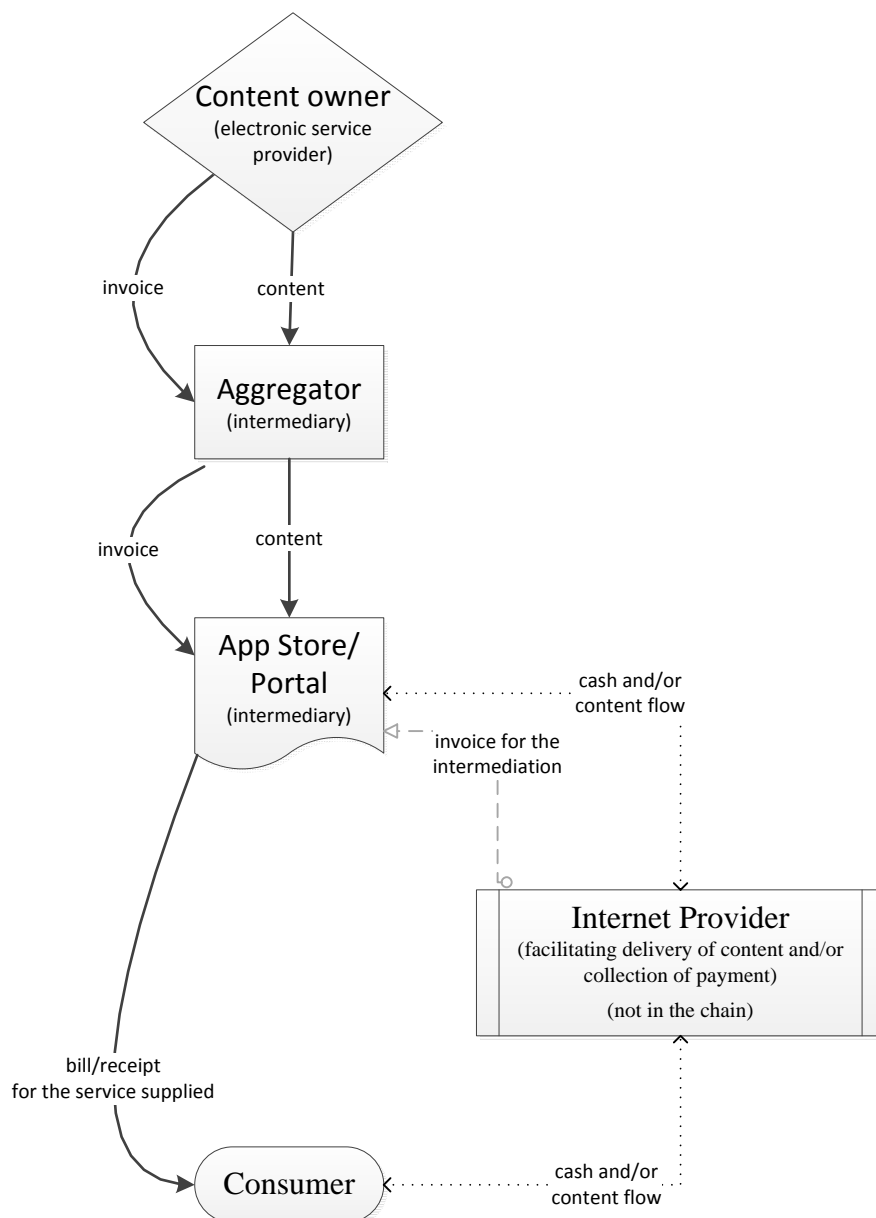
1) Som visas i scenario 3 anses inte en leverantör av betaltjänster (t.ex. ett kreditkortsföretag) delta i tillhandahållandet av tjänster till slutkonsumenten om denne enbart hanterar betalningen (se punkt 3.4.4).

2) Internetleverantören deltar inte i tillhandahållandet när han bara gör nätet tillgängligt för överföring av innehållet och/eller betalning (via wi-fi, kabel, satellit eller annat). I denna situation är inte leverantören tillräckligt delaktig för att han ska kunna anses delta i tillhandahållandet.

3) När en mobiloperatör enbart har funktionen att överföra innehåll och/eller hantera betalningar (på samma sätt som en internetleverantör ger tillgång till nätet) enligt vad som beskrivs ovan, bör den mobiloperatören betraktas på samma sätt och inte anses delta i tillhandahållandet.

Diagrammet nedan illustrerar en situation där en internetleverantör eller en mobiloperatör bidrar till flödet av pengar och/eller innehåll.

Scenario 4

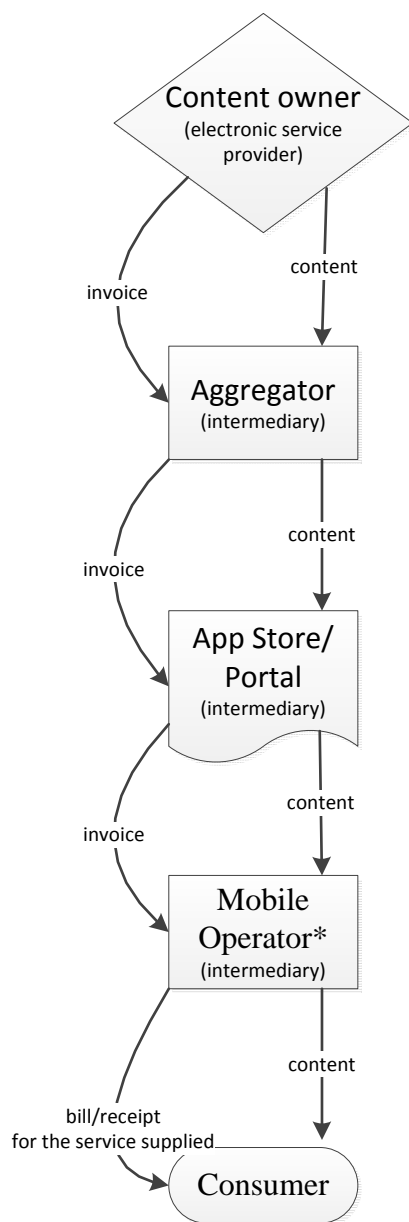


4) Om en mobiloperatör är inblandad på något annat sätt än vad som beskrivs ovan (överföring av innehåll eller hantering av betalningar), kan man inte bortse från dennes delaktighet. Med andra ord blir hans deltagande i tillhandahållandet tillräckligt omfattande och han ska därför anses delta i tillhandahållandet enligt vad som avses i artikel 9a. Ett av de test som kan användas för att avgöra om en mobiloperatör deltar i ett tillhandahållande är att kontrollera om nätet är väsentligt för tillhandahållandet. En annan möjlighet är att kontrollera om betalningshanteringen enbart omfattar överförande av avgifter till en faktura.

5) Det råder ingen tvekan om att en appbutik eller en portal som lägger upp en elektronisk tjänst till försäljning måste betraktas som övervägande delaktig i tillhandahållandet av den tjänsten och därför anses delta i tillhandahållandet enligt vad som avses i artikel 9a. Det faktum att det finns ytterligare en förmedlare som deltar i tillhandahållandet och som är placerad mellan appbutiken eller portalen och slutkonsumenten (t.ex. en mobiloperatör) innebär inte automatiskt ett annat läge för appbutiken eller portalen.

Diagrammet nedan illustrerar situationen då en mobiloperatör, en appbutik eller en portal deltar i tillhandahållandet och därför omfattas av presumtionen.

Scenario 5



* Mobiloperatören agerar här som mer än en leverantör av betaltjänster eller internetleverantör.

Deltar eller deltar inte i tillhandahållandet? Ytterligare exempel

Följande tre situationer belyser ytterligare frågan om vem som anses delta eller inte delta i tillhandahållandet.

Situation 1

Om

- 1) en kund i en appbutik köper en elektronisk tjänst (t.ex. en prenumeration på en e-tidning, ett spel, eller krediter inom ett spel) från en innehållsägare,
- 2) avtalet om tillhandahållandet av den elektroniska tjänsten ingås direkt mellan innehållsägaren och kunden,
- 3) betalningen tas upp direkt av appbutiken men den elektroniska tjänsten levereras (dvs. datan överförs tekniskt) till kundens telefon via mobiloperatörens nät,

anses mobiloperatören inte delta i tillhandahållandet.

Situation 2

Om, i jämförelse med situation 1, omständigheterna skiljer sig åt under punkt 3 och betalningen också tas upp av mobiloperatören, ska mobiloperatören fortfarande inte anses delta i tillhandahållandet.

Situation 3

Men om betalningen tas upp av mobiloperatören på annat sätt än att avgiften läggs på fakturan (som är fallet i situation 2) och processen innefattar flera moment, måste mobiloperatören anses delta i tillhandahållandet. Ytterligare element kan exempelvis vara att särskilda sms-tjänster används, om de inte bara används för att hantera betalningen.

Man måste dock komma ihåg att marknaden för elektroniska tjänster och telekommunikationstjänster utvecklas snabbt, och det är därför varken möjligt eller tillrådligt att i dessa förklarande anmärkningar försöka täcka alla tänkbara situationer som kan uppstå. Det bör i varje fall vara uppenbart att bedömningen från fall till fall måste innefatta ovanstående element.

3.4.4. När ska man göra undantag från tillämpningen av presumtion? – Hantering av betalningar

I artikel 9a.3 undantas beskattningsbara personer som enbart hanterar betalningar och som inte anses delta i tillhandahållandet (inom den huvudsakliga transaktionskedjan). Detta kan t.ex. omfatta betalning via ett kreditkortsföretag.

För att bedöma om en beskattningsbar person enbart hanterar betalningar är den ekonomiska verkligheten och avtalsvillkoren (i den mån dessa inte motsägs av fakta) avgörande.

Utöver att erbjuda en betalningsmetod kan den beskattningsbara personen utföra andra verksamheter som är direkt kopplade till denna hantering av betalningar – men inte till den huvudsakliga leveransen. Det kan exempelvis röra sig om acceptans av skuldrisker eller tillhandahållande av inledande kundtjänster, vilket i huvudsak innebär att man dirigerar om kunden till tillhandahållaren i fråga om allt som inte har att göra med själva betalningshanteringen. Dessa verksamheter räcker inte för att anse att den beskattningsbara personen har deltagit i tillhandahållandet.

3.4.5. Villkor för motbevisning av presumtion

En tillhandahållare av elektroniska tjänster eller internettelefoni anses vara uttryckligen angiven om det tydligt framgår – av både avtalsvillkoren och den information som lämnats, av **varje** beskattningsbar person som deltar i tillhandahållandet, och som slutligen meddelas slutkonsumenten – att denna beskattningsbara person är den som tjänsten tillhandahålls från.

Båda de villkor som anges i andra stycket av artikel 9a.1 måste uppfyllas samtidigt för att tjänsteleverantören, t.ex. appinnehållsägaren, uttryckligen ska kunna anges som tillhandahållare av tjänsterna. Genom hela leveranskedjan är det första villkoret (led a – utfärdande av en mervärdesskattefaktura) tillämpligt på transaktioner mellan företag (B2B), medan det andra villkoret (led b – utfärdande av en räkning eller ett kvitto, vilket också kan omfatta en mervärdesskattefaktura när det krävs en B2C-faktura) handlar om den slutliga transaktionen mellan företag och slutkonsument (B2C) i leveranskedjan.

För att tjänsteleverantören (av elektroniska tjänster eller telefonitjänster som tillhandahålls via internet) ska kunna anges uttryckligen, måste han identifieras tillräckligt tydligt som tillhandahållare på den mervärdesskattefaktura som utfärdas eller görs tillgänglig av varje beskattningsbar person som deltar i tillhandahållandet, och på den räkning eller det kvitto som utfärdas eller görs tillgänglig (i det fall det inte finns ett krav på att utfärda en mervärdesskattefaktura) till slutkonsumenten. Om inte denna information har lämnats av varje beskattningsbar person som deltar i tillhandahållandet och meddelats slutkonsumenten (genom utfärdande eller tillgängliggörande av en räkning, ett kvitto eller en mervärdesskattefaktura), kan inte tjänsteleverantören, t.ex. appinnehållsägaren, anses vara uttryckligen angiven som tillhandahållare.

Men även om en beskattningsbar person uppfyller alla villkoren för att motbevisa presumtionen i artikel 9a, innebär inte detta att han inte kan anses delta i tillhandahållandet (i enlighet med artikel 28 i mervärdesskattedirektivet).

Vid identifieringen av såväl tillhandahållare som tjänst kan hänvisningen antingen vara fullständig eller bestå av en särskild och unik referens, kod eller liknande identifierare, under förutsättning att hänvisningen är tillräckligt tydlig för alla berörda parter. Beskrivningen av tillhandahållaren ska vara tillräckligt entydig för att tillhandahållaren ska kunna identifieras av alla kunder, men alla detaljer, som tillhandahållarens fullständiga firmanamn, adress eller registreringsnummer för mervärdesskatt, måste inte nödvändigtvis anges. Ingen särskild identifikationsmetod bör föreskrivas eller föredras eftersom det skulle skapa ytterligare bördor för företag som har olika affärspraxis.

Fakturor mellan företag (B2B-fakturor) ska följa de normala mervärdesskattereglerna⁹.

När det hänvisas till ”en räkning eller ett kvitto” som utfärdas eller tillgängliggörs för köparen, gäller detta, som förklaras ovan, transaktioner mellan företag och slutkonsument. Detta bör ses som ett minimikrav som tillsammans med de övriga elementen från artikel 9a krävs för att den beskattningsbara personen uttryckligen ska kunna ange tjänste-

⁹ Följande anges i de förklarande anmärkningarna om fakturering, dokumenthänvisning A-2: Ämne: Definition av en elektronisk faktura: ”En faktura ska anses som utfärdad när leverantören/tillhandahållaren eller en tredje part som agerar för leverantörens/tillhandahållarens räkning, eller köparen när det gäller självfakturering, gör fakturan tillgänglig så att den kan mottas av köparen. Detta kan innebära att en elektronisk faktura skickas direkt till köparen, till exempel genom e-post eller en säker länk, eller indirekt, till exempel via en eller flera tjänsteleverantörer, eller att den görs tillgänglig och åtkomlig för förvärvaren via en webbplats eller någon annan metod.”

leverantören som tillhandahållare. Det ändrar inte i något avseende reglerna om fakturering i mervärdesskattedirektivet och deras tillämpning på nationell nivå. Villkoren inför i synnerhet inte någon skyldighet att utfärda fakturor för leveranser till slutkonsumenter i medlemsstater där detta inte är ett krav. Inte heller upphäver de skyldigheten att utfärda fakturor i medlemsstater där fakturering är obligatoriskt även vid transaktioner mellan företag och slutkonsument. I de fall det krävs en B2C-faktura ska de uppgifter som anges i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet lämnas, vilket omfattar mer information än vad som krävs på en räkning eller ett kvitto¹⁰.

3.4.6. När presumtionen inte kan motbevisas

En beskattningsbar person som antingen godkänner debitering av köparen eller godkänner leverans av tjänsterna eller fastställer de allmänna villkoren för tillhandahållandet, kommer alltid att presumeras agera i eget namn men för en annan beskattningsbar persons räkning. Det räcker med att **ett** av dessa tre villkor uppfylls för att utesluta att den beskattningsbara personen uttryckligen ska kunna ange en annan beskattningsbar person som tillhandahållare av tjänsten till slutkonsumenten.

Om en beskattningsbar person i leveranskedjan uppfyller ett av de tre villkoren, räcker alltså det för att förhindra att någon i resten av kedjan anger den ursprungliga tjänsteleverantören som den som tillhandahåller tjänsten till slutkonsumenten. Om exempelvis ett telefoninät uppfyller något av de tre villkoren genom att fastställa betalnings-, leverans- eller avtalsvillkor, så kan inte appinnehållsägaren vara den som tillhandahåller tjänsten till slutkonsumenten.

När flera parter i leveranskedjan godkänner debitering och/eller leverans och/eller fastställer de allmänna avtalsvillkoren för tillhandahållandet kan därför ingen av dem uttryckligen ange den ursprungliga tjänsteleverantören som tillhandahållare av tjänsten till slutkonsumenten. För en korrekt identifiering av alla förmedlare i leveranskedjan måste man beakta avtalsförhållandena mellan parterna. Dessutom kan man inte bortse från slutkonsumentens uppfattning om vem det är som tillhandahåller tjänsten (se även [punkt 3.4.7](#) där detta klargörs ytterligare).

Godkännande av debitering av köparen

Begreppet ”godkänner debitering av köparen” innebär inte detsamma som att ta betalt eller ta emot betalningen. Det avser en situation där den beskattningsbara personen kan påverka om, när och under vilka omständigheter köparen ska betala. En beskattningsbar person godkänner debitering när han beslutar att köparens konto, kredit- eller bankkort eller liknande kan debiteras som betalning för tjänsten. I praktiken är den person som godkänner debitering sannolikt samma person som kontrollerar den tekniska plattform på vilken tjänsten erbjuds eller tillhandahålls (t.ex. appbutik, portal).

Godkännande av leverans av tjänsterna

Begreppet ”godkänner leverans av tjänsterna” är ett bredare begrepp än utförandet av själva leveransen. Det avser en situation där den beskattningsbara personen kan påverka om, när och under vilka omständigheter leveransen ska ske. En beskattningsbar person godkänner en leverans när han antingen skickar godkännande om att inleda leveransen av

¹⁰ Information om medlemsstaternas regler om fakturering kommer också att läggas ut på kommissionens webbplats.

tjänsten, själv levererar tjänsten eller instruerar en tredje part att leverera den. I praktiken är den person som godkänner leveransen sannolikt samma person som kontrollerar den tekniska plattform på vilken tjänsten levereras (t.ex. appbutik, portal).

Fastställande av de allmänna villkoren för tillhandahållandet

Vid tillämpningen av artikel 9a omfattar begreppet ”de allmänna villkoren för tillhandahållandet” de allmänna villkor som fastställs av en beskattningsbar person som deltar i tillhandahållandet och som slutkonsumenten måste godkänna innan köpet av tjänsten. Det innefattar exempelvis de allmänna villkor som fastställs av marknadsplatser och liknande plattformar som kräver att användaren ska godkänna villkoren för att få använda webbplatsen eller plattformen (t.ex. genom att skapa ett konto) samt de allmänna villkor (bland annat licensavtal) som slutkonsumenten måste godkänna för att få tillgång till en app eller ett innehåll.

När det gäller innebörden av att ”fastställa” de allmänna villkoren för tillhandahållandet avser det en situation där den beskattningsbara personen fattar beslut om de allmänna villkoren (t.ex. rättigheter och skyldigheter som pris, betalningsvillkor, leveransvillkor, garantier osv.) och kan ålägga övriga parter dem (t.ex. genom att formellt godkänna dem).

3.4.7. Hur gör man om någon av förmedlarna i kedjan motbevisar presumtionen?

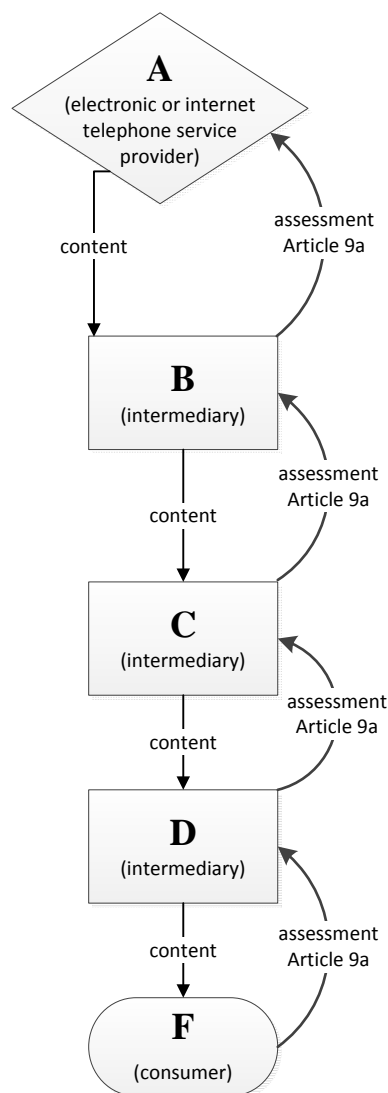
Normalt omfattas en förmedlare som deltar i tillhandahållandet av presumtionen enligt artikel 9a. Presumtionen kan dock motbevisas om alla villkor för detta är uppfyllda.

Varje förmedlare i leveranskedjan som inte uppfyller villkoren för motbevisning av presumtion enligt artikel 9a omfattas av presumtionen och kommer att anses ha själv mottagit och tillhandahållit tjänsten vidare till nästa förmedlare i kedjan eller till slutkonsumenten. Det innebär att han kommer att betraktas som tjänsteleverantören.

För att på ett korrekt sätt analysera situationen för var och en av förmedlarna måste **bedömningen av leveranskedjan för tillhandahållande av en tjänst börja på slutkonsumentnivå och gå uppströms i kedjan** enligt diagrammet nedan (scenario 6). Detta tillvägagångssätt hänger nära samman med syftet med artikel 9a, som är att beskatta tjänsten så nära slutkonsumenten som möjligt, om det inte finns tillräckligt med information för att identifiera den beskattningsbara person som tillhandahåller tjänsten till slutkonsumenten längre upp i kedjan.

Diagrammet nedan visar i vilken ordning man ska gå för att bedöma transaktionerna i kedjan vid tillämpningen av artikel 9a.

Scenario 6

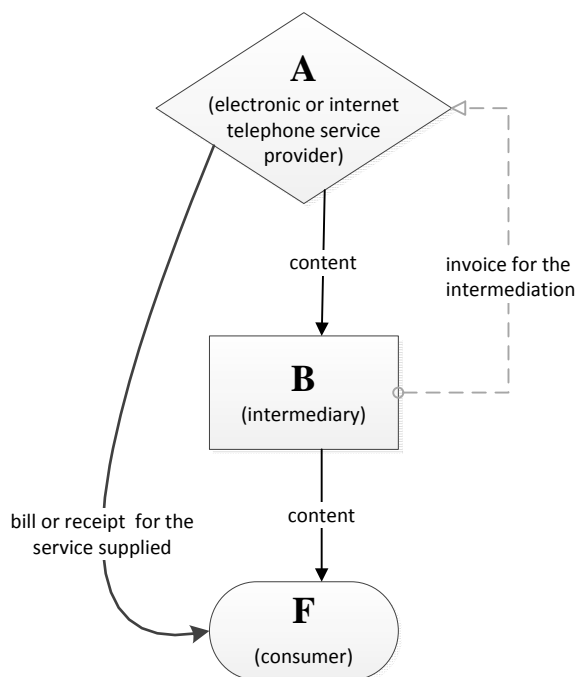


De fyra diagrammen nedan (scenarierna 7–10) visar några allmänna scenarier för tillämpning av presumtionen enligt artikel 9a, där minst en av förmedlarna motbevisar presumtionen.

Scenarierna 7–10 tar upp de **vanligaste typerna av situationer** som kan uppstå under artikel 9a. Syftet med diagrammen är att ge ytterligare vägledning i samband med **de vanligaste allmänna förhållandena**. I verkliga livet kan detaljerna i situationerna ofta skilja sig från vad som visas i diagrammen. Detta är viktigt att komma ihåg varje gång som den information som finns i diagrammen i dessa förklarande anmärkningar tillämpas på verkliga situationer.

Eftersom man alltid ska börja på slutkonsumentnivå och gå uppåt i kedjan för att göra en korrekt bedömning av transaktionerna, är den enklaste situationen där presumtionen kan motbevisas följande:

Scenario 7



Kommentarer till scenario 7:

Förmedlare B motbevisar presumtionen.

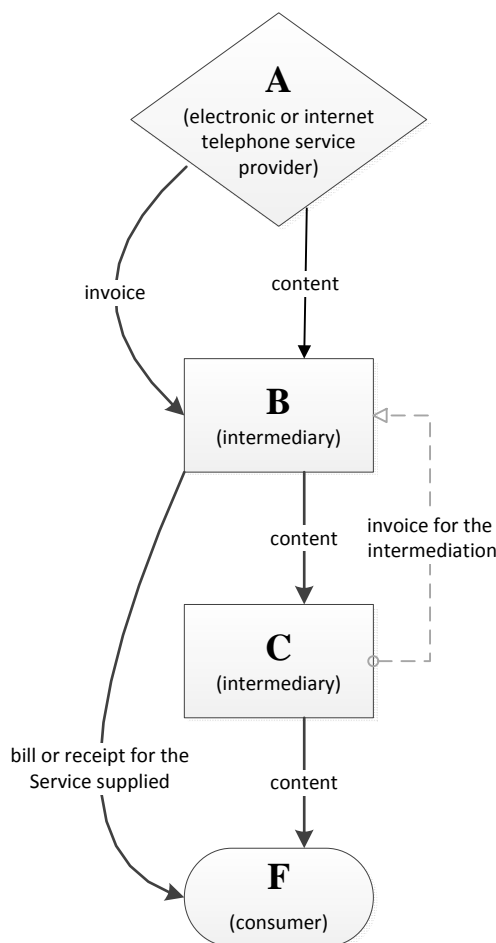
Detta kan B göra eftersom han har uppfyllt följande krav: I den faktura som B har ställt till A finns en tillräckligt tydlig hänvisning till huvudtjänsten och tillhandahållaren av denna tjänst (kravet i artikel 9a.1 andra stycket led a är uppfyllt); i den räkning eller det kvitto som A utfärdar till konsumenten F identifieras tjänsten och tillhandahållaren av tjänsten (kravet i artikel 9a.1 andra stycket led b är uppfyllt); avtalsvillkoren bekräftar att B endast tillhandahåller vissa förmedlingstjänster, och att huvudtjänsten tillhandahålls av A.

B:s möjlighet att motbevisa presumtionen förutsätter dessutom att han **varken** godkänner debitering av köparen **eller** godkänner leverans av tjänsterna **eller** fastställer de allmänna villkoren för tillhandahållandet.

A (innehållsägaren/utvecklaren/den ursprungliga tjänsteleverantören) ses i detta fall som den leverantör som tillhandahåller tjänsten till slutkonsumenten. Han utfärdar räkningen eller kvittot till slutkonsumenten F. A kommer normalt att vara ansvarig för mervärdesskatten på tillhandahållandet av tjänsten till slutkonsumenten.

I scenarierna 8 och 9 nedan visas några mer invecklade situationer.

Scenario 8



Kommentarer till scenario 8:

Förmedlaren C motbevisar presumptionen.

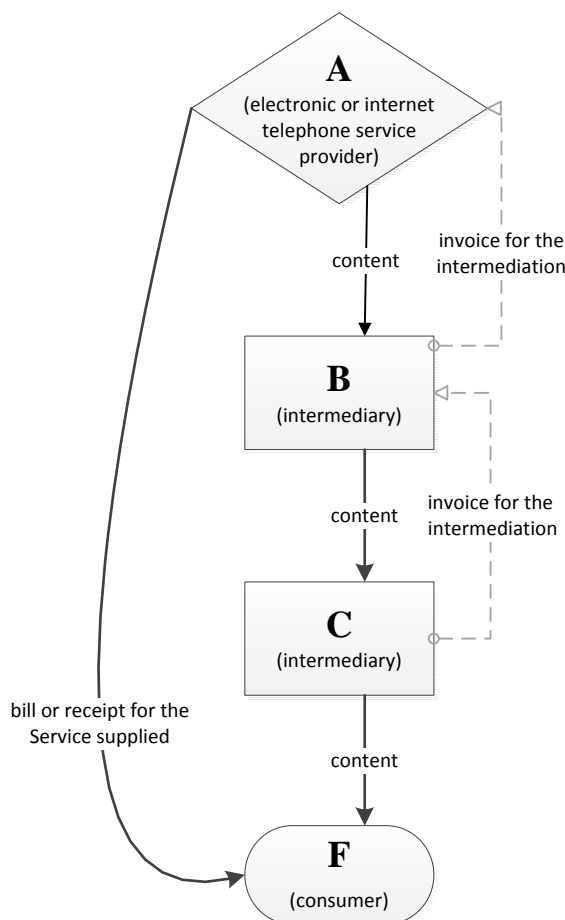
Detta kan C göra eftersom han har uppfyllt följande krav: I den faktura som C har ställt till B finns en tillräckligt tydlig hänvisning till huvudtjänsten och tillhandahållaren av denna tjänst (kravet i artikel 9a.1 andra stycket led a är uppfyllt); i den räkning eller det kvitto som B utfärdar till konsumenten F identifieras tjänsten och tillhandahållaren av tjänsten (kravet i artikel 9a.1 andra stycket led b är uppfyllt); avtalsvillkoren bekräftar att C endast tillhandahåller vissa förmedlingstjänster, och att huvudtjänsten tillhandahålls av B.

C:s möjlighet att motbevisa presumptionen förutsätter dessutom att han **varken** godkänner debitering av köparen **eller** godkänner leverans av tjänsterna **eller** fastställer de allmänna villkoren för tillhandahållandet.

Förmedlare B kan inte motbevisa presumptionen (uppfyller inte villkoren) eller vill inte göra det, vilket innebär att han anses ta emot tjänsten från A och leverera den vidare till slutkonsumenten F (som ser B som tjänsteleverantören). B kommer normalt att vara ansvarig för mervärdesskatten på tillhandahållandet av tjänsten till slutkonsumenten.

A (innehållsägaren/utvecklaren/den ursprungliga tjänsteleverantören) tillhandahåller tjänsten till B och utfärdar en normal B2B-faktura. Han har ingen direktkontakt med slutkonsumenten.

Scenario 9



Kommentarer till scenario 9:

Förmedlaren C motbevisar presumtionen.

Detta kan C göra eftersom han har uppfyllt följande krav: I den faktura som C har ställt till B finns en tillräckligt tydlig hänvisning till huvudtjänsten och tillhandahållaren av denna tjänst (kravet i artikel 9a.1 andra stycket led a är uppfyllt); i den räkning eller det kvitto som A utfärdat till konsumenten F identifieras tjänsten och tillhandahållaren av tjänsten (kravet i artikel 9a.1 andra stycket led b är uppfyllt); avtalsvillkoren bekräftar att C endast tillhandahåller vissa förmedlingstjänster, och att ansvaret för den huvudtjänst som ska tillhandahållas överflyttas till B.

C:s möjlighet att motbevisa presumtionen förutsätter dessutom att han **varken** godkänner debitering av köparen **eller** godkänner leverans av tjänsterna **eller** fastställer de allmänna villkoren för tillhandahållandet.

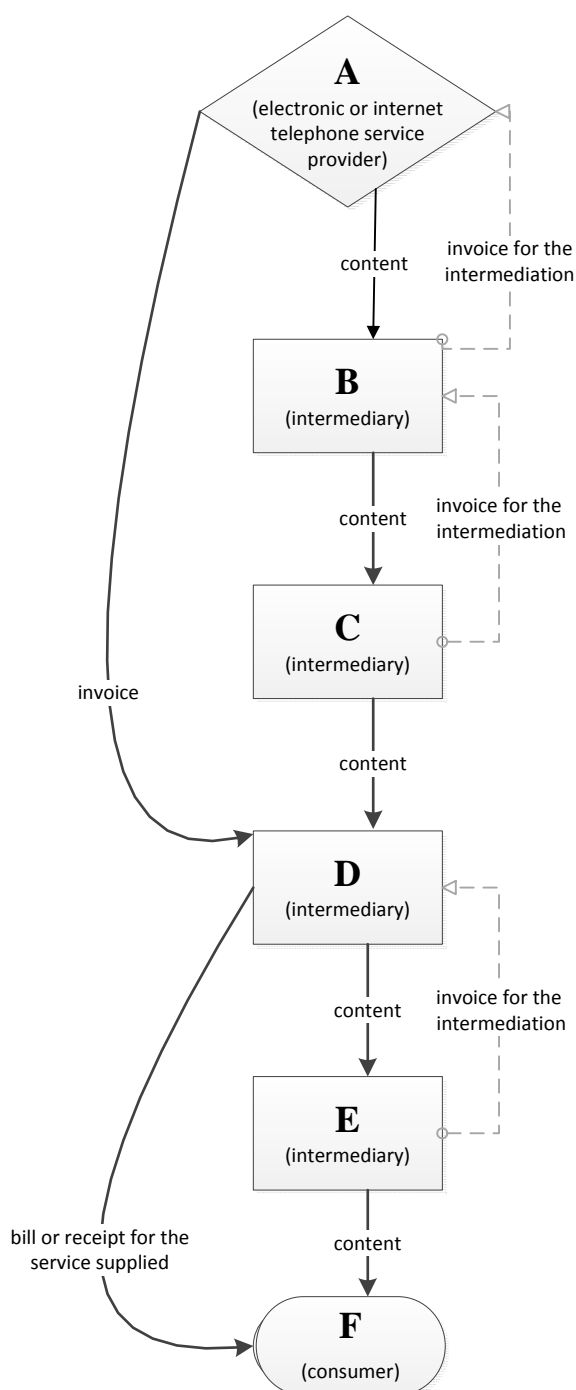
Förmedlare B motbevisar också presumtionen. Detta kan B göra eftersom han har uppfyllt följande krav: I den faktura som B har ställt till A finns en tillräckligt tydlig hänvisning till huvudtjänsten och tillhandahållaren av denna tjänst (kravet i artikel 9a.1 andra stycket led a är uppfyllt); i den räkning eller det kvitto som A utfärdat till konsumenten F identifieras tjänsten och tillhandahållaren av tjänsten (kravet i artikel 9a.1 andra stycket led b är uppfyllt); avtalsvillkoren bekräftar att B endast tillhandahåller vissa förmedlingstjänster, och att ansvaret för den huvudtjänst som ska tillhandahållas överflyttas till A.

B:s möjlighet att motbevisa presumtionen förutsätter dessutom att han **varken** godkänner debitering av köparen **eller** godkänner leverans av tjänsterna **eller** fastställer de allmänna villkoren för tillhandahållandet.

A (innehållsägaren/utvecklaren/den ursprungliga tjänsteleverantören) ses i detta fall som den leverantör som tillhandahåller tjänsten till slutkonsumenten. Han utfärdar räkningen eller kvittot till slutkonsumenten F. A kommer normalt att vara ansvarig för mervärdesskatten på tillhandahållandet av tjänsten till slutkonsumenten.

I det sista scenario 10 presenteras en mer komplex situation – jämfört med scenario 8 – där inte alla förmedlare motbevisat presumtionen från artikel 9a.

Scenario 10



Kommentarer till scenario 10:

Förmedlare E motbevisar presumtionen.

Detta kan E göra eftersom han har uppfyllt följande krav: I den faktura som E har ställt till D finns en tillräckligt tydlig hänvisning till huvudtjänsten och tillhandahållaren av denna tjänst (kravet i artikel 9a.1 andra stycket led a är uppfyllt); i den räkning eller det kvitto som D utfärdat till konsumenten F identifieras tjänsten och tillhandahållaren av tjänsten (kravet i artikel 9a.1 andra stycket led b är uppfyllt); avtalsvillkoren bekräftar att E endast tillhandahåller vissa förmedlingstjänster, och att huvudtjänsten tillhandahålls av D.

E:s möjlighet att motbevisa presumtionen förutsätter dessutom att han **varken** godkänner debitering av köparen **eller** godkänner leverans av tjänsterna **eller** fastställer de allmänna villkoren för tillhandahållandet.

Förmedlare D kan inte motbevisa presumtionen (uppfyller inte villkoren) eller vill inte göra det, vilket innebär att han anses ta emot tjänsten från A (i vårt scenario) och leverera den vidare till slutkonsumenten F (som ser D som tjänsteleverantören). D kommer normalt att vara ansvarig för mervärdesskatten på tillhandahållandet av tjänsten till slutkonsumenten.

Förmedlaren C motbevisar presumtionen.

Detta kan C göra eftersom han har uppfyllt följande krav: I den faktura som C har ställt till B (avseende förmedlingstjänsten) finns en tillräckligt tydlig hänvisning till huvudtjänsten och till tjänsteleverantören (i denna ”övre” del av leveranskedjan är den identifierade tjänsteleverantören A) (kravet i artikel 9a.1 andra stycket led a är uppfyllt); avtalsvillkoren bekräftar att C endast tillhandahåller vissa förmedlingstjänster till B, och att ansvaret för att tillhandahålla huvudtjänsten överförs till B. Kravet i artikel 9a.1 andra stycket led b uppfylls av D som utfärdar en räkning eller ett kvitto till slutkonsumenten F där tjänsten och tillhandahållaren av tjänsten identifieras (tjänsteleverantören i denna ”nedre” del av kedjan är D).

C:s möjlighet att motbevisa presumtionen förutsätter dessutom att han **varken** godkänner debitering av köparen **eller** godkänner leverans av tjänsterna **eller** fastställer de allmänna villkoren för tillhandahållandet.

Observera att C för att kunna uppfylla kraven i artikel 9a måste ha tillräckligt med information om huvudtjänsten och tjänsteleverantören. Normalt skulle C behöva förlita sig på uppgifter från B som i sin tur bör få dem från A (innehållsägaren/utvecklaren/den ursprungliga tjänsteleverantören).

Om C inte har tillräckligt med information kommer han att omfattas av presumtionen.

Förmedlare B motbevisar presumtionen.

Detta kan B göra eftersom han har uppfyllt följande krav: I den faktura som B har ställt till A (avseende förmedlingstjänsten) finns en tillräckligt tydlig hänvisning till huvudtjänsten och till tjänsteleverantören, och i fakturan från A till D identifieras huvudtjänsten och tillhandahållaren av denna tjänst (i denna ”övre” del av leveranskedjan är den identifierade tjänsteleverantören A) (kravet i artikel 9a.1 andra stycket led a är uppfyllt); avtalsvillkoren bekräftar att B endast tillhandahåller vissa förmedlingstjänster, och att huvudtjänsten tillhandahålls av A. Kravet i artikel 9a.1 andra stycket led b uppfylls av D som utfärdar en

räkning eller ett kvitto till slutkonsumenten F där tjänsten och tillhandahållaren av tjänsten identifieras (tjänsteleverantören i denna ”nedre” del av kedjan är D).

B:s möjlighet att motbevisa presumtionen förutsätter dessutom att han **varken** godkänner debitering av köparen **eller** godkänner leverans av tjänsterna **eller** fastställer de allmänna villkoren för tillhandahållandet.

Observera att B för att kunna uppfylla kraven i artikel 9a måste ha tillräckligt med information om huvudtjänsten och tjänsteleverantören. Normalt skulle B behöva förlita sig på uppgifter från A.

Om B inte har tillräckligt med information kommer han att omfattas av presumtionen.

A (innehållsägaren/utvecklaren/den ursprungliga tjänsteleverantören) tillhandahåller tjänsten till D och utfärdar en normal B2B-faktura. Han har ingen direktkontakt med slutkonsumenten.

3.4.8. Hur tillämpas presumtionen i fråga om telefonitjänster som tillhandahålls via internet?

I artikel 9a.2 föreskrivs att punkt 1 även ska tillämpas på internettelefoni som tillhandahålls via ett telekommunikationsnät, ett gränssnitt eller en portal enligt de villkor som anges i den punkten.

Eftersom telefonitjänster kan tillhandahållas via förmedlare finns även här ett behov av presumtion om vem som faktiskt tillhandahåller tjänsten till slutkonsumenten. I samband med artikel 9a ska telefonitjänster som tillhandahålls via internet, inklusive IP-telefoni (VoIP), behandlas på samma sätt som elektroniska tjänster.

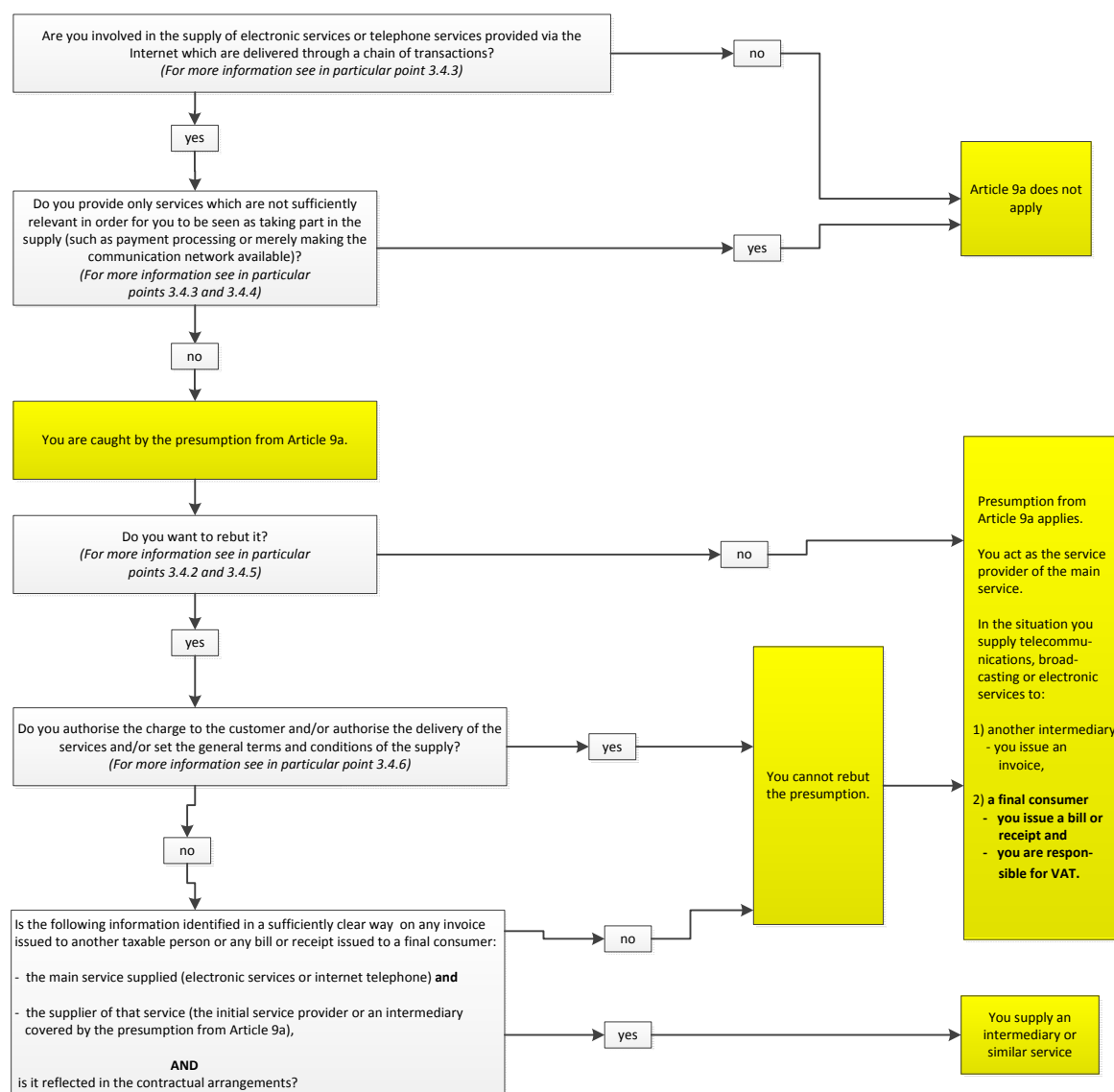
3.5. Närmare frågor i samband med denna bestämmelse

3.5.1. När är artikel 9a tillämplig? – Diagram

Diagrammet nedan är en översiktlig illustration över hur artikel 9a bör tillämpas.

För mer detaljerad information ber vi dig läsa hela kapitel 3. Definitionerna av elektroniska tjänster och telekommunikationstjänster tas upp i kapitel 2.

Förklarande anmärkningar – offentliggjorda den 3 april 2014



3.5.2. Varför finns inte denna presumtion på samma ställe som övriga presumtioner?

Denna bestämmelse innehåller en presumtion, liksom bestämmelserna i underavsnitt 3a. Det bör dock påpekas att underavsnitt 3a är inriktat på *köparens plats*, medan artikel 9a innehåller en presumtion om *vem tillhandahållaren* av tjänsterna är. Rätt tillvägagångssätt, som följer mervärdesskattedirektivets logik, är att först identifiera vem som tillhandahåller en tjänst. Nästa steg blir att bedöma tjänstens art, för att sedan avgöra vad som är köparens plats. Därför kunde inte artikel 9a placeras tillsammans med de övriga presumtionerna.

3.5.3. Varför omfattas inte sändningstjänster av presumtionen?

Som förklaras i [punkt 2.4.2](#) är definitionen av sändningstjänster i artikel 6b relativt smal och kräver att tillhandahållaren har ”redaktionellt ansvar” för innehållet för att tjänsten ska kunna täckas av definitionen.

Enligt presumtionen i artikel 9a, när denna är tillämplig, skulle ”förmedlaren” i tillhandahållandet av sändningstjänsten bli tjänsteleverantör (sändningsföretag), eftersom han inte

kan undvika den positionen på grund av de ytterligare villkor som finns med i bestämmelsen (till följd av tredje stycket i punkt 1).

Av den anledningen (att det inte skulle vara möjligt att utesluta tillämpningen av presumtionen enligt första stycket i punkt 1) var det olämpligt att låta artikel 9a omfatta sändningstjänster.

3.5.4. Vad är telekommunikationsnät?

Se ordlistan i punkt 1.6.

3.5.5. Vad är ett gränssnitt eller en portal?

Se ordlistan i punkt 1.6.

4. DEN PLATS DÄR EN ICKE BESKATTNINGSBAR JURIDISK PERSON ÄR ETABLERAD (ARTIKEL 13A)

4.1. Relevant bestämmelse

Den relevanta bestämmelsen finns i genomförandeförordningen:

- [Artikel 13a](#)

Vid hänvisning till en artikel i genomförandeförordningen anges inte själva rättsakten utan bara artikelnumret.

4.2. Bakgrund

Inom mervärdesskattesystemet kan en slutkonsument (även kallad en icke beskattningsbar person) vara en fysisk person (en privatperson) eller en juridisk person (exempelvis en offentlig myndighet).

När telekommunikationstjänster, sändningstjänster eller elektroniska tjänster tillhandahålls en privatperson ska mervärdesskatten som regel betalas på den plats där personen är bosatt eller stadigvarande vistas (från och med 2015).

Om köparen är en (icke beskattningsbar) juridisk person blir den avgörande faktorn på vilken plats den personen är etablerad.

I det avseendet är det viktigt att komma ihåg att vid tillämpningen av reglerna om platsen för tillhandahållandet ska, enligt artikel 43.2 i mervärdesskattedirektivet, en icke beskattningsbar juridisk person som har ett registreringsnummer för mervärdesskatt betraktas som en beskattningsbar person.

När mervärdesskatt ska utkrävas på den plats där slutkonsumenten är ”**etablerad**” (om det är en juridisk person) eller på den plats där han är ”**bosatt**” eller ”**stadigvarande vistas**” (om det är en fysisk person), måste man vara klar över vad dessa tre begrepp innebär.

Artiklarna 12 och 13 ger vägledning om begreppen *bosatt* och *stadigvarande vistas*. Med den plats där en person är bosatt avses den adress som anges i folkbokföringen eller i ett liknande register eller den adress som personen angett för relevant skattemyndighet. Det klargörs också att den plats där en fysisk person stadigvarande vistas är den plats där denna fysiska person vanligtvis vistas till följd av personliga eller yrkesmässiga förbindelser. Om dessa förbindelser finns i olika länder ska platsen för den stadigvarande vistelsen bestämmas av personliga förbindelser som visar en nära anknytning mellan personen och den plats där han vistas.

4.3. Varför behövdes klargörande?

En juridisk person hör till den plats där denne är etablerad. För juridiska personer som har en ekonomisk verksamhet (beskattningsbara personer) finns vägledning om etableringsställe i artiklarna 10 och 11, men det finns ingen motsvarande vägledning beträffande juridiska personer utan ekonomisk verksamhet (icke beskattningsbara personer).

I detta sammanhang var det nödvändigt att förtydliga begreppet ”etablerad”, som nu inkluderats i artikel 13a.

4.4. Vad medför bestämmelsen?

I artikel 13a definieras den plats där en icke beskattningsbar person är etablerad eller har ett etableringsställe.

Det är den plats där dennes centrala administrativa funktioner utförs, eller varje annan plats som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna ta emot och använda de tillhandahållna tjänsterna för sitt eget behov (dvs. den plats från vilken den juridiska personen bedriver sin verksamhet).

Till skillnad från en beskattningsbar person har en icke beskattningsbar person vanligen inte någon ekonomisk verksamhet. Därför behövdes separata riktlinjer i fråga om etableringsstället för icke beskattningsbara juridiska personer.

Definitionen, och de test som ska göras, återspeglar dock de principer som används för att fastställa en beskattningsbar persons säte för den ekonomiska verksamheten (artikel 10) och eventuella fasta etableringsställen (artikel 11.1).

De element som används liknar de som tillämpas i fråga om beskattningsbara personer, men har anpassats till att passa situationen för en icke beskattningsbar person som inte har någon ekonomisk verksamhet.

5. STATUS FÖR EN KÖPARE SOM INTE HAR MEDDELAT SITT REGISTRERINGSNUMMER FÖR MERVÄRDESSKATT (ARTIKEL 18)

5.1. Relevant bestämmelse

Den relevanta bestämmelsen finns i genomförandeförordningen:

- [Artikel 18.2, andra stycket](#)

Vid hänvisning till en artikel i genomförandeförordningen anges inte själva rättsakten utan bara artikelnumret.

5.2. Bakgrund

Från och med den 1 januari 2015 ska platsen för beskattning av tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster vara densamma för tillhandahållande från företag till företag (B2B) och från företag till slutkonsument (B2C).

Oavsett denna ändring kommer tillhandahållaren fortfarande att behöva fastställa köparens status (företag eller slutkonsument) eftersom detta kommer att påverka tillhandahållarens ansvar för mervärdesskatten. Om tjänsterna tillhandahålls en slutkonsument, eller om köparen är etablerad i samma medlemsstat som den som tillhandahåller tjänsten, ska tillhandahållaren redovisa mervärdesskatten. Om tjänsterna tillhandahålls en beskattningsbar köpare som är etablerad i en annan medlemsstat än tillhandahållaren, ska tillhandahållaren inte utkräva mervärdesskatt eftersom det blir köparens ansvar att redovisa skatten enligt mekanismen för omvänd betalningsskyldighet.

5.3. Varför behövdes klagörande?

Artikel 18¹¹ är relevant när man behöver fastställa köparens status för att kunna tillämpa reglerna om platsen för tillhandahållande av tjänster. För att kontrollera köparens status och plats får en tillhandahållare ofta förlita sig på det registreringsnummer för mervärdesskatt som köparen anger.

I punkt 1 förklaras under vilka omständigheter en tillhandahållare kan betrakta en köpare inom EU som en beskattningsbar person. Det är t.ex. när köparen meddelar sitt registreringsnummer för mervärdesskatt, eller visar att han håller på att registrera sig för mervärdesskatt.

Om köparen inte har meddelat något registreringsnummer för mervärdesskatt, anges i punkt 2 första stycket att tillhandahållaren får betrakta den köparen som en icke beskattningsbar person, om han inte har uppgifter som motsäger det.

När det gäller telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster kommer från och med 2015 köparens status inte att spela någon roll för identifieringen av

¹¹ Artikel 18 hjälper tillhandahållaren att identifiera köparens status, men bestämmelsen ändrar ingenting. Det är viktigt att komma ihåg att varje person som på ett oberoende sätt på någon plats bedriver en ekonomisk verksamhet, oavsett verksamhetens syfte eller resultat, måste betraktas som en beskattningsbar person. Det krävs ingen registrering för att vara en beskattningsbar person. Med andra ord ändrar det faktum att en beskattningsbar person inte har något registreringsnummer för mervärdesskatt inte denna status.

platsen för tillhandahållandet. Därmed kommer inkomsterna att tillfalla samma medlemsstat oavsett om köparen är en beskattningsbar person eller en slutkonsument.

I samband med dessa tjänster är det ofta en stor volym leveranser av mindre värde som äger rum och det är därför särskilt viktigt att företaget kan fastställa sina köpares status snabbt och säkert. Med andra ord behöver företaget mer visshet när det ska besluta om mervärdesskatt ska utkrävas eller inte. Det var därför som artikel 18.2 infördes. Syftet är att förenkla tillämpningen av reglerna med avseende på telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster.

5.4. Vad medför bestämmelsen?

Andra stycket i artikel 18.2 gör det lättare för företagen att skilja mellan köpare som är företag och köpare som är slutkonsumenter. Huvudsyftet är att skapa en större rättssäkerhet för tillhandahållaren när det gäller köparens status genom att bortse från annan information än registreringsnumret för mervärdesskatt.

Den som tillhandahåller telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster **får** betrakta varje köpare som inte meddelar honom sitt registreringsnummer för mervärdesskatt som en icke beskattningsbar person. Härigenom kommer tillhandahållaren omedelbart och med säkerhet att kunna fastställa om det är han själv som ska betala mervärdesskatten (vilket är fallet vid tillhandahållande till en icke beskattningsbar person eller till en beskattningsbar person i samma medlemsstat), eller om det är köparen som ska redovisa mervärdesskatten (om tillhandahållandet sker till en beskattningsbar person i en annan medlemsstat).

Tillhandahållaren kan själv välja om han vill använda sig av denna bestämmelse.

Tillhandahållaren kan alltså behandla köpare utan registreringsnummer för mervärdesskatt som slutkonsumenter. Genom att göra detta skyddar tillhandahållaren sig mot eventuellt senare ansvar i det fall köparen inte meddelar honom sitt registreringsnummer för mervärdesskatt, vilket kan tolkas som att köparen i själva verket **inte** agerar i egenskap av beskattningsbar person.

Tillhandahållaren är dock inte tvungen att behandla en köpare som är en beskattningsbar person, och agerar som sådan, som slutkonsument. Han kan, om han vill, behandla köparen som en beskattningsbar person, trots att denne ännu inte meddelat sitt registreringsnummer för mervärdesskatt. Bevisbördan kommer dock att ligga hos tillhandahållaren och för att undvika ansvar måste han ha tillräcklig information för att kunna styrka sin köpares status.

Vad beträffar köparen måste han naturligtvis, i enlighet med artikel 55, snarast meddela tillhandahållaren sitt registreringsnummer för mervärdesskatt för att denne ska kunna lämna in en sammanställning enligt reglerna.

Det här alternativet är tillgängligt för tillhandahållaren **så länge som** köparen inte har meddelat sitt registreringsnummer för mervärdesskatt. Om köparen har behandlats som en slutkonsument trots att han är en beskattningsbar person, kan han inte återkräva mervärdesskatten, som i stället blir en slutkostnad för honom. För att inte köparen ska berövas sina rättigheter bör han ges möjligheten att rätta till situationen i förhållandet med tillhandahållaren. Alternativet för tillhandahållaren kvarstår därför fram till dess att köparen meddelar honom sitt registreringsnummer för mervärdesskatt. I det fallet blir tillhandahållaren tvungen att göra de anpassningar som krävs enligt normalreglerna. Detta

kan innefatta att betala tillbaka eventuell mervärdesskatt som tidigare utkrävts från köparen och att göra de ändringar som krävs i mervärdesskattedeklarationen (Moss).

Köparen bör meddela sitt registreringsnummer för mervärdesskatt inom en rimlig tid efter att tillhandahållandet påbörjats. Om en köpare dröjer länge med att meddela sitt registreringsnummer kan det normalt antas att han inte agerade som beskattningsbar person när han köpte tjänsten.

Vid hantering av konkreta fall är det viktigt att komma ihåg att denna underlättande åtgärd inte kommer att påverka inkomsterna för köparens medlemsstat.

5.5. Närmare frågor i samband med denna bestämmelse

5.5.1. Måste en tillhandahållare behandla en köpare utan registreringsnummer för mervärdesskatt som en slutkonsument?

Oavsett om det finns uppgifter som motsäger det, får tillhandahållaren betrakta en köpare som en icke beskattningsbar person så länge köparen inte har meddelat honom sitt individuella registreringsnummer för mervärdesskatt. Enligt andra stycket i artikel 18.2 är han dock inte tvungen att göra detta. Om tillhandahållaren har annan information som kan styrka köparens status som beskattningsbar person, kan han behandla köparen som sådan, men tar då risken i den händelse något går fel hos köparen.

5.5.2. Hur ska en leverantör behandla en köpare som är etablerad utanför EU?

När telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster tillhandahålls köpare som är etablerade eller bosatta utanför EU, omfattas inte tillhandahållandet av EU:s mervärdesskattelagstiftning. Detta gäller oavsett köparens status.

Om inte regeln om faktisk användning och faktiskt utnyttjande i artikel 59a i mervärdesskattedirektivet är tillämplig behöver inte tillhandahållaren veta köparens status, utan behöver bara fastställa vilken som är köparens plats. Detta bekräftas också av artikel 3.

5.5.3. Varför används ordet ”får” och inte ”ska” i artikel 18.2?

Ordet ”får” i andra stycket i artikel 18.2 gör att tillhandahållaren kan välja om han vill använda sig av denna bestämmelse.

Om man hade använt ordet ”ska” skulle tillhandahållaren varit tvungen att betrakta köparen som en icke beskattningsbar person om denne inte meddelat sitt registreringsnummer för mervärdesskatt. Det kan dock vara så att tillhandahållaren, trots avsaknaden av ett registreringsnummer för mervärdesskatt, vet att köparen är en beskattningsbar person. I sådana fall gör ordvalet ”får” att han kan välja att avstå från att behandla den köparen som en icke beskattningsbar person.

Om tillhandahållaren har tillräckligt med information för att styrka att köparen faktiskt är en beskattningsbar person, är han därför inte tvungen att betrakta köparen som en icke beskattningsbar person, utan kan utfärda en faktura utan mervärdesskatt, om köparen enligt artikel 196 i mervärdesskattedirektivet är skyldig att redovisa mervärdesskatt.

5.5.4. Vad händer om tillhandahållaren beslutar att inte utnyttja den möjlighet som ges genom artikel 18.2 andra stycket?

I avsaknad av ett registreringsnummer för mervärdesskatt måste tillhandahållaren, om han beslutar att inte utnyttja den möjlighet som ges genom artikel 18.2 andra stycket, kunna styrka att köparen faktiskt är en beskattningsbar person. Om detta inte är möjligt kan tillhandahållaren bli ansvarig för betalning av mervärdesskatten på grundval av att köparen är en icke beskattningsbar person.

5.5.5. Vad behöver tillhandahållaren göra om köparen i ett senare skede meddelar honom sitt registreringsnummer för mervärdesskatt?

Om köparen inte har meddelat ett registreringsnummer för mervärdesskatt och tillhandahållaren är osäker på köparens status, kan han skydda sig genom att behandla köparen som en icke beskattningsbar person fram till dess att köparen meddelar ett registreringsnummer för mervärdesskatt (om någonsin).

Denna första bedömning måste dock omprövas och korrigeras om köparen vid ett senare tillfälle meddelar tillhandahållaren ett registreringsnummer för mervärdesskatt. Här är det viktigt att komma ihåg att artikel 25 föreskriver att **vid tillämpningen av bestämmelserna om platsen för tillhandahållande av tjänster ska enbart omständigheter som råder vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen beaktas.**

När köparen har meddelat sitt registreringsnummer för mervärdesskatt måste tillhandahållaren göra de justeringar som krävs (utfärdande av korrekt faktura, återbetalning av mervärdesskatt som utkrävts från kunden, korrigering av mervärdesskattedeklarationen (Moss) osv.)

5.5.6. När ska köparen meddela sitt registreringsnummer för mervärdesskatt?

En köpare som vid köpet är i färd med att registrera sig för mervärdesskatt kommer inte att kunna meddela tillhandahållaren sitt registreringsnummer och kan därför komma att betraktas som en icke beskattningsbar person. När köparen väl registrerats kommer han dock att kunna meddela registreringsnumret. Om han gör det kan inte tillhandahållaren längre använda sig av möjligheten i artikel 18.2 andra stycket.

Meddelandet ska ske snarast, och bör därför göras inom en rimlig tid. Tillhandahållare kan i sina avtalsvillkor ange vad de anser vara "en rimlig tid". Det kan också vara så att meddelandet måste ske inom en viss tid enligt den nationella lagstiftningen.

5.5.7. Kan en köpare som är en beskattningsbar person, men har behandlats som en icke beskattningsbar person av tillhandahållaren, få tillbaka den mervärdesskatt som tillhandahållaren utkrävt från honom?

Om köparen inte meddelar tillhandahållaren sitt registreringsnummer för mervärdesskatt kan tillhandahållaren besluta att behandla honom som en slutkonsument och utkräva mervärdesskatt. Den mervärdesskatten skulle under normala omständigheter inte ha utkrävts av tillhandahållaren. I detta fall kan den mervärdesskatt som utkrävts återkrävas, men inte från skatteförvaltningen genom något av de vanliga förfarandena för avdrag och återbetalning. Köparen måste i stället vända sig till tillhandahållaren för att rätta till situationen.

5.5.8. Vad gör man om köparen har meddelat sitt registreringsnummer för mervärdesskatt, men tillhandahållaren är osäker på köparens status eller i vilken egenskap han agerar?

Enligt artikel 18.1 led a får tillhandahållaren betrakta en köpare som en beskattningsbar person om köparen har meddelat honom sitt registreringsnummer för mervärdesskatt, registreringsnumret har bekräftats i Vies och det inte finns någon information som motsäger att köparen är en beskattningsbar person. Om tillhandahållaren på grundval av annan tillgänglig information är osäker på köparens status eller i vilken egenskap denne agerar, kan han alltså besluta att meddelandet av registreringsnumret för mervärdesskatt i sig inte räcker för att han ska behandla köparen som en beskattningsbar person. Tillhandahållaren bör i sitt beslut beakta ordalydelsen i artikel 19.

5.5.9. Finns det någon motsägelse mellan den möjlighet som ges i artikel 18.2 andra stycket och det krav som finns i vissa medlemsstater på att registreringsnummer för mervärdesskatt ska finnas med på fakturan för att tillhandahållaren ska kunna låta bli att utkräva mervärdesskatt vid gränsöverskridande tillhandahållande av tjänster?

Nej, det finns ingen motsägelse mellan dessa två element. Artikel 18.2 andra stycket ger tillhandahållaren en valmöjlighet i det fall köparen inte meddelat sitt registreringsnummer för mervärdesskatt. I de fall medlemsstaterna är striktare i sina krav för när det kan vara motiverat att tillhandahållaren trots avsaknad av köparens registreringsnummer inte utkräver mervärdesskatt vid gränsöverskridande tillhandahållande av tjänster, blir tillhandahållarens möjligheter att välja att inte använda sig av möjligheten (att behandla köparen som slutkonsument) i praktiken begränsad.

6. KÖPARE SOM ÄR ETABLERADE ELLER BOSATTA I MER ÄN ETT LAND (ARTIKEL 24)

6.1. Relevant bestämmelse

Den relevanta bestämmelsen finns i genomförandeförordningen:

- [Artikel 24](#)

Vid hänvisning till en artikel i genomförandeförordningen anges inte själva rättsakten utan bara artikelnumret.

6.2. Bakgrund

För tillhandahållande från företag till slutkonsument (B2C) beror platsen för beskattning på var slutkonsumenten är etablerad eller har ett etableringsställe (om det är en icke beskattningsbar juridisk person) eller på var han är bosatt eller stadigvarande vistas (om det är en fysisk person).

6.3. Varför behövdes klargörande?

Om en köpare är etablerad eller bosatt i mer än ett land kan detta ge upphov till behörighetskonflikter mellan medlemsstaterna beträffande vilken av dem, om någon, som har beskattningsrätten. Detta kan leda till dubbelbeskattning.

Företräde bör ges åt den plats som bäst säkerställer beskattning på den plats där konsumtionen faktiskt sker. För att förtydliga det begreppet behövdes dock ytterligare vägledning.

6.4. Vad medför bestämmelsen?

Artikel 24 ger den vägledning som krävs för att undvika konflikter mellan medlemsstaterna som kan innebära att tillhandahållaren blir dubbelbeskattad när slutkonsumenten är etablerad eller bosatt i mer än ett land.

Detta är relevant i situationer där de tjänster som tillhandahålls slutkonsumenten är beskattningsbara på slutkonsumentens plats, vilket är fallet med telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster (artikel 58 i mervärdesskattedirektivet).

När sådana tjänster tillhandahålls en icke beskattningsbar juridisk person, ska företräde ges åt den plats där dennes centrala administrativa funktioner utförs (led a). Detta gäller om det inte finns bevis för att tjänsterna används på något annat av den icke beskattningsbara juridiska personens etableringsställen.

Om tjänsterna tillhandahålls en fysisk person ska företräde ges åt den plats där personen stadigvarande vistas (led b). Den plats där personen är bosatt ska bara användas om det finns bevis för att tjänsten används där.

Syftet med detta är, som påpekas i skäl 7 i förordning 1042/2013, att ge företräde åt den plats som bäst säkerställer beskattning på den plats där konsumtion faktiskt sker.

6.5. Närmare frågor i samband med denna bestämmelse

6.5.1. Hur ska presumtionerna i artiklarna 24a och 24b tillämpas när köparen är etablerad eller bosatt i mer än ett land?

Bestämmelsen är avsedd att förhindra behörighetskonflikter mellan medlemsstater i fråga om vem, om någon, som har beskattningsrätten.

Om någon av de särskilda presumtioner som fastställs i artikel 24a eller i artikel 24b led a, b eller c är tillämplig, ska platsen för tillhandahållande identifieras med hjälp av de särskilda indikatorer som anger på vilken plats köparen är etablerad eller bosatt¹². En konflikt mellan två etableringsställen eller bostäder kan därför bara uppstå om en skatteförvaltning skulle motbevisa en av de särskilda presumtionerna på grund av att det finns tecken på missbruk eller oegentligheter från tillhandahållarens sida. Om en av presumtionerna motbevisas och köparen därefter på grundval av tillgänglig information identifieras som etablerad eller bosatt i mer än en medlemsstat blir artikel 24 relevant.

Om ingen av de särskilda presumtionerna är tillämplig ska köparens plats presumeras vara den plats som identifieras som sådan av den tillhandahållare som använder två icke motstridiga bevishandlingar, i enlighet med artikel 24b led d. I fall där köparen på grundval av tillgänglig information identifieras som etablerad eller bosatt i mer än en medlemsstat är det särskilt relevant att se till artikel 24 för vägledning.

6.5.2. Hur ska artikel 24f, som rör bevisning, tillämpas när köparen är etablerad eller bosatt i mer än ett land?

I artikel 24f finns en icke uttömmande förteckning över uppgifter som tillhandahållaren kan använda som bevisning för att identifiera den plats där slutkonsumenten är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas. Om tillhandahållaren på grundval av tillgänglig bevisning kan identifiera två länder där köparen är etablerad eller bosatt, måste han välja beskattningsland i enlighet med artikel 24 (se även [punkt 6.4](#)).

¹² Räckvidden för de särskilda presumtionerna i artiklarna 24a och 24b leden a–c beskrivs närmare i kapitel 7.

7. PRESUMTIONER FÖR KÖPARENS PLATS (ARTIKLARN A 24A OCH 24B)

7.1. Relevanta bestämmelser

De relevanta bestämmelserna finns i genomförandeförordningen:

Tillhandahållande av digitala tjänster vid tillhandahållarens fysiska plats:

- [Artikel 24a](#)

Tillhandahållande av digitala tjänster via en fast marklinje:

- [Artikel 24b, led a](#)

Tillhandahållande av digitala tjänster via mobila nät:

- [Artikel 24b, led b](#)

Tillhandahållande av digitala tjänster med hjälp av en dekodare:

- [Artikel 24b, led c](#)

Tillhandahållande av digitala tjänster på annat sätt:

- [Artikel 24b, led d](#)

Vid hänvisning till en artikel i genomförandeförordningen anges inte själva rättsakten utan bara artikelnumret.

7.2. Bakgrund

I enlighet med artiklarna 44 och 58 i mervärdesskattedirektivet ska från och med den 1 januari 2015 alla telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster beskattas på köparens plats. Detta gäller oavsett om de tillhandahålls av företag i eller utanför EU och oavsett köparens status (beskattningsbar eller icke beskattningsbar person).

7.3. Varför behövdes klargörande?

Telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster (digitala tjänster) tillhandahålls vanligen på distans och tillhandahållaren måste lätt kunna identifiera köparens plats, så att mervärdesskattebehandlingen kan automatiseras med så lite administrativ belastning som möjligt.

Varje enskilt tillhandahållande kan vara av litet värde, men samtidigt är antalet transaktioner mycket stort, och det behövs presumtioner för att underlätta den praktiska tillämpningen av de regler som börjar gälla 2015. På grund av de särskilda omständigheterna kring tillhandahållandet av den digitala tjänsten kan det också uppstå situationer där det är mycket svårt att identifiera både köparens plats och köparens status. Även i dessa fall behövs en presumtion. Alla dessa presumtioner måste naturligtvis stämma överens med reglerna i mervärdesskattedirektivet.

Presumptionerna är avsedda att ge en viss flexibilitet med tanke på den framtida it-utvecklingen. Eftersom tekniken ständigt förändras är det sannolikt att det kommer att komma fram nya telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster på marknaden. Om presumptionernas räckvidd är för snäv finns det en risk att de inte fyller sitt syfte.

7.4. Vad åstadkoms med bestämmelserna?

Bestämmelserna i underavsnitt 3a skapar presumtioner i de fall det är mycket svårt, eller praktiskt taget omöjligt, för tillhandahållaren att veta var köparen faktiskt är etablerad, bor eller stadigvarande vistas. För att underlätta tillämpningen ges här presumtioner för köparens plats.

De flesta av presumptionerna rör tillämpningen av de regler som gäller från och med den 1 januari 2015 (artiklarna 24a och 24b)¹³. Vid fastställandet av dessa presumtioner beaktas de tekniska it-lösningar som för närvarande finns tillgängliga för företag.

För att en viss presumtion ska kunna tillämpas måste tillhandahållandet ske under vissa föreskrivna omständigheter. Det är också viktigt att komma ihåg att alla presumtioner i underavsnitt 3a kan motbevisas.

Underavsnitt 3a har ett nära samband med underavsnitten 3b och 3c. Underavsnitt 3b handlar om när tillhandahållaren eller en skatteförvaltning får motbevisa presumtioner (i det sistnämnda fallet endast om det finns tecken på missbruk eller oegentligheter från tillhandahållarens sida). Underavsnitt 3c handlar om bevisning för att identifiera köparens plats och motbevisning av presumtioner. Ytterligare förklaringar om underavsnitten 3b och 3c finns i [kapitlen 8](#) och [9](#).

7.4.1. Presumtion som gäller tillhandahållande av både B2B- och B2C-typ

I artikel 24a ges en presumtion som kan motbevisas och som är tillämplig för artiklarna 44, 58 och 59a i mervärdesskattedirektivet. Det innebär att den omfattar tillhandahållanden såväl från företag till företag (B2B) som från företag till slutkonsument (B2C). Om så inte hade varit fallet skulle det ursprungliga syftet med presumptionen ha gått förlorat, eftersom tillhandahållaren skulle behöva övervaka varje transaktion för att kontrollera om köparen är ett företag eller en privatperson.

Denna presumtion är tillämplig på digitala tjänster som tillhandahålls på vissa platser (punkt 1). Platsen kan också vara ombord på ett fartyg, luftfartyg eller tåg där en persontransport utförs (punkt 2).

Däremot omfattas inte OTT-tjänster. Det är tjänster som bara kan levereras tack vare en förbindelse som är upprättad via kommunikationsnät, men som inte kräver att mottagaren är fysiskt närvarande på den plats där tjänsten tillhandahålls. Den underliggande tjänsten (som under särskilda förhållanden kan omfattas av artikel 24a), som medger att OTT-tjänster kan levereras, är normalt en telekommunikationstjänst.

¹³ Underavsnitt 3a innehåller också artikel 24c som ger en presumtion för tillämpningen av artikel 56.2 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken uthyrning av transportmedel, med undantag för korttidsuthyrning, till en icke beskattningsbar person ska beskattas på kundens plats. Det kommer separata förklarande anmärkningar till de ändringar av mervärdesskattebestämmelserna om platsen för tillhandahållandet vid långtidsuthyrning av transportmedel som trädde i kraft 2013.

Tillhandahållaren måste bedöma varje presumtions tillämplighet på grundval av tillgänglig information (dvs. den information som tillhandahållaren har eller borde ha).

7.4.1.1. Tillhandahållande av digitala tjänster på tillhandahållarens fysiska plats

Med den presumtion som fastställs i artikel 24a.1 kan en tillhandahållare presumera att köparen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas på den plats där tjänsten tillhandahålls och där köparen är fysiskt närvarande, eftersom köparens fysiska närvaro krävs för att han ska kunna ta emot tjänsten. Det innebär att tjänsten som tillhandahålls ska beskattas på den platsen.

Förteckningen med exempel på sådana platser (telefonhytt, telefonkiosk, surfpunkt, internetkafé, restaurang eller hotelllobby) är bara illustrativ och presumtionen kan därför gälla på liknande platser där tjänsten tillhandahålls. Det krävs dock att de grundläggande kraven för presumtionen är uppfyllda.

Presumtionen omfattar bara tjänster som tillhandahålls av tillhandahållaren på dennes plats, men inte tjänster som tillhandahålls av andra tjänsteleverantörer. Den kommer därför att omfatta ett fall där en kund betalar en avgift för att få använda internet i en timme på ett internetkafé, men inte eventuella nedladdningar som han gör från nätet. Nedladdningarna (som kan anses vara OTT-tjänster) måste inte tillhandahållas på tillhandahållarens fysiska plats och omfattas därför inte av presumtionen i artikel 24a.1.

Ett exempel: En person bosatt i Storbritannien är på semester i Spanien och köper två timmars internetuppkoppling för att kunna använda internet på ortens internetkafé. Enligt artikel 24a.1 ska detta köp vara föremål för mervärdesskatt i Spanien. Eventuella ytterligare tjänster (OTT-tjänster) som personen köper medan han använder uppkopplingen omfattas inte.

Om samma kund köper och laddar ned MP3-filer med musik från en plattform för onlineförsäljning, men **inte** via wi-fi-uppkopplingen på internetkaféet, utan via sin brittiska mobiloperatör, gäller inte artikel 24a. För det första kräver inte telekommunikationstjänsten i det fallet att köparen är fysiskt närvarande på internetkaféet. För det andra är nedladdning av MP3-filer alltid en OTT-tjänst. I den andra situationen där köparen använder sin brittiska mobiltelefon (dvs. SIM-kortet har ett brittiskt mobilt landsnummer), är det brittisk mervärdesskatt som ska tillämpas på både telekommunikationstjänsten och försäljningen av MP3-filen.

Presumtionen omfattar alla tre typer av tjänster för att kunna täcka tjänster med liknande egenskaper som tillhandahålls under samma omständigheter (tjänsten tillhandahålls en köpare på tillhandahållarens fysiska plats utan man vet exakt var köparen är etablerad, bor eller stadigvarande vistas).

Detta är i första hand relevant för telekommunikationstjänster eftersom de tjänster som främst omfattas är telefonsamtal (från en telefonhytt eller telefonkiosk) eller tillgång till internet (från en surfpunkt eller på ett internetkafé). Det kan dock också gälla vissa sändningstjänster och elektroniska tjänster, exempelvis i en situation där man driver spelmaskiner (i spelarkader, pubar, barer) eller erbjuder underhållning (t.ex. spel som betjänas av lokala servrar i exempelvis kaféer eller kiosker).

Eftersom köparen måste vara fysiskt närvarande i lokalen för att kunna använda sig av tjänsterna, presumeras att dessa tjänster faktiskt används och faktiskt utnyttjas på platsen.

Det är bara tjänster som inte kräver köparens fysiska närvaro på tillhandahållarens plats som kan användas och utnyttjas någon annanstans.

7.4.1.2. Tillhandahållande av digitala tjänster på tillhandahållarens fysiska plats ombord på transportmedel

Det kan uppstå komplikationer om telekommunikationstjänster, sändningstjänster eller elektroniska tjänster tillhandahålls på en plats som rör på sig. Om platsen är ombord på ett fartyg, luftfartyg eller tåg där en persontransport genomförs inom EU, ska platsen därför anses vara belägen i persontransportens avgångsland. Detta följer av artikel 24a.2.

Där hänvisas till platser ”*där en persontransport genomförs i gemenskapen enligt artiklarna 37 och 57 i direktiv 2006/112/EG*” (mervärdesskattedirektivet). Det innebär att bedömningsbestämmelsen i artikel 24a.2 bara omfattar **den del av persontransporten som genomförs inom gemenskapen** enligt vad som definieras i artiklarna 37.2 och 57.2 i mervärdesskattedirektivet. Övriga delar av en persontransport (exempelvis resor utanför EU) omfattas alltså inte av den bestämmelsen.

I artikel 37.2 (och artikel 57.2) i mervärdesskattedirektivet definieras **den del av en persontransport som genomförs i gemenskapen** som ”*den del av en persontransport som, utan uppehåll utanför gemenskapen, genomförs mellan avgångsorten och ankomstorten*”. Här förtydligas också att persontransportens avgångsort är den första platsen för påstigning av passagerare inom EU, i förekommande fall efter ett uppehåll utanför EU.

Observera att i enlighet med artiklarna 15 och 35 ska den del av en persontransport som genomförs i gemenskapen bestämmas av transportmedlets resa och inte av den resa som genomförs av respektive passagerare.

Eftersom presumtionens territoriella tillämpningsområde i detta fall grundas direkt på den definitionen ska hänvisningen till *avgångsland* tolkas på samma sätt som *avgångsort* definieras i artiklarna 37 och 57 i mervärdesskattedirektivet. Det finns inget utrymme för en utökad tolkning av det territoriella tillämpningsområdet.

Om exempelvis en kryssning startar i Spanien, angör Portugal och Frankrike och avslutas i Storbritannien, och kryssningsföretaget tillhandahåller telekommunikationstjänster, sändningstjänster eller elektroniska tjänster på ett sätt som kräver köparens fysiska närvaro (t.ex. via ett särskilt gästnät), är det spansk mervärdesskatt som ska betalas på dessa tjänster av tillhandahållaren.

Tillämpningen av presumtionen i artikel 24a.2 har inte utvidgats till en situation där tillhandahållandet sker utanför den del av en persontransport som genomförs inom EU (vilket också omfattar internationella resor) eftersom detta skulle strida mot den logik som för närvarande tillämpas för leverans av varor och tjänster ombord i allmänhet (enligt artiklarna 37 och 57 i mervärdesskattedirektivet). Med andra ord kan den presumtion som finns i punkt 2 inte tillämpas på leveranser ombord utöver den del av en persontransport som genomförs inom EU.

Telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster som tillhandahålls ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg **utanför den del av en persontransport som genomförs inom EU** (i den mening som förklaras ovan) omfattas därför av artikel 24a.1 eller, om villkoren för presumtionen inte uppfylls, av någon av de andra presumtionerna i

artikel 24b (i praktiken antingen den särskilda presumtionen på grundval av SIM-kortet eller den allmänna presumtionen).

Om en kryssning startar i Spanien, angör Marocko och Tunisien och avslutas i Italien, kan inte artikel 24a.2 tillämpas eftersom resan inte sker inom den del av en persontransport som genomförs inom EU.

Om tjänster (t.ex. roamingtjänster) som tillhandahålls ombord kräver köparens fysiska närvaro, måste man i sådana fall använda sig av artikel 24a.1, dvs. det är fartygets fysiska plats vid tillhandahållandet av tjänsten som blir avgörande. I exemplet med kryssningen som startar i Spanien, angör Marocko och Tunisien och avslutas i Italien, innebär detta i praktiken att på spanskt territorialvatten ska spansk mervärdesskatt gälla, på italienskt territorialvatten ska italiensk mervärdesskatt gälla och utanför EU:s territorialvatten tillämpas ingen EU-mervärdesskatt.

När en kund köper sådana tjänster från sin ordinarie operatör som en del av ett paket av mobila tjänster bör det dock vara klart att dessa tjänster endast omfattas av artikel 24b led b och att det mobila landsnumret för köparens SIM-kort blir avgörande.

7.4.2. Presumtioner som bara är tillämpliga på tillhandahållanden av typen B2C

Artikel 24b skapar presumtioner som kan motbevisas för vissa tillhandahållanden som omfattas av artikel 58 i mervärdesskattedirektivet. Presumtionerna gäller enbart tillhandahållanden av typen B2C.

Dessa presumtioner har en begränsad räckvidd och kan därför inte utsträckas till leveranser mellan företag (B2B), ens när båda kombineras, då det i stället är artikel 44 i mervärdesskattedirektivet som ska tillämpas.

Tillhandahållaren måste bedöma varje presumtions tillämplighet på grundval av tillgänglig information (dvs. den information som tillhandahållaren har eller borde ha). Därför kan det hända att en del tjänster inte omfattas av dessa särskilda presumtioner, på grund av att det saknas information om hur de tillhandahölls köparen. I vissa fall kan det röra sig om OTT-tjänster¹⁴ men andra tjänster kan också påverkas.

7.4.2.1. Tillhandahållande av digitala tjänster via en fast marklinje

Artikel 24b led a tar upp fall där tjänster tillhandahålls köparen (en icke beskattningsbar person) via en fast marklinje som är ansluten till en byggnad. Eftersom detta normalt kommer att vara platsen där tjänsten används är presumtionen att det är köparens plats.

Räckvidden för denna presumtion är inte begränsad, utan gäller allt tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster som sker via en fast marklinje. För att presumtionen ska kunna tillämpas måste tillhandahållandet ske till den icke beskattningsbara personen via **hans** fasta marklinje. Det måste därför finnas en koppling mellan den fasta marklinjen och köparen i fråga som visar att köparen faktiskt hör till den plats där den fasta marklinjen är installerad. Detta täcker exempelvis en fast marklinje som hör till ett bostadshus (oavsett om installationen gjorts för husets ägare eller en hyresgäst) eller motsvarande (om installationen gjorts i en byggnad som används av en icke beskattningsbar juridisk person för dess verksamhet), men inte om platsen för installationen av den fasta marklinjen är en som används för att driva ett företag.

¹⁴ En definition av OTT-tjänster finns i [punkt 1.6](#).

Det innebär att om tjänsterna tillhandahålls en köpare via hans fasta marklinje presumeras detta vara köparens faktiska plats och tillhandahållaren kan förlita sig på detta (oavsett om den fasta marklinjen tillhör den tillhandahållaren eller en tredje part), om han inte kan motbevisa presumtionen med hjälp av tre icke motstridiga bevishandlingar. Om exempelvis tjänsterna tillhandahålls via en fast marklinje som är installerad i en semesterbostad, men tillhandahållaren har tre icke motstridiga bevishandlingar som visar att köparen är etablerad eller bosatt någon annanstans (t.ex. faktureringsadress, bankuppgifter eller annan kommersiellt relevant information som pekar på en annan medlemsstat än den där den fasta marklinjen är installerad), kan presumtionen motbevisas av tillhandahållaren. Om tillhandahållaren motbevisar presumtionen kommer tillhandahållandet anses ske på den plats som de tre bevishandlingarna anger.

Om en dekoder eller ett programkort används för att tillhandahålla tjänster på en viss plats där det också finns en fast marklinje, har presumtionen som grundar sig på den fasta marklinjen företräde.

7.4.2.2. Tillhandahållande av digitala tjänster via mobila nät

Artikel 24b led b tar upp fall då köparen (en icke beskattningsbar person) använder ett SIM-kort för att ta emot telekommunikationstjänster, sändningstjänster eller elektroniska tjänster (oavsett om dessa är förbetalda krediter eller tjänster som betalas i efterhand).

Ett SIM-kort används huvudsakligen i det land som framgår av kortets mobila landsnummer. SIM-kortets utfärdandeland är därför centralt vid fastställandet av köparens land för att avgöra platsen för tillhandahållandet. Presumtionen är att köparen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i det landet.

Denna presumtion är särskilt användbar i fråga om förbetalda krediter på ett SIM-kort, eftersom sådana krediter kan användas till mycket annat än att betala för telefonsamtal eller internetåtkomst¹⁵ och den som tillhandahåller krediten inte kan veta i förväg vad köparen kommer att använda krediterna till.

I båda fallen (förbetalda krediter eller tjänster som betalas i efterhand) kommer tillhandahållaren att kunna motbevisa presumtionen om han har tre icke motstridiga bevishandlingar som visar att köparen är etablerad någon annanstans.

7.4.2.3. Tillhandahållande av digitala tjänster med hjälp av en dekoder

I artikel 24b led c anges att om det är nödvändigt att använda en dekoder eller en liknande anordning eller ett programkort för att ta emot tjänsterna, kan köparens plats (för en icke beskattningsbar person) presumeras vara den plats där utrustningen finns eller den plats dit programkortet skickas för att användas där. Presumtionen gäller inte om utrustningen säljs på ett sätt som gör att tillhandahållaren inte vet och inte kan veta var den kommer att användas eller om programkortet säljs till köparen utan att skickas till denne. Om en fast marklinje används på en viss plats tillsammans med en dekoder eller liknande anordning eller ett programkort för de tjänster som ska tillhandahållas, gäller presumtionen i artikel 24b led a.

¹⁵ Presumtionen med SIM-kortets mobila landsnummer är bara relevant för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster för att avgöra var de ska beskattas, och inte för andra tillhandahållanden för vilka förbetalda krediter kan användas som betalningsmetod.

7.4.2.4. *Annat tillhandahållande av digitala tjänster*

Allt tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster som inte omfattas av en särskild presumtion (enligt artikel 24a eller artikel 24b led a, b eller c), hanteras enligt artikel 24b led d. Enligt den bestämmelsen presumeras att köparens plats är den plats som identifieras som sådan av tillhandahållaren, på grundval av två icke motstridiga bevishandlingar.

Denna allmänna presumtion ska endast tillämpas om det inte är möjligt att använda en särskild presumtion. Om tillhandahållaren (under normala kommersiella förhållanden) inte har, och inte kunde ha samlat in, information eller bevis som innebär att en särskild presumtion är tillämplig, bör han därför tillämpa den allmänna presumtionen. Om en tjänst exempelvis kan tillhandahållas via minst två olika kanaler (en fast marklinje eller mobilt nät) och tillhandahållaren inte vet och inte borde ha vetat vilken av dessa köparen faktiskt använder för att ta emot tjänsten, ska tillhandahållaren välja den allmänna presumtionen.

Denna allmänna presumtion har en nära koppling till artikel 24f och skapar en större säkerhet för tillhandahållaren när han ska avgöra var beskattning ska ske. Det är tillhandahållarens sak att avgöra vilka två icke motstridiga bevishandlingar han anser mest tillförlitliga för att avgöra köparens plats (se även [kapitel 9](#)). Det krävs en avvägning mellan kravet på att bevisbördan inte ska vara oproportionerlig och behovet av att motverka manipulation och missbruk. Uppfattningen om detta kan variera mellan olika intressenter. Det är viktigt att det ska vara lätt och praktiskt möjligt för företagen att följa reglerna. Å andra sidan är det också viktigt att medlemsstaterna får tillräckliga garantier om att tjänsterna beskattas på rätt plats.

Även om det i vissa fall kan vara svårt för tillhandahållaren att få tag på mer än en bevishandling bör det understrykas att alla kommersiellt relevanta uppgifter kan användas som bevis. Detta bör ge tillhandahållaren tillräckligt mycket flexibilitet för att på rätt sätt kunna avgöra köparens plats. Skattemyndigheten kan bara ifrågasätta tillhandahållarens bedömning om det finns tecken på missbruk eller oegentligheter från tillhandahållarens sida (se även [kapitel 8](#)).

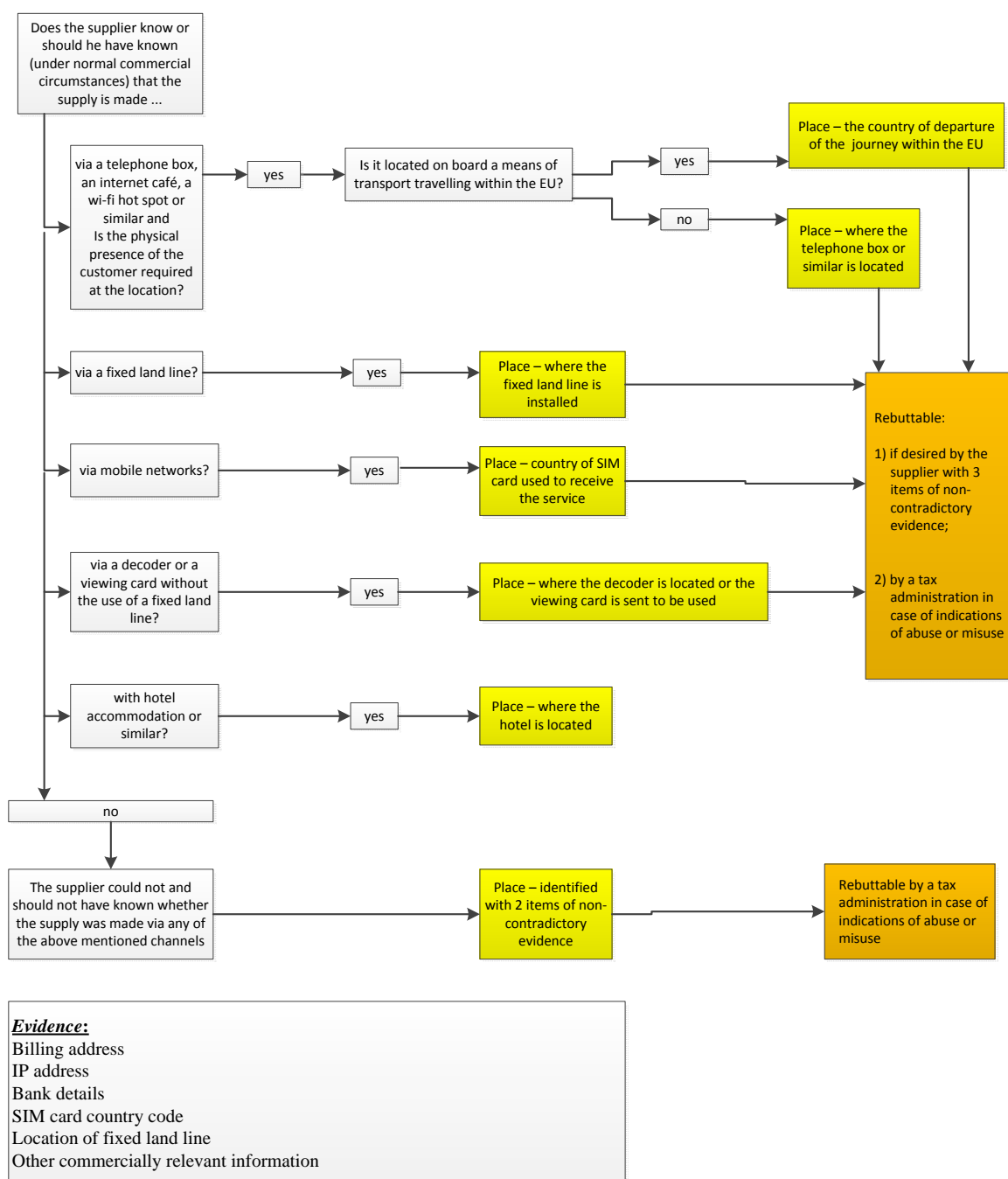
Denna presumtion är heltäckande och har potential att vara framtidsäkrad, vilket bör garantera att man kan använda den även för nya tjänster och ny teknik.

7.5. Närmare frågor i samband med dessa bestämmelser

7.5.1. Hur interagerar de olika presumtionerna? – Diagram

Interaktionen illustreras i följande beslutsdiagram som visar presumtionen för varje typ av tillhandahållande:

Förklarande anmärkningar – offentliggjorda den 3 april 2014



7.5.2. Vad är en surfpunkt?

Se ordlistan i punkt 1.6.

7.5.3. Omfattas förbetalda tjänster av presumtionen för tillhandahållanden på en fysisk plats?

Nej, eftersom dessa tjänster normalt inte kräver att köparen är fysiskt närvarande för att de ska kunna tillhandahållas. Det innebär att om tillträde till exempelvis surfpunkter inte begränsas till en viss plats, omfattas detta inte av artikel 24 led a.

7.5.4. Vilken presumtion gäller om det finns en möjlig konflikt mellan presumtioner?

Det kan finnas fall då de olika presumtionerna i artiklarna 24a och 24b motsäger varandra. Eftersom alla presumtionerna gäller telekommunikationstjänster, sändningstjänster och

elektroniska tjänster, kan det exempelvis uppstå tvekan om vilken av presumptionerna som ska användas.

Ett första steg innan man besvarar frågan om huruvida det finns en konflikt mellan presumptionerna och i så fall vilken som ska gälla, är att göra en faktabedömning av tillhandahållandet. I detta sammanhang är tillhandahållaren skyldig att använda all tillgänglig information. Den skyldigheten omfattar också all information som han borde ha känt till (se även [kapitel 9](#)).

Problemet uppstår bara om ett och samma tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster uppfyller villkoren för två olika presumtioner.

När det gäller tillhandahållande av tjänster via en fast marklinje (artikel 24b led a) där det också krävs en dekoder (artikel 24b led c), anges tydligt i genomförandeförordningen att presumptionen för den fasta marklinjen överväger.

I situationer där det råder tvekan om någon av de särskilda presumptionerna (enligt artikel 24a och artikel 24b leden a–c) eller den allmänna presumptionen (artikel 24b led d) ska gälla är det alltid de förstnämnda som överväger.

Exempelvis kan en app köpas av en slutkonsument i en appbutik via hans mobiltelefonkonto (beloppet läggs på fakturan eller förbetalda krediter dras av) och appbutiken redovisar mervärdesskatt på denna tjänst. Frågan blir då om appbutiken i detta fall kan använda den särskilda presumptionen i artikel 24b led b eller om den allmänna presumptionen i artikel 24b led d ska gälla. Appbutiken ska tillämpa en särskild presumtion om den har, eller (under normala kommersiella omständigheter) borde ha haft, information om SIM-kortet (i praktiken kan detta innebära att telekomoperatören skulle behöva dela med sig av den informationen) och vet, eller borde ha vetat, att appen levereras via mobila nät. I annat fall måste appbutiken lägga fram två icke motstridiga bevishandlingar i enlighet med kravet i artikel 24b led d.

Sammanfattningsvis gäller att om tillhandahållaren inte har, och inte kunde ha samlat in, information som skulle uppfylla villkoren för att den särskilda presumptionen skulle gälla, så ska han använda den allmänna presumptionen (se även [kapitel 9](#)).

7.5.5. Hur ska tillhandahållanden via ett SIM-kort behandlas om den mobila landskoden även omfattar territorier som är undantagna EU-mervärdesskatt?

Beskattningen ska enligt presumptionen i artikel 24b led b grundas på SIM-kortets mobila landskod. För vissa territorier utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde finns separata landskoder, men inte för alla. För de senare kan presumptionen innebära att krediter som används inom dessa territorier omfattas av EU-mervärdesskatt.

Det är svårt att se hur denna fråga, med tanke på presumptionen, ska kunna undvikas, eftersom det i den stund krediterna säljs inte finns någon möjlighet att veta var de kommer att användas (t.ex. på spanska fastlandet eller på Kanarieöarna).

Presumptionen kan motbevisas av tillhandahållaren om han har tre icke motstridiga bevishandlingar som styrker att köparens plats faktiskt är utanför EU. Detta gäller dock bara om inte regeln om faktisk användning och faktisk utnyttjande i artikel 59a i mervärdesskattedirektivet är tillämplig.

7.5.6. Hur ska hänvisningen till "en fast marklinje" tolkas?

Termen *fast marklinje* ska inte tolkas alltför snävt, då utrymme måste ges för utvecklingen av ny teknik.

Se ordlistan i punkt 1.6.

8. MOTBEVISNING AV PRESUMTIONER (ARTIKEL 24D)

8.1. Relevant bestämmelse

Den relevanta bestämmelsen finns i genomförandeförordningen:

- [Artikel 24d](#) (underavsnitt 3b)

Vid hänvisning till en artikel i genomförandeförordningen anges inte själva rättsakten utan bara artikelnumret.

8.2. Bakgrund

För att tydliggöra beskattningen av tillhandahållande från företag till slutkonsument (B2C) av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster (från och med den 1 januari 2015), har presumtioner om köparens plats införts. Dessa finns i artiklarna 24a och 24b i underavsnitt 3a.

8.3. Varför behövdes klagörande?

Alla presumtioner i underavsnitt 3a kan motbevisas. De flesta presumtionerna är till för att ge tillhandahållarna vägledning om vilken platsen för beskattning är i situationer där det i praktiken är omöjligt att fastställa köparens plats eller åtminstone att fastställa den platsen med säkerhet.

Detta ändrar inte grundregeln att tjänsterna ska beskattas där köparen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas. Om det finns information som kan användas för att fastställa köparens faktiska plats, kan därför en presumtion motbevisas.

I detta sammanhang behövs klagörande om vad som krävs för att motbevisa en presumtion och vem som kan göra det.

8.4. Vad medför bestämmelsen?

I artikel 24d föreskrivs att en presumtion kan motbevisas av tillhandahållaren och, under vissa omständigheter, av en skatteförvaltning. Köparen kan inte motbevisa någon presumtion. Att fastställa den faktiska beskattningsplatsen är tillhandahållarens ansvar, då det är han som ska betala mervärdesskatt till rätt skatteförvaltning för de tillhandahållna tjänsterna. I bestämmelsen specificeras också vilka bevis som krävs för att motbevisa en presumtion.

8.4.1. Tillhandahållarens motbevisning

Om en presumtion inte redan är kopplad till de bevis en tillhandahållare har fått från köparen, kan presumtionen motbevisas med hjälp av tre icke motstridiga bevishandlingar. Det gäller presumtionerna i artikel 24a och i artikel 24b leden a, b och c. Dessa är särskilda presumtioner.

Om en tillhandahållare i samband med någon av dessa presumtioner har tillräckliga bevis för att köparen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas någon annanstans, kan han motbevisa presumtionen.

En tillhandahållare är inte skyldig att motbevisa en presumtion. Även om det kan finnas bevis på motsatsen kan tillhandahållaren, när han ska fastställa köparens plats, bortse från de bevisen och besluta sig för att använda presumtionen.

För tillhandahållande av tjänster som inte omfattas av de särskilda presumtionerna behövs bevis för att fastställa köparens plats. Detta hanteras med den allmänna presumtionen i artikel 24b led d.

Om varken artikel 24a eller artikel 24b leden a–c är tillämpliga, presumeras att köparen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas på den plats som identifieras av tillhandahållaren på grundval av två icke motstridiga bevishandlingar. Genom att bevisnivån i artikel 24b led b har satts till två bevishandlingar, medger den allmänna presumtionen justering redan när det finns mer än två bevishandlingar tillgängliga. Det är därför bara i fråga om de särskilda presumtionerna som den möjlighet till motbevisning som ges i artikel 24d är relevant.

8.4.2. Skatteförvaltningens motbevisning

Presumtionerna har inrättats för att klargöra skattebehandlingen vid tillhandahållanden från företag till slutkonsument (B2C), som ska beskattas på den plats där köparen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas. För tillhandahållaren är det viktigt att veta att han kan förlita sig på en presumtion.

För att garantera rättssäkerheten är möjligheten för en skatteförvaltning att motbevisa en presumtion begränsad till situationer där det finns tecken på **missbruk eller oegentligheter från tillhandahållarens sida**. Detta kan omfatta fall där en tillhandahållare betar sig på ett sätt som gör att platsen för tillhandahållandet fastställs på ett felaktigt sätt för en betydande del av hans kunder, även om detta inte nödvändigtvis leder till en uppenbar skattefördel för tillhandahållaren eller hans kunder. Det inbegriper dock bara uppsåtlig handling eller underlåtenhet från tillhandahållarens sida och omfattar därför inte genuina misstag.

Det kan exempelvis tolkas som missbruk eller oegentligheter om en virtuell mobiloperatör¹⁶ som är etablerad i medlemsstat A, där mervärdesskatten är låg, saluför mobiltelefonitjänster till köpare i medlemsstat B, där mervärdesskatten är hög, och utfärdar och säljer SIM-kort till dessa köpare med medlemsstat A:s landskod.

En skatteförvaltning kan motbevisa alla presumtioner om det finns tecken på missbruk eller oegentligheter från tillhandahållarens sida. Det innefattar även den allmänna presumtionen som gör att tillhandahållaren kan fastställa köparens plats på grundval av två icke motstridiga bevishandlingar. Om dessa bevishandlingar är manipulerade kan skatteförvaltningen besluta att motbevisa presumtionen.

Det anges inte särskilt vilka bevis en skatteförvaltning kan använda för att motbevisa en presumtion. I artikel 24f finns en förteckning över möjliga bevishandlingar, men med tanke på att presumtionen bara kan motbevisas om det finns tecken på missbruk och oegentligheter begränsar den inte skatteförvaltningens användning av bevishandlingar.

¹⁶ En virtuell mobiloperatör (MVNO, Mobile Virtual Network Operator) är en operatör som tillhandahåller trådlösa kommunikationstjänster utan att äga den nätinfrastuktur som används för att tillhandahålla köparna dessa tjänster.

Att lämna ut och kontrollera bevisen för köparens faktiska plats kan, i vissa situationer, skapa oproportionerlig belastning eller problem som rör dataskydd. Motbevisning ska därför hållas till ett minimum. Detta gäller särskilt när tjänsten som tillhandahålls är tillfällig, gäller små belopp och kräver köparens fysiska närvaro, vilket är fallet med tjänster som omfattas av presumtionen i artikel 24a.

8.5. Närmare frågor i samband med denna bestämmelse

8.5.1. Är tillhandahållaren skyldig att söka efter mer bevisning när en presumtion gäller?

Artiklarna 24a och 24b ger presumtioner om köparens plats. Tillhandahållaren får förlita sig på den relevanta presumtionen för att fastställa köparens plats (om kraven för den presumtionen är uppfyllda) om han inte väljer att motbevisa presumtionen i enlighet med artikel 24d.

Han är inte skyldig att leta efter annan bevisning eller granska de bevishandlingar som han har tillgång till, men kan välja att göra det. Det är bara i det fall han beslutar att motbevisa presumtionen som det enligt artikel 24d krävs tre icke motstridiga bevishandlingar. I varje fall (oavsett om det gäller presumtion eller tillhandahållarens motbevisning av presumtionen) kan en skatteförvaltning bara motbevisa tillhandahållarens bedömning om det finns tecken på missbruk eller oegentligheter från tillhandahållarens sida.

8.5.2. Kan presumtioner alltid motbevisas?

Som regel kan alla presumtioner i underavsnitt 3a motbevisas i enlighet med artikel 24d.

Det finns dock gränser för motbevisningen av presumtioner. Detta gäller framför allt i de fall artikel 24a är tillämplig.

I artikel 24a föreskrivs att när telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster tillhandahålls på vissa fysiska platser där det är extremt svårt för tillhandahållaren att veta vem köparen är eller kontrollera köparens faktiska plats, ska köparens plats presumeras vara platsen för tillhandahållandet.

Artikel 24a bör läsas tillsammans med skäl 10 i förordning 1042/2013, enligt vilken det skulle uppstå en oproportionerlig belastning eller problem som rör dataskydd om man gjorde detta i samband med tjänster som är tillfälliga, vanligtvis avser ringa belopp och förutsätter köparens fysiska närvaro.

I många av de fall som omfattas av artikel 24a är varje tillhandahållande i praktiken av tillfällig karaktär och avser mycket ringa belopp. Man har därför enats om att normalt tillämpa *de minimis*-regeln¹⁷ i dessa fall. Detta bör säkerställa att inte en oproportionerligt stor börda läggs på företagen, som i annat fall skulle behöva kontrollera om det kan finnas bevisning för att motbevisa presumtionen för varje enskild tjänst som tillhandahålls på dessa platser.

¹⁷ Termen *de minimis* används vanligen för att beskriva något som är för litet eller obetydligt för att beaktas. Termen kommer från latinets *de minimis non curat lex*, vilket betyder att lagen befattar sig inte med småsaker.

8.5.3. Går det att motbevisa presumtionen i artikel 24a när tjänster tillhandahålls en beskattningsbar person?

Telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster som tillhandahålls en beskattningsbar person ska beskattas på den plats där den beskattningsbara personen är etablerad. Om tillhandahållaren tillhandahåller dessa tjänster på sin egen plats och det krävs att den beskattningsbara personen är fysiskt närvarande för att kunna ta emot dessa tjänster kommer presumtionen i artikel 24a ändå att gälla och tillhandahållaren bör kunna förlita sig på den.

För att presumtionen ska kunna motbevisas måste bestämmelsen läsas tillsammans med artikel 24d.1.

Artikel 24d.1 hänvisar bara till artikel 58 i mervärdesskattedirektivet för att kunna räkna upp de tre tjänster som omfattas, nämligen telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster. Hänvisningen är inte begränsad till icke beskattningsbara personer (slutkonsumenter) och omfattar därför även beskattningsbara personer när det gäller artikel 24a.

Presumtionen kan därför motbevisas om köparen lämnar tillräckliga bevis som kan godtas av tillhandahållaren. Omfattningen av denna motbevisning skulle dock vara begränsad med tanke på att presumtionen bör ses som en *de minimis*-regel (se även [punkt 8.5.2](#)).

8.5.4. Kan presumtionen i artikel 24a motbevisas om en medlemsstat tillämpar regeln om faktisk användning och faktiskt utnyttjande i artikel 59a i mervärdesskattedirektivet?

Regeln om faktisk användning och faktiskt utnyttjande (från artikel 59a i mervärdesskattedirektivet) är ett undantag från de allmänna reglerna som säger att platsen för tillhandahållande av tjänster ska fastställas enligt artiklarna 44, 45, 56, 58 och 59 i mervärdesskattedirektivet (för artikel 58 gäller detta från och med den 1 januari 2015).

Enligt artikel 59a får medlemsstaterna, för att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen, besluta att ändra platsen för tillhandahållande av tjänster. Även om platsen för tillhandahållande av någon av eller alla dessa tjänster är belägen i en medlemsstat, kan därför medlemsstaterna besluta att platsen för tillhandahållande ska anses vara belägen utanför gemenskapen, om den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet av tjänsterna äger rum utanför gemenskapen och vice versa.

Presumtionen i artikel 24a medger att en tillhandahållare kan presumera att köparen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas på den plats där tjänsten tillhandahålls och där köparen är fysiskt närvarande, eftersom köparens fysiska närvaro krävs för att han ska kunna ta emot tjänsten.

Eftersom köparen måste vara fysiskt närvarande i lokalen för att kunna ta emot tjänsterna, måste man presumera att dessa tjänster faktiskt används och faktiskt utnyttjas på platsen. Tjänster som används och utnyttjas någon annanstans är då sannolikt efterföljande tjänster som tillhandahålls av en annan aktör än den som tillhandahåller tjänster på den fysiska platsen. Dessa efterföljande tjänster (exempelvis nedladdningar via internet) kallas OTT-tjänster (over the top-tjänster, se ordlistan i [punkt 1.6](#)) och omfattas inte av presumtionen.

Förklarande anmärkningar – offentliggjorda den 3 april 2014

Med beaktande av det underliggande antagandet om att tjänsterna faktiskt används och faktiskt utnyttjas på den plats där de levereras, är det i mycket få situationer, om ens några, som denna presumtion kan motbevisas på grund av att tjänsterna faktiskt används och utnyttjas någon annanstans.

9. BEVISNING FÖR ATT IDENTIFIERA KÖPARENS PLATS OCH MOTBEVISNING AV PRESUMTIONER (ARTIKEL 24F)

9.1. Relevanta bestämmelser

Den relevanta bestämmelsen finns i genomförandeförordningen:

- [Artikel 24f](#) (underavsnitt 3c)

Vid hänvisning till en artikel i genomförandeförordningen anges inte själva rättsakten utan bara artikelnumret.

9.2. Bakgrund

Från och med den 1 januari 2015 ska tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster alltid beskattas på den plats där köparen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas.

För att klargöra beskattningen vid tillhandahållande från företag till slutkonsument (B2C) har motbevisbara presumtioner för köparens plats införts.

9.3. Varför behövdes klargörande?

Särskilda presumtioner har införts för att ge vägledning om vilken platsen för beskattning är i situationer där det i praktiken är omöjligt att fastställa köparens plats eller åtminstone att fastställa den platsen med säkerhet. Varje särskild presumtion kan motbevisas av tillhandahållaren på grundval av tre icke motstridiga bevishandlingar.

Om ingen särskild presumtion är tillämplig, presumeras att köparen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas på den plats som identifieras som sådan av en tillhandahållare som använder två icke motstridiga bevishandlingar.

I detta sammanhang behövde det klargöras vilken typ av bevishandlingar som kan användas för att identifiera köparens plats eller motbevisa en presumtion.

9.4. Vad medför bestämmelsen?

För telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster förtecknas i artikel 24f uppgifter som tillhandahållaren kan använda för att identifiera den plats där köparen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas, eller som kan användas för att avgöra köparens faktiska plats.

Bestämmelsen är relevant i de fall man, i enlighet med artikel 24b led d, kan presumera att köparens plats är den som identifieras som sådan av tillhandahållaren på grundval av två icke motstridiga bevishandlingar. Den kan också vara relevant i de fall tillhandahållaren på grundval av tre icke motstridiga bevishandlingar vill motbevisa någon av de särskilda presumtionerna.

Förteckningen över uppgifter är illustrativ – ordalydelsen ”ska särskilt följande uppgifter tjäna som bevisning” har valts för att visa medlemsstaterna och företagen att detta är en vägledande, icke uttömmande förteckning. Företag använder olika affärsmodeller och de uppgifter de samlar in om sina kunder kan vara olika.

Därför anges också i förteckningen ”andra kommersiellt relevanta uppgifter”. Det innebär att andra uppgifter, som inte specifikt anges i förteckningen, kan användas som bevis för att identifiera köparens plats och för motbevisning av presumtioner.

En bevishandling kan inte passa alla företag, och det skulle troligen inte vara lämpligt att använda samma bevishandlingar under alla omständigheter. Därför kan inte företräde ges för någon av de bevishandlingar som finns med i förteckningen. Förteckningen ska skapa tillräcklig flexibilitet för att de förändringar som företagen måste göra fram till 2015 inte ska behöva vara så omfattande.

9.5. Närmare frågor i samband med denna bestämmelse

9.5.1. Vad omfattas av uttrycket ”andra kommersiellt relevanta uppgifter”?

I förteckningen i artikel 24f över uppgifter som kan användas som bevis hänvisas även till andra kommersiellt relevanta uppgifter. Med denna punkt beaktas det faktum att företagen kan ha mycket olika affärsmodeller. Dessutom skapas flexibilitet för att företagen ska kunna tillämpa bestämmelserna i praktiken.

Det kan inte uteslutas att det kommer att finnas situationer där de enda tillgängliga bevishandlingarna är sådana som kan betecknas som ”andra kommersiellt relevanta uppgifter”. Det innebär dock inte att det räcker med en bevishandling för att fastställa köparens plats. I stället kan de kommersiellt relevanta uppgifterna sammantagna (två eller flera olika handlingar) ge övergripande stödande bevisning – när de sammanställs – om köparen och hans plats.

I en sådan situation måste tillhandahållaren beakta de tillgängliga uppgifternas tillförlitlighet när han gör sina val. Tillhandahållaren ska också kunna motivera varför just de uppgifterna är relevanta för honom.

Det är omöjligt att räkna upp alla olika bevishandlingar som skulle kunna omfattas av uttrycket ”andra kommersiellt relevanta uppgifter”. Som redan nämnts kan affärsmodellerna vara mycket olika och en bevishandling som är tillförlitlig för ett företag kanske inte är det för ett annat.

Nedan förtecknas några av de handlingar som, beroende på de faktiska omständigheterna kring en affärstransaktion, kan betecknas som ”andra kommersiellt relevanta uppgifter”.

1) Unika betalningsmekanismer – När en kund använder sig av en betalningsmetod som är unik för en viss medlemsstat, ger detta tillförlitliga uppgifter som visar i vilken medlemsstat köpet gjordes. Detta kan alltså ses som en indikation om köparens plats.

2) Konsumentens tidigare köp – Om en kund har ett etablerat förhållande med ett företag kan registrerade uppgifter om tidigare transaktioner ge en tillförlitlig indikation för kommande transaktioner. Sådan information kan vara köparens tidigare IP-adress, faktureringsadress, den vanligaste platsen för konsumtion osv.

3) Försäljningsställe för presentkort – Om ett presentkort säljs till en köpare som är fysiskt närvarande på inköpsstället är det sannolikt att köparen hör till det land där inköpsstället finns.

4) Landbegränsade presentkort – När presentkort är landbegränsade och bara kan användas i det land de utfärdats i (detta anges tydligt på kortets framsida) kan den

medlemsstat som kortet är begränsat till vara vägledande i fråga om köparens plats, på samma sätt som när ett kafé eller hotell som säljer wifi-tillgång i en offentlig lokal betraktas som köparens plats.

5) Dokumentation från tredjepartsleverantörer av betaltjänster – I många länder kontrollerar leverantörer av betaltjänster åtminstone en del av faktureringsadressen för en betalningsmetod innan man godkänner en transaktion. Denna information delas vanligtvis inte med betaltjänstleverantörernas kunder (som säljer de elektroniska tjänsterna), av skäl som gäller uppgiftsskydd och datasäkerhet. Men i de fall leverantörer av betaltjänster delar med sig av information till tillhandahållaren av tjänsten, kan informationen användas som kommersiellt relevanta uppgifter.

6) Köparens egencertifiering – När en abonnent bekräftar (t.ex. inom ramen för en beställning online) uppgifter om sitt land, sina bankuppgifter (särskilt information om var banken finns) och kreditkortsuppgifter, kan detta betraktas som kommersiellt relevanta uppgifter.

9.5.2. Vad kan och vad kan inte anses vara en faktureringsadress?

I artikel 24f anges att köparens faktureringsadress kan tjäna som bevisning vid identifiering av köparens plats eller för att motbevisa den relevanta presumtionen. Syftet är att hjälpa tillhandahållaren att fastställa var köparen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas.

Därför kan inte en elektronisk adress, till vilken en elektronisk faktura skickas (vilket av många betraktas som en faktureringsadress), tjäna som bevishandling i detta avseende. Även om en IP-adress inte kan betraktas som en faktureringsadress kan den, i samband med telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster, ändå vara ett godtagbart bevis som kan användas av tillhandahållaren för att identifiera köparen.

En postboxadress kan inte heller ses som tillräckligt bevis för att identifiera en icke beskattningsbar köparens plats. Detta återspeglar förhållningssättet gentemot beskattningsbara personer i artikel 10.3.

9.5.3. Vad är förhållandet mellan artikel 24f (förteckning över bevis) och artikel 24d.1 (tillhandahållarens motbevisning av särskilda presumtioner)?

Den förteckning över bevis som ges i artikel 24f är bara relevant när en tillhandahållare vill motbevisa en av de särskilda presumtioner om köparens plats som finns i artiklarna 24a och 24b leden a–c¹⁸. Det är bara under dessa omständigheter som de bevis som anges i artikel 24f kan användas för att motbevisa presumtionen.

9.5.4. Hur mycket detaljer behöver tillhandahållaren för att kontrollera bevisen?

I artikel 23 föreskrivs att när tillhandahållaren ska fastställa köparens plats, ska han göra det på grundval av faktauppgifter från köparen samt bekräfta uppgifterna med hjälp av normala kommersiella säkerhetsförfaranden såsom sådana avseende identitets- eller betalningskontroll.

¹⁸ Räckvidden för de särskilda presumtionerna i artiklarna 24a och 24b leden a–c beskrivs närmare i [kapitel 7](#).

Här ska medges att ”normala kommersiella säkerhetsförfaranden” i många fall inte kommer att ge 100% säkerhet vid identifieringen av varje enskild köparens plats.

I många fall har köparen ett regelbundet förhållande till tillhandahållaren. I dessa situationer verkar det rimligt att efter att tillhandahållaren gjort en första mer ingående kontroll av kundens uppgifter (kontrollerat adressen, kreditkort osv., särskilt vid registrering av ett konto hos företaget), bör inte tillhandahållaren behöva kontrollera detta igen för varje enskild transaktion. För efterföljande köp (särskilt ofta återkommande) kommer köparen bara att behöva lägga sin beställning och tillhandahållaren bör då kunna använda de uppgifter om plats och betalning som lämnats tidigare och kontrollerats.

Tillhandahållaren bör dock regelbundet aktivt kontrollera uppgifterna (i enlighet med normal kommersiell praxis), men det ska inte krävas att han gör det vid varje köp.

9.5.5. När behövs det tre icke motstridiga bevishandlingar och när räcker det med två?

Det räcker med två bevishandlingar i de fall då ingen av de särskilda presumtionerna för telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster (enligt artiklarna 24a och 24b leden a–c¹⁹) kan tillämpas.

Alla övriga tillhandahållanden som omfattas av artikel 58 i mervärdesskattedirektivet omfattas av artikel 24b led d, som föreskriver att det krävs två icke motstridiga bevishandlingar för att identifiera köparens plats.

Tre icke motstridiga bevishandlingar krävs bara i de fall tillhandahållaren vill motbevisa en av de särskilda presumtionerna i artiklarna 24a och 24b leden a–c.

När någon av presumtionerna i artiklarna 24a och 24b leden a–c kan tillämpas, ska därför köparens plats fastställas enligt den relevanta presumtionen, om inte tillhandahållaren vill motbevisa den med hjälp av tre icke motstridiga bevishandlingar.

Om ingen särskild presumtion är tillämplig ska köparens plats fastställas med hjälp av två icke motstridiga bevishandlingar.

Det är dock viktigt att komma ihåg att det måste vara olika bevishandlingar och att de inte får vara kopior av varandra. Om exempelvis köparen uppger en faktureringsadress och senare bekräftar adressen genom självcertifiering, utgör detta bara en bevishandling. Detsamma gäller när köparen lämnar sina bankuppgifter som i sin tur hänvisar till en unik betalningsmekanism eller bekräftas av leverantören av betaltjänster, eller när en IP-adress och geolokaliseringen pekar på samma plats. I sådana fall har tillhandahållaren bara en bevishandling.

9.5.6. Vad händer om bevishandlingarna är motstridiga?

Det kan hända att vissa företag samlar in fyra eller fler uppgifter, vilket kan resultera i två eller fler uppsättningar icke motstridiga bevishandlingar som visar olika platser som kan vara köparens plats. Det bör understrykas att det är tillhandahållaren som avgör vilka bevishandlingar han vill samla in, och om de uppgifter han samlat in är motstridiga, är det också han som avgör vilka handlingar som är mest kommersiellt relevanta för att på bästa sätt identifiera köparens plats.

¹⁹ Räckvidden för de särskilda presumtionerna i artiklarna 24a och 24b leden a–c beskrivs närmare i [kapitel 7](#).

I detta avseende finns kriterierna för att fastställa köparens plats i artikel 24. När tjänsterna tillhandahålls en icke beskattningsbar juridisk person bör företräde ges åt den plats där dennes centrala administrativa funktioner utförs (led a). Detta gäller om det inte finns bevis för att tjänsterna används på något annat av den icke beskattningsbara juridiska personens etableringsställen.

Om tjänsterna tillhandahålls en fysisk person ska företräde ges åt den plats där personen stadigvarande vistas (led b). Den plats där personen är bosatt ska bara användas om det finns bevis för att tjänsten används där.

Tillhandahållaren måste bestämma vilka av bevishandlingarna som är mest tillförlitliga för att fastställa köparens plats för just den konkreta affären. Om exempelvis en enhetlig prispolitik används, dvs. samma pris faktureras oavsett i vilket land köparen finns, har inte konsumenterna någon anledning att dölja var de är etablerade för skatteändamål. I sådana fall är den faktureringsadress som köparen tillhandahållit en ganska tillförlitlig indikator. Konsumentens affärshistorik kan också vara användbar i fall där det finns olika uppsättningar av bevishandlingar på grund av köp som gjorts under resor (semester, affärsresor).

Sammanfattningsvis är syftet att vid behörighetskonflikter ge företräde åt den plats som bäst säkerställer beskattning på den plats där konsumtion faktiskt sker.

Om det finns motstridiga bevishandlingar är det ännu viktigare att tillhandahållaren kontrollerar uppgifterna regelbundet.

9.5.7. Vad händer om tillhandahållaren inte har två icke motstridiga bevishandlingar i samband med tillämpningen av artikel 24b led d?

Om tillhandahållaren har svårt att få tag på två icke motstridiga bevishandlingar för att fastställa köparens plats, bör han ändå fortsätta försöka hitta fler bevis som kan vara relevanta kommersiella uppgifter.

I tveksamma fall bör företräde ges åt den plats som bäst säkerställer beskattning på den plats där konsumtion faktiskt sker.

9.5.8. Vad kan tolkas som tecken på missbruk eller oegentligheter från tillhandahållarens sida, enligt vad som avses i artikel 24d.2?

Det går inte att göra en förteckning över möjliga tecken på missbruk eller oegentligheter från tillhandahållarens sida. Det finns för många möjligheter.

Som regel ska inte företag hållas ansvariga för sina kunders missbruk eller oegentligheter. Det kan dock uppstå situationer då en tillhandahållare tillämpar en presumtion (enbart) till förmån för köparen, eller där tillhandahållaren tillämpar en presumtion som grundas på felaktiga uppgifter som lämnats av köparen, trots att han visste eller borde ha vetat att uppgifterna var felaktiga, och en sådan situation kan inte undantas från tillämpningen av artikel 24d.2.

En skatteförvaltning kan också motbevisa en presumtion om det finns tecken på missbruk eller oegentligheter, t.ex. om tillhandahållaren har vidtagit åtgärder för att manipulera presumtionen för att få till stånd en förmånsbehandling. Detta kan exempelvis gälla en lägre skattesats.

9.5.9. I vilken utsträckning kan tillhandahållaren förlita sig på information från en tredje part (särskilt en leverantör av betaltjänster)?

I många situationer förlitar sig skattebetalarna helt på de kontroller som görs av en tredje part i transaktionskedjan, exempelvis leverantörer av betaltjänster och andra förmedlare. Det bör understrykas att ansvaret för att korrekt fastställa platsen för tillhandahållande alltid ligger hos tillhandahållaren. Det faktum att en tredje part utför kontroller befriar därför inte tillhandahållaren från hans ansvar vid missbruk eller oegentligheter.

9.5.10. Tillämpningen av uppgiftsskyddsregler mot bakgrund av de ändringar av mervärdesskattebestämmelser som kommer att träda i kraft 2015

I skäl 17 i förordning 1042/2013 förklaras följande: ”Vid tillämpningen av denna förordning kan det vara lämpligt för medlemsstaterna att anta lagstiftningsåtgärder om begränsning av vissa rättigheter och skyldigheter enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG²⁰ för att skydda ett viktigt ekonomiskt eller finansiellt intresse hos en medlemsstat eller hos Europeiska unionen, inklusive monetära frågor, budgetfrågor och skattefrågor, när sådana åtgärder är nödvändiga och proportionella med hänsyn till risken för skattebedrägeri och skatteundandragande i medlemsstaterna samt med tanke på behovet av att säkerställa en riktig uppbörd av den mervärdesskatt som omfattas av denna förordning.”

Uppgiftsbehandling kan därför vara ”nödvändig för att fullgöra en rättslig förpliktelse som åvilar den registeransvarige”²¹ (artikel 7 c i direktiv 95/46/EG) eller ”nödvändig för ändamål som rör berättigade intressen hos den registeransvarige eller hos den eller de tredje män till vilka uppgifterna har lämnats ut [...]” (artikel 7 f i direktiv 95/46/EG).

Med andra ord måste de relevanta beskattningsbara personerna kunna behandla sina kunders personuppgifter för att kunna bevisa för skatteförvaltningarna att de tillämpat mervärdesskattebestämmelserna om platsen för tillhandahållande på rätt sätt.

I alla situationer där rätten till uppgiftsskydd kan begränsas för att medge vissa behandlingar, måste enligt Europeiska datatillsynsmannen kännetecknen för, och framför allt syftet med behandlingen anges och uttryckligen förutses i den nationella lagstiftningen.

²⁰ [Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG av den 24 oktober 1995 om skydd för enskilda personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter \(EGT L 281, 23.11.1995, s. 31\).](#)

²¹ I enlighet med artikel 2 d i direktiv 95/46/EG avses med ”registeransvarig: den fysiska eller juridiska person, den myndighet, den institution eller det andra organ som ensamt eller tillsammans med andra bestämmer ändamålen och medlen för behandlingen av personuppgifter. När ändamålen och medlen för behandlingen bestäms av nationella lagar och andra författningar eller av gemenskapsrätten kan den registeransvarige eller de särskilda kriterierna för att utse honom anges i nationell rätt eller i gemenskapsrätten”.

10. TILLHANDAHÅLLANDE PÅ HOTELL OCH LIKANDE PLATSER (ARTIKEL 31C)

10.1. Relevant bestämmelse

Den relevanta bestämmelsen finns i genomförandeförordningen:

- [Artikel 31c](#)

Vid hänvisning till en artikel i genomförandeförordningen anges inte själva rättsakten utan bara artikelnumret.

10.2. Varför behövdes klargörande?

Från och med den 1 januari 2015 ska platsen för tillhandahållande av alla telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster vara köparens plats, oavsett om tjänsten tillhandahålls en beskattningsbar person (B2B) eller en icke beskattningsbar person (B2C).

När dessa tjänster tillhandahålls inom hotellsektorn kan köparens status och plats vara svåra att fastställa. För den som tillhandahåller logi finns en risk för ansvarighet som behöver avhjälpas.

För att lätta på de berörda företagens bördor och skydda deras inkomster krävdes vägledning och klargörande av de frågor kring platsen för tillhandahållandet som uppstår när dessa tjänster tillhandahålls tillsammans med logi.

10.3. Vad medför bestämmelsen?

I artikel 31c ges en praktisk och pragmatisk lösning som förtydligar att när telekommunikationstjänster, sändningstjänster eller elektroniska tjänster tillhandahålls tillsammans med logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, ska tjänsterna anses tillhandahållas på dessa platser.

Detta gäller endast när tjänsterna tillhandahålls av en person som tillhandahåller logi och som agerar i eget namn, och tillsammans med det logi den personen tillhandahåller. För att artikel 31c ska gälla måste tjänsterna tillhandahållas på ett tydligt sätt, som kräver att köparen betalar för dem separat.

Detta omfattar tillhandahållande av tjänster i samband med tillhandahållande av logi inom hotellbranschen, men även när logi tillhandahålls i branscher med liknande funktion, såsom semesterbyar eller områden som iordningställts för användning som campingplatser. Det är de branscher som förtecknas i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet.

11. TILLHANDAHÅLLANDE AV INTRÄDESBILJETTER AV EN FÖRMEDLARE (ARTIKEL 33A)

11.1. Relevant bestämmelse

Den relevanta bestämmelsen finns i genomförandeförordningen:

- [Artikel 33a](#)

Vid hänvisning till en artikel i genomförandeförordningen anges inte själva rättsakten utan bara artikelnumret.

11.2. Bakgrund

Inträdesbiljetter till kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande evenemang ska beskattas på den plats där själva evenemanget äger rum. För exempelvis en konsert är det alltså i det land där själva konserten genomförs.

Platsen för beskattning blir densamma oavsett om biljetterna säljs till ett annat företag (B2B) eller till en slutkonsument (B2C).

11.3. Varför behövdes klagörande?

Om den som organiserar ett evenemang säljer inträdesbiljetter till evenemanget direkt till de köpare som vill gå på evenemanget är det uppenbart att eventuell mervärdesskatt som ska betalas för biljetterna ska tas upp på den plats där evenemanget faktiskt äger rum.

Biljetterna som säljs av organisatören kan distribueras via en förmedlare. Det kan vara så att den beskattningsbara person som är förmedlare vid biljettförsäljningen faktiskt köper och säljer biljetterna i eget namn och för egen räkning. Förmedlaren kan dock också agera i organisatörens namn och för dennes räkning, eller agera i eget namn, men för organisatörens räkning.

Det behövdes mer vägledning för att se till att skatten inte undanhålls genom det sätt biljetterna distribueras på.

11.4. Vad medför bestämmelsen?

I enlighet med artiklarna 53 och 54 i mervärdesskattedirektivet ska biljetter till kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga eller liknande evenemang under alla omständigheter beskattas på den plats där dessa verksamheter faktiskt äger rum. Så ska också vara fallet när biljetterna distribueras via en förmedlare.

Om förmedlaren agerar i organisatörens namn och för dennes räkning genomförs den faktiska biljettförsäljningen, lagligt sett, av organisatören.

Om förmedlaren medverkar i biljettförsäljningen, agerar i eget namn och för egen räkning agerar han som fristående vid försäljningen av biljetterna.

Förmedlaren kan dock även medverka i biljettförsäljningen genom att agera i eget namn men för organisatörens räkning. I sådana fall klargörs i artikel 33a att förmedlaren som

säljer biljetterna ska anses ha tagit emot tjänsten, som består i tillträde till evenemanget, och själv tillhandahållit den vidare. Detta överensstämmer med den regel som anges i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet.

I alla tre fallen är det uppenbart att biljettförsäljningen ska beskattas på den plats där själva evenemanget äger rum.

11.5. Närmare frågor i samband med denna bestämmelse

11.5.1. Var ska biljetter som bokas online beskattas?

Inträdesbiljetter till kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande evenemang ska beskattas på den plats där själva evenemanget äger rum. Det spelar ingen roll hur biljetterna distribueras, beskattningen förblir ändå densamma.

Att biljetterna distribueras elektroniskt förändrar inte den tjänst som tillhandahålls. Biljetter som bokas online ska beskattas på den plats där evenemanget äger rum. Detta bekräftas också av artikel 7.3 led t, som anger att denna typ av tillhandahållande inte omfattas av begreppet elektroniska tjänster (se även [punkt 2.4.3.2](#)).

12. ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER (ARTIKEL 2 I FÖRORDNING 1042/2013)

12.1. Relevant bestämmelse

- [Artikel 2 i förordning 1042/2013](#)

12.2. Bakgrund

Från och med den 1 januari 2015 ska tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster alltid beskattas på den plats där köparen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas.

Så är redan fallet när det gäller tillhandahållande från företag till slutkonsument (B2C), men bara om dessa tjänster tillhandahålls till eller från Europeiska unionen (när det gäller telekommunikationstjänster och sändningstjänster baseras detta dock på faktisk användning och faktiskt utnyttjande).

Inom EU ska dock tillhandahållandet av dessa tjänster fortfarande beskattas i den medlemsstat där tillhandahållaren är etablerad, fram till utgången av 2014. Från och med 2015 ska även dessa tillhandahållanden beskattas på köparens plats.

12.3. Varför behövdes klagörande?

Tidpunkten för när mervärdesskatten ska betalas avgörs av när den beskattningsgrundande händelsen äger rum (skattskyldighet) och mervärdesskatten blir utkrävbar (uppbörd).

Den beskattningsgrundande händelsen definieras i artiklarna 63 och 64 i mervärdesskattedirektivet. Enligt artikel 63 inträffar den beskattningsgrundande händelsen vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. När det gäller leveranser som pågår kontinuerligt klargörs i artikel 64 att den beskattningsgrundande händelsen anses äga rum vid utgången av den period för vilken en successiv avräkning eller en successiv betalning ska göras. Vid den tidpunkten kommer leveransen att ha skett.

Enligt artikel 65 i mervärdesskattedirektivet eller i de fall en medlemsstat har valt att utnyttja alternativet i artikel 66 i mervärdesskattedirektivet, kan mervärdesskatten vid förskottsbetalning dock bli utkrävbar före eller strax efter tillhandahållandet, dvs. före eller strax efter det att den beskattningsgrundande händelsen äger rum.

I de fall telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster tillhandahålls nära den 1 januari 2015, kan ändringen av platsen för tillhandahållandet resultera i dubbelbeskattning eller utebliven beskattning om medlemsstaterna tillämpar olika regler om tidpunkten för när mervärdesskatten blir utkrävbar.

För att undvika dubbelbeskattning och utebliven beskattning och i syfte att underlätta denna ändring av beskattningen, var man tvungen att anta övergångsbestämmelser för att gemensamt fastställa vilka tjänster som tillhandahålls omkring det datumet som ska omfattas av de nya reglerna och vilka som inte ska det.

12.4. Vad medför bestämmelsen?

Artikel 2 i förordning 1042/2013 föreskriver tydligt att den avgörande tidpunkten för att fastställa platsen för tillhandahållandet är den tidpunkt då den beskattningsgrundande händelsen inträffar (och skattskyldighet uppstår). Detta gäller normala och kontinuerliga tillhandahållanden.

Om den beskattningsgrundande händelsen inträffar före den 1 januari 2015 ska platsen för tillhandahållandet vara den där tillhandahållaren är etablerad och ingen skatt ska kunna utkrävas i köparens medlemsstat i förhållande till samma beskattningsbara händelse (artikel 2 led c). Detta gäller oavsett när betalningen sker eller när fakturan är utfärdad.

Om den beskattningsgrundande händelsen inträffar den 1 januari 2015 eller därefter, är köparens plats avgörande vid fastställandet av var någonstans skatten ska betalas (artikel 2 led b). Tidpunkten för fakturans utfärdande är irrelevant i detta sammanhang.

Men om en förskottsbetalning för tillhandahållandet i fråga har gjorts före den 1 januari 2015, ska mervärdesskatten på den förskottsbetalningen bli utkrävbar i den medlemsstat där tillhandahållaren är etablerad enligt artikel 65 i mervärdesskattedirektivet (artikel 2 led a). För återstående, senare betalningar (som betalas den 1 januari 2015 eller därefter) ska mervärdesskatt betalas på köparens plats.

12.5. Närmare frågor i samband med denna bestämmelse

12.5.1. Förskottsbetalningar som görs före tillhandahållandet

Om en förskottsbetalning görs före den 1 januari 2015, ska tillhandahållaren utkräva mervärdesskatt på den betalningen enligt artikel 65 i mervärdesskattedirektivet. Eftersom de gällande reglerna är de som gäller 2014 ska mervärdesskatten vara utkrävbar i den medlemsstat där tillhandahållaren är etablerad.

Om tjänsten tillhandahålls först den 1 januari 2015 eller senare innebär regeln i artikel 2 led b i förordning 1042/2013 att platsen för tillhandahållandet av den tjänsten är den plats där köparen är etablerad eller bosatt.

Eftersom platsen för tillhandahållandet då blir köparens medlemsstat, skulle tillhandahållaren teoretiskt sett kunna korrigera fakturan, kvittot eller räkningen som gäller förskottsbetalningen, betala tillbaka mervärdesskatten som betalats i tillhandahållarens land och debitera mervärdesskatten i köparens land.

Det skulle dock skapa en orimlig börda för alla inblandade – tillhandahållaren, köparen och skatteförvaltningarna, och strida mot syftet med övergångsbestämmelserna.

Därför har mervärdesskattekommittén utfärdat riktlinjer²² som man nästan enhälligt enades om, för att klargöra hur övergångsbestämmelserna i artikel 2 i förordning 1042/2013 bör tolkas angående förskottsbetalningar.

I riktlinjerna klargörs uttryckligen att när en förskottsbetalning görs före den 1 januari 2015, ska regeln i artikel 65 i mervärdesskattedirektivet alltid gälla, så att

22

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf (ej tillgängliga på svenska).

mervärdesskatten ska utkrävas i den medlemsstat där tillhandahållaren är etablerad, vid mottagandet av betalningen och på det belopp som erhålls.

När leveransen slutligen görs den 1 januari 2015 eller senare, ska mervärdesskatten bli utkrävbar i köparens medlemsstat, men bara på det belopp som inte omfattas av tidigare förskottsbetalningar.

Alltså, om köparen betalar hela beloppet för tjänsten i förskott före den 1 januari 2015, ska mervärdesskatt utkrävas i tillhandahållarens medlemsstat och ingen mervärdesskatt ska utkrävas i köparens medlemsstat.

Om en köpare före den 1 januari 2015 betalar exempelvis 40 % av tjänstens pris i förskott, ska mervärdesskatt utkrävas i tillhandahållarens medlemsstat (för dessa 40%). För återstående 60% ska mervärdesskatt utkrävas i köparens medlemsstat när den beskattningsgrundande händelsen äger rum eller när ytterligare en förskottsbetalning sker den 1 januari 2015 eller senare, men före själva tillhandahållandet.

Det förklaras också i riktlinjerna att denna regel bara gäller om förskottsbetalningen görs enligt tillhandahållarens normala affärsmetoder, dvs. om tillhandahållaren även tidigare har använt denna metod för denna typ av tillhandahållanden. Om omständigheterna kring tillhandahållandet är sådana att det är uppenbart att förskottsbetalningen gjordes enbart i syfte att undvika beskattning i köparens medlemsstat (exempelvis om det inte krävdes förskottsbetalning enligt köpeavtalet eller betalningen överskred det belopp som krävdes enligt det avtalet), kan den medlemsstaten utkräva mervärdesskatt på transaktionen enligt regeln i artikel 2 led b i förordning 1042/2013.

Eftersom beskattningen då delas mellan två medlemsstater måste tillhandahållaren kunna bevisa för köparens medlemsstat att en förskottsbetalning faktiskt gjordes före den 1 januari 2015 och att mervärdesskatten på det beloppet betalats till tillhandahållarens medlemsstat. Det är därför lämpligt att i den faktura, det kvitto eller den räkning som utfärdas vid tillhandahållandet hänvisa till den faktura, det kvitto eller den räkning som utfärdades när förskottsbetalning gjordes, med angivande av vilket datum den skedde.

12.5.2. Hur påverkar utfärdandet av en faktura platsen för tillhandahållande?

Datum för utfärdande av fakturan är inte relevant för platsen för tillhandahållande av tjänsten.

Mervärdesskatten är utkrävbar i tillhandahållarens eller köparens medlemsstat beroende på när den beskattningsgrundande händelsen inträffar eller betalningen görs. Utfärdandet av fakturan ändrar inte denna regel.

12.5.3. Vilken nivå av bevisning krävs för att visa att en beskattningsgrundande händelse inträffat eller en betalning har gjorts före den 1 januari 2015?

De bevis som en beskattningsbar person använder i samband med sina vanliga transaktioner kan också användas för att bevisa att en beskattningsgrundande händelse har inträffat före, på eller efter den 1 januari 2015. Det krävs inte några speciella bevishandlingar i detta avseende.

12.5.4. Förteckning över exempel

Förbetalda tillhandahållanden

Exempel 1: En förskottsbetalning görs före den 1 januari 2015 och tillhandahållandet görs eller slutförs före den dagen. Mervärdesskatten blir då utkrävbar före den 1 januari 2015 i tillhandahållarens medlemsstat.

Exempel 2: En förskottsbetalning görs före den 1 januari 2015 men tillhandahållandet görs eller slutförs under 2015 eller senare. I detta fall blir mervärdesskatten utkrävbar på förskottsbetalningens belopp i tillhandahållarens medlemsstat vid den tidpunkt som betalningen görs. För det belopp som inte omfattas av förskottsbetalningen blir mervärdesskatten utkrävbar i köparens medlemsstat vid den tidpunkt som den beskattningsgrundande händelsen äger rum.

Exempel 3: Både förskottsbetalningen och den beskattningsgrundande händelsen sker efter den 31 december 2014. Mervärdesskatten blir då utkrävbar under 2015 i köparens medlemsstat.

Exempel 4: En förskottsbetalning på 20% av priset görs före den 1 januari 2015. Ytterligare en förskottsbetalning på 40% görs efter den 31 december 2014. Tjänsten tillhandahålls slutligen efter den andra förskottsbetalningen. Mervärdesskatten på den första förskottsbetalningen (20% av priset) blir utkrävbar under 2014 i tillhandahållarens medlemsstat. Mervärdesskatten på den andra förskottsbetalningen (40% av priset) blir utkrävbar i köparens medlemsstat under 2015, liksom det återstående beloppet som ska betalas efter tillhandahållandet (40% av priset).

Kontinuerligt tillhandahållande

Exempel 5: En tjänst tillhandahålls kontinuerligt och utgången av den period då en successiv avräkning eller successiv betalning ska göras äger rum före den 1 januari 2015. I detta fall ska mervärdesskatten på avräkningen eller betalningen utkrävas i den medlemsstat där tillhandahållaren är etablerad.

Exempel 6: En tjänst tillhandahålls kontinuerligt och utgången av den period då en successiv avräkning eller successiv betalning ska göras äger rum den 1 januari 2015 eller senare, trots att tillhandahållandet inleddes under 2014. I detta fall finns tre möjliga scenarier:

- (a) Betalningen görs vid periodens utgång. I sådana fall kommer mervärdesskatten att vara utkrävbar i köparens medlemsstat, eftersom den beskattningsgrundande händelsen äger rum den 1 januari 2015 eller senare och det inte finns något som kan utlösa mervärdesbeskattningen före den dagen.
- (b) Betalningen av det totala beloppet för tillhandahållandet sker i förskott före den 1 januari 2015. I detta fall ska mervärdesskatten utkrävas i tillhandahållarens medlemsstat, eftersom betalningen utlöser mervärdesbeskattningen.
- (c) En förskottsbetalning görs före den 1 januari 2015. När perioden går ut betalar köparen det återstående beloppet för tillhandahållandet. I detta fall ska mervärdesskatten utkrävas på förskottsbetalningens belopp i tillhandahållarens medlemsstat vid den tidpunkt som betalningen görs. För det belopp som inte

omfattas av förskottsbetalningen blir mervärdesskatten utkrävbar i köparens medlemsstat vid den tidpunkt som perioden går ut.

Tillhandahållanden för vilka faktura utfärdas innan tillhandahållandet äger rum

Exempel 7: En faktura (eller en räkning eller ett kvitto när ingen faktura krävs) för tillgång till en tidning online under ett år (som börjar under 2014 och avslutas under 2015) utfärdas den 20 december 2014. Köparen betalar fakturan den 29 december 2014. I detta fall blir mervärdesskatten utkrävbar före den 1 januari 2015 eftersom betalningen gjordes före det datumet, och ska därför utkrävas i den medlemsstat där tillhandahållaren är etablerad.

Exempel 8: En faktura (eller en räkning eller ett kvitto när ingen faktura krävs) för tillgång till en tidning online under ett år (som börjar under 2014 och avslutas under 2015) utfärdas den 20 december 2014. Köparen betalar fakturan den 3 januari 2015. I detta fall äger den beskattningsgrundande händelsen rum efter den 1 januari 2015. Betalningen sker också efter det datumet. Mervärdesskatten ska då utkrävas i köparens medlemsstat, oavsett vilket datum fakturan utfärdades.

Tillhandahållanden för vilka faktura utfärdas efter det att tillhandahållandet äger rum

Exempel 9: Tjänsten slutförs före den 1 januari 2015, men fakturan utfärdas och betalas först efter det datumet. I detta fall har den beskattningsgrundande händelsen ägt rum före den 1 januari 2015, vilket innebär att mervärdesskatten ska betalas i tillhandahållarens medlemsstat.

13. TILLÄMPLIGA BESTÄMMELSER

13.1. Mervärdesskattedirektivet

Artikel 24.2

2. Med telekommunikationstjänster avses tjänster för överföring, sändning eller mottagning av signaler, text, bilder och ljud eller information av vilket slag som helst via tråd, radio, optiska eller andra elektromagnetiska medel, inbegripet överlåtelse och upplåtelse i samband härmed av rätten att nyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning, inbegripet tillhandahållande av tillgång till globala informationsnät.

Artikel 44

Platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, ska vara den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. I avsaknad av ett sådant säte eller ett sådant fast etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara den plats där den beskattningsbara person som tillhandahålls sådana tjänster är bosatt eller stadigvarande vistas.

Artikel 45

Platsen för tillhandahållande av tjänster till en icke beskattningsbar person ska vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls från tillhandahållarens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. I avsaknad av ett sådant säte eller ett sådant fast etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara den plats där tillhandahållaren är bosatt eller stadigvarande vistas.

Artikel 58

Platsen för tillhandahållande av följande tjänster till en icke beskattningsbar person ska vara platsen där personen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas:

- a) Telekommunikationstjänster.
- b) Radio- och televisionssändningar.
- c) Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, särskilt sådana som avses i bilaga II.

Förklarande anmärkningar – offentliggjorda den 3 april 2014

Om tillhandahållaren av en tjänst och kunden kommunicerar med e-post, ska detta i sig inte innebära att den tillhandahållna tjänsten är en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg.

Artikel 59a

För att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen får medlemsstaterna när det gäller tillhandahållande av tjänster för vilka platsen för tillhandahållande bestäms enligt artiklarna 44, 45, 56, 58 och 59

- a) betrakta platsen för tillhandahållande av någon av eller alla dessa tjänster, när den är belägen inom medlemsstaternas territorium, såsom belägen utanför gemenskapen, om den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet av tjänsterna äger rum utanför gemenskapen,*
- b) betrakta platsen för tillhandahållande av någon av eller alla dessa tjänster, när den är belägen utanför gemenskapen, såsom belägen inom medlemsstaternas territorium, om den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet av tjänsterna äger rum inom deras territorium.*

Bilaga II

- 1. Tillhandahållande av webbplatser, webbhotell samt distansunderhåll av programvara och utrustning.*
- 2. Tillhandahållande av programvara och uppdatering av denna.*
- 3. Tillhandahållande av bilder, texter och upplysningar samt av databasåtkomst.*
- 4. Tillhandahållande av musik, av filmer och av spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt tillhandahållande av politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller tilldragelser.*
- 5. Tillhandahållande av distansundervisningstjänster.*

13.2. Tillämpningsförfordningen

Artikel 6a

1. Telekommunikationstjänster i den mening som avses i artikel 24.2 i direktiv 2006/112/EG ska särskilt omfatta följande:

- a) Fasta och mobila telefonitjänster för överföring och koppling av röst-, data- och videotjänster, inklusive telefonitjänster med en komponent för bildåtergivning (bildtelefoni).*
- b) Telefoni som tillhandahålls via internet, inklusive IP-telefoni (VoIP).*

- c) *Tjänster för röstmeddelanden, samtal väntar, omstyrning av samtal, nummervisning, trevägssamtal och andra tjänster för samtalshanterning.*
 - d) *Personsökningstjänster.*
 - e) *Audiotexttjänster.*
 - f) *Telefax-, telegrafi- och telex-tjänster.*
 - g) *Tillgång till internet, inklusive World Wide Web (www).*
 - h) *Privata nätanslutningar som tillhandahåller telekommunikationsförbindelser uteslutande för köparens bruk.*
2. *Telekommunikationstjänster i den mening som avses i artikel 24.2 i direktiv 2006/112/EG ska inte omfatta följande tjänster:*
- a) *Elektroniska tjänster.*
 - b) *Radio- och televisionssändningar (nedan kallade sändningstjänster).*

Artikel 6b

1. *Sändningstjänster ska omfatta tjänster som består av ljudinnehåll och audiovisuellt innehåll i form av exempelvis radio- eller televisionsprogram som tillhandahålls allmänheten via kommunikationsnät av en leverantör av medietjänster och under dennes redaktionella ansvar och för samtidigt lyssnande eller tittande på enligt en programtablå.*
2. *Punkt 1 ska i synnerhet omfatta följande tjänster:*
- a) *Radio- eller televisionsprogram som sänds eller återutsänds via ett radio- eller televisionsnät.*
 - b) *Radio- eller televisionsprogram som distribueras via internet eller liknande elektroniska nät (IP-baserade strömmande medier), om de sänds samtidigt som de sänds eller återutsänds via ett radio- eller televisionsnät.*
3. *Punkt 1 ska inte omfatta följande tjänster:*
- a) *Telekommunikationstjänster.*
 - b) *Elektroniska tjänster.*
 - c) *Tillhandahållande av information om särskilda program på beställning.*
 - d) *Överlåtelse av sändnings- eller överföringsrättigheter.*
 - e) *Leasing av teknisk utrustning eller tekniska anläggningar som är avsedda att användas för att motta en sändning.*

- f) *Radio- eller televisionsprogram som distribueras via internet eller liknande elektroniskt nät (IP-baserade strömmande medier), om de inte sänds samtidigt som de sänds eller återutsänds via ett radio- eller televisionsnät.*

Artikel 7

1. *Begreppet tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg som anges i direktiv 2006/112/EG ska inbegripa tjänster som tillhandahålls via internet eller ett elektroniskt nät och som till sin natur är sådana att tillhandahållandet huvudsakligen är automatiserat, kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och inte kan utföras i avsaknad av informationsteknik.*

2. *Punkt 1 ska i synnerhet omfatta följande tjänster:*

- a) *Tillhandahållande av digitaliserade produkter i allmänhet, t.ex. programvara och ändringar och uppdateringar av programvara.*
- b) *Tjänster som tillhandahåller eller stöder en kommersiell eller personlig närvaro på ett elektroniskt nät, t.ex. en webbplats eller en webbsida.*
- c) *Tjänster som genereras automatiskt från en dator via internet eller ett elektroniskt nät, när en mottagare matar in vissa specifika uppgifter.*
- d) *Tilldelning mot ersättning av rättigheter att utbjuda varor eller tjänster till försäljning på en webbplats på internet, vilken fungerar som en marknadsplats online, där de potentiella köparna lägger bud via ett automatiserat förfarande och där parterna får meddelande om försäljningen genom automatiskt genererad e-post från en dator.*
- e) *Servicepaket för internet (ISP) i vilka telekommunikationsdelen endast är en understödande och underordnad del (dvs. paket som omfattar mer än bara Internetanslutning och innehåller andra inslag, såsom sidor med ett innehåll som tillhandahåller nyheter, meteorologisk information eller turistinformation, spelplatser, webbhotellverksamhet, tillträde till diskussioner online osv.).*
- f) *De tjänster som förtecknas i bilaga I.*

3. *Punkt 1 ska inte omfatta följande:*

- a) *Sändningstjänster.*
- b) *Telekommunikationstjänster.*
- c) *Varor för vilka beställningen och orderhanteringen sker på elektronisk väg.*
- d) *Cd-rom, disketter och liknande fysiska medier.*
- e) *Trycksaker såsom böcker, nyhetsbrev, tidningar eller tidskrifter.*

- f) *Cd-skivor och ljudkassetter.*
- g) *Videokassetter och dvd-skivor.*
- h) *Spel på cd-rom.*
- i) *Tjänster av fackmän, t.ex. jurister och ekonomiska konsulter, som ger kunderna råd via e-post.*
- j) *Undervisning, när kursens innehåll förmedlas av en utbildare över internet eller ett annat elektroniskt nät (dvs. via fjärrförbindelse).*
- k) *Fysisk reparation offline av datorutrustning.*
- l) *Datalagerhanteringstjänster offline.*
- m) *Reklam, t.ex. i tidningar, på affischer och i tv.*
- n) *Användarstöd per telefon.*
- o) *Undervisning som enbart tillhandahålls via korrespondens, t.ex. brevkurser.*
- p) *Konventionella auktioner som kräver direkt medverkan av människor, oavsett hur buden läggs.*
- t) *Biljetter till kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande evenemang som bokas online.*
- u) *Logi, hyrbilar, restaurangtjänster, persontransport eller liknande tjänster som bokas online.*

Bilaga I

1. *Punkt 1 i bilaga II till direktiv 2006/112/EG*
 - a) *Webbhotellverksamhet.*
 - b) *Automatiserat distansunderhåll online av programvara.*
 - c) *Fjärradministration av datasystem.*
 - d) *Datalagerhantering online där vissa uppgifter lagras och hämtas på elektronisk väg.*
 - e) *Tillhandahållande online av diskutrymme på begäran.*
2. *Punkt 2 i bilaga II till direktiv 2006/112/EG*

- a) *Tillgång till eller nedladdning av programvara, t.ex. upphandlings-, bokförings- eller antivirusprogram, samt uppdateringar.*
 - b) *Programvara som förhindrar att det visas reklam på skärmen, även kallad "bannerblockerare".*
 - c) *Nedladdningsbara drivrutiner, såsom programvara som förbinder datorer med kringutrustning, t.ex. skrivare.*
 - d) *Automatisk installation online av filter på webbplatser.*
 - e) *Automatisk installation online av brandväggar.*
3. *Punkt 3 i bilaga II till direktiv 2006/112/EG*
- a) *Tillgång till och nedladdning av "skrivbordsteman".*
 - b) *Tillgång till och nedladdning av fotografier, illustrationer eller skärmläckare.*
 - c) *Det digitaliserade innehållet i böcker och andra elektroniska publikationer.*
 - d) *Prenumeration på nättidningar och nättidskrifter.*
 - e) *Webbloggar och webbplatsstatistik.*
 - f) *Nyheter, trafikinformation och väderrapporter online.*
 - g) *Information online som genereras automatiskt av en programvara genom att köparen för in vissa uppgifter, t.ex. rättsliga och finansiella uppgifter, inbegripet uppgifter såsom kontinuerligt uppdaterade börsuppgifter.*
 - h) *Tillhandahållande av annonsutrymme, t.ex. annonser på en webbplats eller webbsida.*
 - i) *Användning av sökverktyg och internetkataloger.*
4. *Punkt 4 i bilaga II till direktiv 2006/112/EG*
- a) *Tillgång till eller nedladdning av musik till datorer och mobiltelefoner.*
 - b) *Tillgång till eller nedladdning av jinglar, musikutdrag, ringsignaler eller andra ljud.*
 - c) *Tillgång till eller nedladdning av filmer.*
 - d) *Nedladdning av spel till datorer och mobiltelefoner.*
 - e) *Tillgång till automatiserade nätbaserade spel som inte fungerar utan Internet eller liknande elektroniska nätverk och där deltagarna befinner sig på avstånd från varandra.*

- f) *Mottagande av radio- eller televisionsprogram som distribueras via ett radio- eller televisionsnät, internet eller liknande elektroniskt nät som användaren kan lyssna eller titta på vid en tidpunkt som denne väljer och på egen begäran utifrån en katalog med program som valts ut av leverantören av medietjänster, såsom beställ-tv eller beställ-video.*
- g) *Mottagande av radio- eller televisionsprogram via internet eller liknande elektroniskt nät (IP-baserade strömmande medier), om de inte sänds samtidigt som de sänds eller återutsänds via ett radio- eller televisionsnät.*
- h) *Ljudinnehåll och audiovisuellt innehåll via kommunikationsnät som inte tillhandahålls av en leverantör av medietjänster och inte faller under dennes redaktionella ansvar.*
- i) *Vidare tillhandahållande av ljudproduktion och audiovisuell produktion från en leverantör av medietjänster via kommunikationsnät som utförs av någon annan än leverantören av medietjänster.*

5. *Punkt 5 i bilaga II till direktiv 2006/112/EG*

- a) *Automatiserad undervisning på distans som inte fungerar utan internet eller ett liknande elektroniskt nät och som tillhandahålls med begränsad, eller utan, mänsklig medverkan, inbegripet virtuella klassrum, utom när internet eller ett liknande elektroniskt nät används endast som ett verktyg för kommunikation mellan läraren och eleven.*
- b) *Arbetsböcker som eleverna fyller i online och som rättas automatiskt, utan mänsklig medverkan.*

Artikel 9a

1. *Vid tillämpningen av artikel 28 i direktiv 2006/112/EG ska en beskattningsbar person som deltar i tillhandahållande av elektroniska tjänster som tillhandahålls via ett telekommunikationsnät, ett gränssnitt eller en portal såsom en marknadsplats för applikationer, antas agera i eget namn men för leverantören av dessa tjänsters räkning, om inte den leverantören av den beskattningsbara personen uttryckligen anges som tillhandahållare och det kommer till uttryck i avtalsvillkoren mellan parterna.*

För att leverantören av elektroniska tjänster ska kunna anses ha uttryckligen angetts som tillhandahållare av dessa tjänster av den beskattningsbara personen, ska följande villkor uppfyllas:

- a) *Den faktura som varje beskattningsbar person som deltar i tillhandahållandet av de elektroniska tjänsterna utfärdar eller gör tillgänglig måste innehålla uppgifter om dessa tjänster och tillhandahållaren av dessa.*
- b) *Den räkning eller det kvitto som utfärdas till eller görs tillgänglig för köparen måste innehålla uppgifter om de elektroniska tjänsterna och tillhandahållaren av dessa.*

Förklarande anmärkningar – offentliggjorda den 3 april 2014

Vid tillämpningen av denna punkt ska en beskattningsbar person som vad beträffar tillhandahållande av elektroniska tjänster godkänner debitering av köparen eller godkänner leverans av tjänsterna eller fastställer de allmänna villkoren för tillhandahållandet inte kunna uttryckligen ange en annan person som tillhandahållare av dessa tjänster.

2. Punkt 1 ska också tillämpas om telefoni som tillhandahålls via internet, inklusive IP-telefoni (VoIP), tillhandahålls via ett telekommunikationsnät, ett gränssnitt eller en portal såsom en marknadsplats för applikationer enligt de villkor som anges i den punkten.

3. Denna artikel ska inte gälla beskattningsbara personer som enbart tillhandahåller hantering av betalningar av elektroniska tjänster eller telefoni som tillhandahålls via internet, inklusive IP-telefoni (VoIP), och som inte deltar i tillhandahållandet av dessa elektroniska tjänster eller telefonitjänster.

Artikel 13a

Den plats där en icke beskattningsbar juridisk person är etablerad, enligt artikel 56.2 första stycket och artiklarna 58 och 59 i direktiv 2006/112/EG, ska vara

- a) den plats där dennes centrala administrativa funktioner utförs, eller*
- b) platsen för varje annat etableringsställe som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna ta emot och använda de tillhandahållna tjänsterna för sitt eget behov.*

Artikel 18.2

2. Såvida han inte har uppgifter som motsäger det, får tillhandahållaren betrakta en köpare som är etablerad i gemenskapen som en icke beskattningsbar person, om han kan visa att köparen inte har meddelat honom sitt individuella registreringsnummer för mervärdesskatt.

Oavsett om det finns uppgifter som motsäger det, får dock tillhandahållaren av telekommunikationstjänster, sändningstjänster eller elektroniska tjänster betrakta en köpare som är etablerad i gemenskapen som en icke beskattningsbar person, förutsatt att denne inte har meddelat tillhandahållaren sitt individuella registreringsnummer för mervärdesskatt.

Artikel 24

Om tjänster som omfattas av artikel 56.2 första stycket eller artiklarna 58 och 59 i direktiv 2006/112/EG tillhandahålls en icke beskattningsbar person som är etablerad i mer än ett land eller som är bosatt i ett land och stadigvarande vistas i ett annat, ska företräde ges

- a) i fråga om en icke beskattningsbar juridisk person, åt den plats som avses i artikel 13a a i denna förordning, om det inte finns bevis för att tjänsten används vid det etableringsställe som avses i artikel 13a b,*

- b) *i fråga om en fysisk person, åt den plats där personen stadigvarande vistas, om det inte finns bevis för att tjänsten används på en plats där personen är bosatt.*

Underavsnitt 3a **Presumtioner för köparens plats**

Artikel 24a

1. *Vid tillämpningen av artiklarna 44, 58 och 59a i direktiv 2006/112/EG ska det om en tillhandahållare av telekommunikationstjänster, sändningstjänster eller elektroniska tjänster tillhandahåller dessa tjänster på en plats som exempelvis en telefonhytt, en telefonkiosk, en surfpunkt, ett internetkafé, en restaurang eller en hotelllobby, där det krävs att mottagaren av tjänsten är fysiskt närvarande på den platsen för att tjänsten ska kunna tillhandahållas av den tillhandahållaren, presumeras att köparen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas på platsen och att den tjänsten faktiskt används och utnyttjas där.*

2. *Om den plats som avses i punkt 1 i denna artikel är ombord på ett fartyg, luftfartyg eller tåg, där en persontransport genomförs i gemenskapen enligt artiklarna 37 och 57 i direktiv 2006/112/EG, ska platsen anses vara belägen i persontransportens avgångsland.*

Artikel 24b

Vid tillämpningen av artikel 58 i direktiv 2006/112/EG ska det om telekommunikationstjänster, sändningstjänster eller elektroniska tjänster tillhandahålls en icke beskattningsbar person

- a) *via dennes fasta marklinje presumeras att köparen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas på den plats där den fasta marklinjen är installerad,*
- b) *via mobila nät, presumeras att köparen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i det land som identifieras genom det mobila landsnumret för det SIM-kort som används när tjänsterna tas emot,*
- c) *för vilka det är nödvändigt att använda en dekoder eller en liknande anordning eller ett programkort och där det inte används någon fast marklinje, presumeras att köparen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas på den plats där dekodern eller den liknande anordningen finns eller, om den platsen inte är känd, den plats dit programkortet skickas för att användas där,*
- d) *under andra omständigheter än de som avses i artikel 24a och i leden a, b och c i denna artikel, presumeras att köparen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas på den plats som identifieras som sådan av den tillhandahållare som använder två, icke motstridiga bevishandlingar enligt artikel 24f i denna förordning.*

Underavsnitt 3b

Motbevisning av presumtioner

Artikel 24d

1. *Om en tillhandahållare tillhandahåller en tjänst förtecknad i artikel 58 i direktiv 2006/112/EG kan denne motbevisa en presumtion som avses i artikel 24a eller i leden a, b eller c i artikel 24b i denna förordning med hjälp av tre icke motstridiga bevishandlingar som visar att köparen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas någon annanstans.*
2. *En skatteförvaltning får motbevisa presumtioner som görs enligt artikel 24a, 24b eller 24c, i denna förordning om det finns tecken på missbruk eller oegentligheter från tillhandahållarens sida.*

Underavsnitt 3c

Bevisning för att identifiera köparens plats och motbevisning av presumtioner

Artikel 24f

Vid tillämpningen av bestämmelserna i artikel 58 i direktiv 2006/112/EG och fullgörande av kraven enligt led d i artikel 24b eller artikel 24d.1 i denna förordning, ska särskilt följande uppgifter tjäna som bevisning:

- a) *Köparens faktureringsadress.*
- b) *IP-adressen för den anordning som köparen använder eller valfri metod för geolokalisering.*
- c) *Bankuppgifter, exempelvis platsen för det bankkonto som används för betalning eller den faktureringsadress för köparen som banken har.*
- d) *Mobilt landsnummer (MCC) för den internationella identitet för mobilabonnet (IMSI) som lagras på det SIM-kort köparen använder.*
- e) *Platsen för köparens fasta marklinje via vilken tjänsten tillhandahålls denne.*
- f) *Andra kommersiellt relevanta uppgifter.*

Artikel 31c

Vid fastställandet av platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster eller elektroniska tjänster av en beskattningsbar person som agerar i eget namn tillsammans med tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, såsom semesterbyar eller områden som iordningställts för användning som campingplatser, ska dessa tjänster anses tillhandahållas på dessa platser.

Artikel 33a

Ett tillhandahållande av inträdesbiljetter till kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande evenemang av en förmedlare som agerar i eget namn men för organisatörens räkning eller av en annan beskattningsbar person än organisatören som agerar för egen räkning ska omfattas av artiklarna 53 och 54.1 i direktiv 2006/112/EG.

13.3. Genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013

Artikel 2

För telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster som en i gemenskapen etablerad tillhandahållare tillhandahåller en icke beskattningsbar person som är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas där, ska följande gälla:

- a) Platsen för tillhandahållandet med avseende på varje beskattningsgrundande händelse som inträffar före den 1 januari 2015 ska vara platsen där tillhandahållaren är etablerad enligt artikel 45 i direktiv 2006/112/EG, oavsett när tillhandahållandet eller det kontinuerliga tillhandahållandet av dessa tjänster slutförs.*
- b) Platsen för tillhandahållandet med avseende på varje beskattningsgrundande händelse som inträffar från och med den 1 januari 2015 ska vara platsen där köparen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas, oavsett när tillhandahållandet eller det kontinuerliga tillhandahållandet av dessa tjänster inleddes.*
- c) Om den beskattningsgrundande händelsen inträffade före den 1 januari 2015 i den medlemsstat där tillhandahållaren är etablerad ska ingen skatt kunna utkrävas i köparens medlemsstat från och med den 1 januari 2015 i förhållande till samma beskattningsbara händelse.*