



EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION

Bryssel den 23.12.2003
KOM(2003) 822 slutlig

2003/0329 (CNS)

Förslag till

RÅDETS DIREKTIV

**om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av
tjänster**

(framlagt av kommissionen)

MOTIVERING

1. INLEDNING

I juli 2000 meddelade Europeiska kommissionen att den hade för avsikt att lägga fram en rad nya förslag som ett led i sin nya strategi på mervärdesskatteområdet¹. En modernisering av reglerna om platsen för tillhandahållande av tjänster nämndes som en av de frågor som skulle prioriteras i det kommande arbetet.

Ett direktiv om ändring och ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, det s.k. e-handelsdirektivet² antogs den 7 maj 2002. Det sades i det sammanhanget att e-handelsdirektivet skulle utgöra den sista enskilda ändringen av artikel 9 i det sjätte mervärdesskattedirektivet³ innan man gjorde en samlad, grundlig översyn av samtliga regler om platsen för tillhandahållande av tjänster. I uttalanden till protokollet från det möte vid vilket rådet antog direktivet uppmanade flera delegationer kommissionen att påskynda denna översyn. De önskade särskilt att nuvarande snedvridningar på den inre marknaden när det gäller gränsöverskridande uthyrning av transportmedel skulle studeras.

Syftet med detta förslag är att få till stånd den första delen av en reform avseende reglerna om platsen för tillhandahållande av tjänster. Förslaget gäller tillhandahållanden som sker mellan beskattningsbara personer. Tillhandahållanden vid vilka kunden är en icke beskattningsbar person kommer att behandlas i ett kommande förslag.

2. BAKGRUND

Ända sedan arbetet med att införa ett gemensamt mervärdesskattesystem inleddes i gemenskapen under 1960-talet har det ansetts att beskattningen av tjänster borde ske i konsumtionsmedlemsstaten⁴. I samband med diskussionerna om det sjätte mervärdesskattedirektivet insåg man emellertid att det skulle kunna leda till vissa allvarliga praktiska problem om det slogs fast att platsen för beskattning alltid skall vara den plats där konsumtionen äger rum. Därför beslöt man att grundregeln när det gällde platsen för tillhandahållande av tjänster - och därmed platsen för beskattningen - skall vara den plats där tillhandahållaren är etablerad. För att en tjänst skall beskattas någon annanstans måste den omfattas av ett uttryckligt undantag från grundregeln.

Vid den tidpunkten ledde dessa bestämmelser i själva verket till att skatten till mycket stor del tillföll konsumtionslandet. De verkliga förhållandena på den inre marknaden, globaliseringen, avregleringar och den tekniska utvecklingen har emellertid gemensamt bidragit till enorma förändringar, både kvantitativt och strukturellt, i handeln med tjänster. Allt fler tjänster kan nu tillhandahållas på distans. Det sjätte mervärdesskattedirektivet har under åren därför ändrats flera gånger för att bemöta detta, och många närmare angivna tjänster beskattas i själva verket

¹ KOM (2000) 348 slutlig av den 7 juli 2000 *Strategi för förbättring av mervärdesskattesystemets funktion inom ramen för den inre marknaden*.

² Direktiv 2002/38/EG av den 7.5.2002.

³ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977.

⁴ I artikel 6.3 i rådets andra direktiv slogs fast att platsen för tillhandahållande av tjänster som allmän regel skulle anses vara den plats där den tjänst som tillhandahålls, den rätt som överförs eller beviljas eller det föremål som hyrs, används eller utnyttjas.

på den plats där konsumenten är etablerad⁵. Ändringarna har mestadels gällt tillhandahållanden som görs till beskattningsbara personer, eftersom det alltid funnits en enkel mekanism (förfarandet för omvänd betalningsskyldighet) när det gäller beskattningen av sådana tillhandahållanden. Tillhandahållanden som görs till icke beskattningsbara personer är däremot till största delen föremål för mervärdesbeskattning på den plats där tillhandahållaren är etablerad.

Vid tre skilda tillfällen under det gångna året har samråd ägt rum med medlemsstaterna inom ramen för arbetsgrupp 1 för att diskutera problemen när det gäller platsen för tillhandahållande av tjänster och hur dessa problem bäst kan lösas. Vidare hölls ett offentligt samråd i frågan i maj och juni 2003. Mer än 50 skriftliga svar inkom från industrisammanslutningar och företag i många olika länder.

De som framfört synpunkter håller med om att de nuvarande reglerna medför problem och ställer sig därför i allmänhet positiva till att reglerna om platsen för tillhandahållande av tjänster omprövas. Samtidigt framhålls att varje förändring på området måste avvägas mot skattemyndigheternas kontrollbehov och företagens administrativa skyldigheter och att den grundläggande principen om att mervärdesskatt skall tillfalla den medlemsstat i vilken konsumtionen äger rum måste respekteras.

Som ett resultat av dessa samråd har ett antal parametrar avseende ett förslag på området fastställts.

3. PARAMETRARNA

Enligt kommissionens mening bör varje ändring av reglerna om platsen för beskattningen av tjänster i så stor utsträckning som möjligt leda till att beskattningen sker på den plats där konsumtionen faktiskt äger rum. Förslaget beträffande platsen för tillhandahållande av tjänster bör vidare utformas i en avvägning mellan skattemyndigheternas kontrollbehov och företagens administrativa skyldigheter. Principen om beskattning på platsen för konsumtionen bör dock genomdrivas endast i den mån detta inte leder till ytterligare skyldigheter.

3.1. Beskattningsbara personer

För alla tillhandahållanden av tjänster som görs till beskattningsbara personer bör platsen för beskattning vara platsen för konsumtionen. När tjänster tillhandahålls ett företag utnyttjar företaget dem för att tillverka varor eller producera andra tjänster. Kostnaderna för tjänsterna ingår i varornas pris. För flertalet, kanske till och med samtliga, tjänster kan man därför med fog hävda att platsen för konsumtionen är den plats där kunden har etablerat sin ekonomiska aktivitet. Det är där tjänsterna konsumeras.

De nuvarande bestämmelserna innehåller 21 olika underregler om platsen för tillhandahållande av tjänster. 14 av dessa regler⁶ grundar sig, när det gäller gränsöverskridande tillhandahållanden av tjänster, på kriteriet om den plats där kunden är etablerad (eller den medlemsstat som tilldelat kunden ett registreringsnummer för mervärdesskatt). Skatten uppbärs via självtaxering (förfarandet för omvänd

⁵ I artikel 9.2 e i det sjätte mervärdesskattedirektivet anges de tillhandahållanden av tjänster som är föremål för beskattning på den plats där kunden är etablerad.

⁶ Artikel 9.2 e första till och med nionde strecksatserna, artikel 9.2 f, artikel 28b C, artikel 28b D, artikel 28b E och artikel 28b F.

betalningsskyldighet). Beroende på den ekonomiska aktivitetens art (beskattningsbara aktiviteter) kan den beskattningsbara personen ha rätt att göra motsvarande avdrag.

3.2. Icke beskattningsbara personer

Även för tillhandahållanden av tjänster som görs till icke beskattningsbara personer eller till slutkonsumenter bör man följa den allmänna principen om beskattning på den plats där konsumtionen faktiskt äger rum. I motsats till vad som gäller för tillhandahållanden av tjänster som görs till beskattningsbara personer är det när det gäller tillhandahållanden som görs till slutkonsumenter av ännu större betydelse att man fastställer platsen för konsumtionen, eftersom mervärdesskatten i det fallet inte är avdragsgill och därför utgör en del av medlemsstatens inkomster.

Tillämpning av den allmänna regeln om beskattning på den plats där kunden är etablerad eller bosatt skulle naturligtvis bättre avspegla principen om beskattning på platsen för konsumtionen, men skulle i dagens läge också leda till avsevärda praktiska problem. Det är inte realistiskt att vänta sig att slutkonsumenterna själva skall deklarerat skatt (dvs. tillämpa förfarandet för omvänd betalningsskyldighet) för tjänster som de köper i en annan medlemsstat och som de avser att konsumera i den medlemsstat där de är etablerade eller bosatta. Alternativet skulle vara att kräva att tillhandahållare av tjänster registrerar sig till mervärdesskatt i varje konsumtionsmedlemsstat så att de kan ta ut skatten och överföra den till den medlemsstat där den icke beskattningsbara personen är etablerad eller bosatt. Detta skulle emellertid innebära ett administrativt merarbete för företagen, vilket inte är önskvärt.

3.3. Förslagets räckvidd

Som ett resultat av ingående diskussioner med medlemsstaterna och det offentliga samråd som avslutades den 30 juni 2003 har en rad parametrar avseende förslaget fastställts. För närvarande koncentreras arbetet uteslutande på ändringar av bestämmelserna om tillhandahållanden av tjänster som görs till beskattningsbara personer (transaktioner av typ B2B). Tillhandahållanden som görs till icke beskattningsbara personer (transaktioner av typ B2C) kommer att tas upp vid en senare tidpunkt. I detta sammanhang anser kommissionen emellertid att en nödvändig förutsättning är att det införs en mekanism som, utan att det skapar onödiga administrativa svårigheter, möjliggör att skatten uppbärs i konsumtionslandet. På så sätt skulle det skapas en ordning med en enda kontaktpunkt (*one-stop shop*) motsvarande den som för närvarande gäller för tillhandahållare av tjänster på elektronisk väg vilka inte är etablerade i EU. Kommissionen kommer att nära följa upp hur denna ordning, som förefaller ha förutsättningar att ges en bredare tillämpning i gemenskapsinterna sammanhang, fungerar.

4. NUVARANDE REGLER FÖR BESKATTNINGSBARA PERSONER SAMT AKTUELLA PROBLEM

Enligt den allmänna regeln om platsen för tillhandahållande av tjänster skall platsen för beskattningen vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska aktivitet eller har ett fast etableringsställe från vilket tillhandahållandet av tjänster görs eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, den plats där tillhandahållaren är bosatt eller stadigvarande vistas⁷. Regeln kompletteras av en rad undantag⁸ som gäller före den

⁷ Artikel 9.1.

⁸ Artikel 9.2.

allmänna regeln och som, beroende på tillhandahållandets art, kan innebära att platsen för beskattning blir en annan.

Undantagen avser tjänster som har samband med fast egendom, transporttjänster (avseende både personer och varor), tjänster av kulturell, konstnärlig, idrottslig, vetenskaplig eller pedagogisk natur, arbete på materiell lös egendom samt tjänster av immateriell natur, inbegripet överlåtelse av upphovsrätter och patent, tillhandahållande av reklamtjänster och professionella tjänster (t.ex. tjänster av ingenjörer och advokater), tillhandahållande av personal, uthyrning av materiell lös egendom, telekommunikationstjänster, radio- och televisionssändningar samt tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

Denna regelstruktur medför en rad problem. Redovisningen i det följande är inte uttömmande men ger en överblick över problemen. Det bör också noteras att de angivna problemen lika väl skulle kunna gälla tillhandahållanden av tjänster som görs till icke beskattningsbara personer.

4.1. Allmänna problem

Ett allmänt problem som uppkommer i samband med artikel 9.1 är skyldigheten för en beskattningsbar person som tillhandahålls en tjänst men inte är etablerad i samma land som den som tillhandahåller tjänsten att begära återbetalning av mervärdesskatten enligt det åttonde eller det trettonde mervärdesskattedirektivet. Återbetalningsförfarandet kan vara komplicerat och mycket tidskrävande. För att slippa från detta förfarande händer det ofta att man otillbörligt utnyttjar förfarandet för omvänd betalningsskyldighet.

4.2. Transportmedel

Platsen för beskattning av ”transportmedel” har gett upphov till vissa meningsskiljaktigheter. Eftersom ett transportmedel lätt kan passera gränser är det svårt, för att inte säga omöjligt, att fastställa var det används. För tillämpningen av mervärdesskatt måste därför ett praktiskt kriterium fastställas för varje enskilt fall. I förenklingssyfte och i överensstämmelse med den allmänna regeln föreskrivs därför i det sjätte mervärdesskattedirektivet, för all uthyrning av transportmedel, att tjänsten skall anses tillhandahållas på den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska aktivitet, inte på den plats där den hyrda varan används.

Eftersom olika regler om avdrag för mervärdesskatt för bilar gäller i medlemsstaterna utgör gränsöverskridande leasing av motorfordon, särskilt långtidsleasing till beskattningsbara personer, ett problem. De nuvarande förhållandena ger beskattningsbara personer i vissa medlemsstater ett incitament till att hyra en bil som skall användas för kommersiella ändamål genom leasingavtal i en annan medlemsstat i stället för att skaffa sig den i den egna medlemsstaten, för att på så sätt komma i åtnjutande av mera fördelaktiga avdragsregler.

Räckvidden av begreppet ”transportmedel” har också lett till problem. Det har diskuterats i mervärdesskattekommittén huruvida släpvagnar, påhängsvagnar, containrar och lastpallar borde inbegripas i ”transportmedel” och uthyrning av dem alltså undantas från artikel 9.2 e.

4.3. Registrering till mervärdesskatt i andra medlemsstater

Ofta händer det att en tillhandahållare av tjänster tillhandahåller tjänster som gäller materiell lös egendom i en annan medlemsstat än den där han är etablerad. Mervärdesskatt skall betalas i den medlemsstat där arbetet utförts. Detta betyder för närvarande att tillhandahållaren kan behöva registrera sig till mervärdesskatt hos skattemyndigheten i den medlemsstaten och betala mervärdesskatt där. För många företag kan detta bli administrativt mycket betungande,

särskilt om de utför aktiviteter i flera medlemsstater (t.ex. om de har Europatäckande tjänste- och underhållskontrakt). Kontrollen över sådana företag kan också bli betungande för skattemyndigheterna.

4.4. Immateriella tjänster (tolkning av nuvarande artikel 9.2 e)

Enligt Europeiska gemenskapernas domstolens praxis anges i artikel 9.2 var i ett antal specifika fall platsen för tillhandahållande av tjänster skall anses belägen, medan den allmänna regeln på området fastställs i artikel 9.1. I varje enskild situation uppkommer alltså frågan om huruvida den täcks av ett i artikel 9.2 nämnt specifikt fall. Om den inte täcks omfattas den av artikel 9.1⁹.

Detta har i själva verket satt stor press på den nuvarande artikel 9.2 e, där man räknar upp tjänster för vilka en kund som är en beskattningsbar person kan redovisa mervärdesskatt enligt förfarandet för omvänd betalningsskyldighet. Till de tjänster som man anser skulle kunna komma i fråga för den artikeln hör förvaltningsavgifter, laboratorietjänster (t.ex. provningar för att fastställa överensstämmelse med tekniska specifikationer), produktkontroller inbegripet analys och certifiering samt tolknings- och översättningstjänster¹⁰.

Faktum är att alla nya, och alla tidigare okända, tjänster som inte faller inom ramen för något av undantagen är beskattningsbara på den plats där tillhandahållaren är etablerad. Detta gäller också tjänster som lätt kan tillhandahållas på distans eller på olika stadier i produktionskedjan. Detta kan leda till fall av dubbelbeskattning, icke avsedd utebliven beskattning samt ofta komplicerade och tidskrävande återbetalningsförfaranden enligt det åttonde eller det trettonde mervärdesskattedirektivet.

4.5. Kombinerade tillhandahållanden

I de nuvarande reglerna beaktas inte kombinerade eller sammansatta tillhandahållanden av tjänster på ett sätt som är tillfyllest. Sådana tjänster kan omfatta flera olika aspekter, varav en del kanske täcks av artikel 9.2 e i dess nuvarande utformning, andra inte. Frågan om hur ett sådant tillhandahållande skall definieras uppkommer alltid, eftersom parterna i en sådan transaktion i regel föredrar att förfarandet för omvänd betalningsskyldighet skall tillämpas framför att platsen för tillhandahållandet skall omfattas av den allmänna regeln. Ett exempel på sådana tillhandahållanden är avfallshantering, ett komplext tillhandahållande¹¹ som innefattar en mängd olika och successiva transaktioner som inte täcks av artikel 9.2 c i dess nuvarande utformning. Tillhandahållande av denna tjänst har endast några av egenskaperna hos tjänster som består i arbete på materiell lös egendom i den mening som avses i artikel 9.2 c fjärde strecksatsen och omfattas därför av den allmänna regeln i artikel 9.1.

⁹ Dom av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Jürgen Dudda mot Finanzamt Bergisch Gladbach, punkt 21.

¹⁰ Tjänster av detta slag diskuteras regelbundet i mervärdesskattekommittén, där man eftersträvar en gemensam tolkning av hur de skall behandlas i skattehänseende.

¹¹ Mål C-429/97, Europeiska kommissionen mot Franska republiken.

5. SAMMANFATTNING AV DE FÖRESLAGNA REGLERNA AVSEENDE BESKATTNINGSBARA PERSONER

Det har konstaterats att en grundläggande ändring av reglerna om platsen för tillhandahållanden av tjänster som görs till beskattningsbara personer måste övervägas. Huvudregeln bör vara att platsen för sådana tillhandahållanden skall vara ”den plats där kunden är etablerad”. Enligt de nuvarande bestämmelserna används både den plats där den beskattningsbara personen är etablerad och den medlemsstat där kunden är registrerad till mervärdesskatt som kriterium för att fastställa platsen för tillhandahållande av tjänster. Bättre vore att i stället välja den plats där kunden är etablerad som grund, eftersom alla beskattningsbara aktiviteter och alla från mervärdesskatt undantagna aktiviteter därigenom skulle täckas. Detta föreslås bli den allmänna regeln samtidigt som man behåller en rad undantag, i stor utsträckning baserade på de nuvarande kriterierna. Härigenom slår man vakt om den allmänna principen om beskattning på platsen för konsumtionen samtidigt som man ser till att systemet kan fungera rent praktiskt i det att man inte lägger någon oskälig administrativ börda på vissa företag.

Ändringen skulle få effekter i två avseenden. Dels skulle den begränsa de fall då en tillhandahållare skulle vara tvungen att låta registrera sig till mervärdesskatt när han utför tjänster i en annan medlemsstat än den där han är etablerad. Dels skulle den leda till ökat utnyttjande av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet (dvs. självtaxering) i de fall då en beskattningsbar person är mottagare av tjänster som tillhandahålls av en person som inte är etablerad i samma land. Båda dessa effekter kan ses som väsentliga förenklingar.

Fortfarande skulle man, som tidigare nämnts, av administrativa såväl som av politiska skäl, behöva fastställa vissa undantag till den allmänna regeln. Det rör sig om följande undantag:

Det första undantaget skulle gälla tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom. Det skulle i stort sett vara samma undantag som det nuvarande i artikel 9.2 a i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Den nuvarande regeln är ganska enkel att tillämpa och leder normalt till beskattning på den plats där tjänsten konsumeras. Denna sektor omfattas dessutom ofta av undantag från skatteplikt, vilket i sin tur påverkar rätten till avdrag.

Det andra undantaget skulle gälla tillhandahållande av tjänster som avser persontransport. Det skulle vara mycket svårt att ta åtgärda detta endast avseende beskattningsbara personer och varje ändring i detta avseende skulle kunna resultera i svåra tolkningsproblem och administrativa svårigheter. Kommissionen erkänner att de nuvarande bestämmelserna ger upphov till problem och avser därför att ta upp frågan i den kommande utvärderingen av transaktioner av typ B2C.

Det tredje undantaget skulle gälla tillhandahållande av tjänster som avser kulturella, konstnärliga, idrottsliga, underhållningsmässiga och liknande aktiviteter. Även beträffande dessa resulterar den nuvarande regeln, som grundar sig på platsen där tjänsterna faktiskt utförs, i regel i att beskattning äger rum på platsen för konsumtionen¹². Dock föreslås, huvudsakligen i förenklingssyfte, att tillhandahållanden av vetenskapliga och pedagogiska tjänster inte längre skall omfattas av undantaget när de görs till beskattningsbara personer. Företag som köper sådana tjänster i en annan medlemsstat än den där de är etablerade skulle då inte längre behöva utnyttja återbetalningsmekanismen i det åttonde mervärdesskattedirektivet.

¹² Nuvarande artikel 9.2 c i det sjätte mervärdesskattedirektivet.

Det sista undantaget skulle gälla tillhandahållande av vissa tjänster av materiell natur, såsom restaurangtjänster. Genom detta undantag skulle säkras att tillhandahållanden av tjänster för omedelbar konsumtion på en lätt identifierbar plats blir föremål för mervärdesskatt på den plats där tillhandahållaren är etablerad. Genom detta undantag skulle man beakta var tjänsterna i fråga faktiskt konsumeras. Det skulle bli lättare för tillhandahållare av sådana tjänster att följa undantagsregeln (dvs. de skulle inte behöva bekymra sig om huruvida deras kund är en beskattningsbar eller en icke beskattningsbar person). Detta är emellertid en svår fråga, och kommissionen skulle följa upp det här undantaget från den allmänna regeln för att sedan pröva det i samband med översynen av reglerna för icke beskattningsbara personer (dvs. reglerna för transaktioner av typ B2C).

6. EFFEKTERNA AV DE FÖRESLAGNA REGLERNA NÄR DET GÄLLER DE NÄMND PROBLEMEN

De föreslagna ändringarna skulle till största delen lösa många av de ovannämnda problemen.

Det allmänna problemet (avsnitt 4.1) med missbruk av artikel 9.2 e skulle till stor del lösas, eftersom den plats där kunden är etablerad skulle bli den allmänna regeln för fastställande av platsen för tillhandahållandet.

Det problem som gäller uthyrning av transportmedel (avsnitt 4.2) är i grunden en fråga om skiljaktiga avdragsregler i medlemsstaterna, vilket i sin tur leder till snedvridningar. Detta problem skulle genom kommissionens förslag undvikas i de fall transportmedlet hyrs eller omfattas av ett leasingavtal för en period som överstiger 30 dagar. I och med att platsen för beskattning ändras till den plats där kunden är etablerad skulle nämligen förfarandet för omvänd betalningsskyldighet och lokala avdragsregler gälla. Skatteincitamentet till att hyra en bil för långvarig användning i kommersiellt syfte i andra medlemsstater skulle alltså bortfalla. Beskattningen av korttidsuthyrning eller korttidsleasing av transportmedel skulle även i fortsättningen ske på den plats där tillhandahållaren av tjänsten har etablerat sin ekonomiska aktivitet, vilket bättre avspeglar var konsumtionen sannolikt äger rum.

Problemet med flerdubbel registrering (avsnitt 4.3) skulle till stor del lösas, eftersom tillhandahållare av tjänster normalt inte längre skulle behöva registrera sig till mervärdesskatt när de tillhandahåller tjänster i andra medlemsstater. Problemet bottnar till stor del i det nuvarande undantag från den allmänna regeln som nu finns i artikel 9.2 c. Det föreslås till exempel att tjänstekontrakt som omfattar arbete på materiell lös egendom skall omfattas av den allmänna regeln.

Frågan om lämpligheten av en förteckning över tillhandahållanden av tjänster, som den i den nuvarande artikel 9.2, skulle inte längre vara relevant (avsnitt 4.4). Förteckningen skulle inte längre behöva upprätthållas eller uppdateras när nya relevanta tjänster dyker upp på marknaden eller identifieras. Dessutom skulle det inte längre uppkomma några tolkningsfrågor beträffande de tjänster som nu anges i förteckningen. Eftersom den nuvarande artikel 9.2 e i själva verket blir den nya allmänna standardregeln skulle alla nya tjänster automatiskt komma att omfattas.

Vad så slutligen gäller kombinerade tillhandahållanden (avsnitt 4.5) skulle, i och med att platsen för tillhandahållande av tjänster normalt ändras till den plats där kunden är etablerad och förfarandet för omvänd betalningsskyldighet gäller, alla sådana tillhandahållandena komma att omfattas av den allmänna regeln. De nuvarande problemen i samband med förteckningen att bedöma omständigheterna och de faktiska förhållandena för nya

kommersiella företeelser (t.ex. tjänstepaket som omfattar många olika tjänstekomponenter) skulle minska.

7. UTVIDGNING AV SYSTEMET FÖR UTBYTE AV INFORMATION OM MERVÄRDESSKATT (VIES) TILL ATT OCKSÅ OMFATTA TJÄNSTER

Systemet för utbyte av information om mervärdesskatt (VIES) inrättades 1993 för att medlemsstaterna skulle kunna kontrollera beskattningsbara personers gemenskapsinterna förvärv av varor vilka är undantagna från skatteplikt. I och med att de administrativa formaliteterna vid passage av gemenskapens inre gränser avskaffades från och med den 1 januari 1993 hade det blivit nödvändigt att införa detta system för informationsutbyte. Skälet till att systemet endast omfattade gemenskapsinterna leveranser av varor var att merparten av bestämmelserna om platsen för beskattning av tjänster inte hade ändrats genom upprättandet av den inre marknaden.

Genom systemet för utbyte av information om mervärdesskatt tillhandahålls för närvarande uppgifter om gemenskapsinterna leveranser av varor vilka är undantagna från skatteplikt. Beskattningsbara personer som utför gemenskapsinterna leveranser av varor lämnar uppgift om dessa leveranser i periodiska sammanställningar (normalt på kvartalsbasis) till den nationella skattemyndigheten. Myndigheten mottar uppgifterna och översänder dem sedan på elektronisk väg till den medlemsstat där den beskattningsbara person som gör det gemenskapsinterna förvärvet av varor är etablerad. Den medlemsstaten kan sedan kontrollera om förfarandet för omvänd betalningsskyldighet har tillämpats korrekt. Det bör också nämnas att detta informationssystem används för utbyte av information som mottagits från icke-etablerade beskattningsbara personer som utnyttjar den särskilda ordning som infördes genom direktivet om ändring och ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg (e-handelsdirektivet), vilket antogs i maj 2002 och började tillämpas den 1 juli 2003¹³.

Sett ur skattemyndigheternas perspektiv finns nu system och förfaranden på plats för att mottaga, lagra, överföra och använda uppgifter från systemet. Det skulle inte medföra något större merarbete för myndigheterna om även tjänster skulle omfattas av detta informationssystem.

Om reglerna om platsen för tillhandahållande av tjänster ändras är det enligt kommissionens mening motiverat att låta de rapporteringsskyldigheter som nu gäller avseende gemenskapsinterna leveranser av varor utsträckas till att gälla även tjänster som omfattas av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet. Därmed skulle man utvidga det område som omfattas av informationsutbyte mellan medlemsstaterna genom systemet för utbyte av information om mervärdesskatt. I det samrådsdokument från kommissionen som offentliggjordes den 7 maj 2003 efterlystes synpunkter på frågan om en utvidgning av systemet. I allmänhet bemöttes detta uppslag negativt, främst därför att man trodde det skulle leda till administrativt merarbete och hyste betänkligheter när det gällde systemets korrekthet och effektivitet. Kommissionen kommer därför att se över hur det nuvarande systemet fungerar rent tekniskt och undersöka om det kan förbättras så att det blir enklare, snabbare och mera tillförlitligt. Översynen kommer att inledas i januari 2004, och utvidgningen av rapporteringsskyldigheterna till att omfatta också tjänster kommer att genomföras först från

¹³ Artikel 26c i det sjätte mervärdesskattedirektivet.

och med januari 1998. Dessförinnan kommer kommissionen att lägga fram ett separat förslag om att ändra förordningen om administrativt samarbete på mervärdesskatteområdet¹⁴ i syfte att fastställa regler beträffande utbyte av denna information mellan medlemsstaterna.

8. INNEBÖRDEN AV ”FAST ETABLERINGSSTÄLLE”

Det har hävdats att begreppet ”fast etableringsställe” (eller, synonymt, ”fast driftsställe”) ger upphov till problem och bör klargöras i lagen. Frågan om innebörden av begreppet ”fast driftsställe” har behandlats i flera beslut av domstolen. I huvudsak har domstolen i sina beslut framhållit att ett företags driftsställe måste ha en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna. Kommissionen anser att reglernas nuvarande utformning härvidlag är godtagbar. Många av de synpunkter som lämnades i samband med det offentliga samrådet ligger i linje med denna ståndpunkt.

Det har också framhållits att det, när en beskattningsbar person som tillhandahåller en tjänst har mer än ett etableringsställe (t.ex. ett permanent etableringsställe i en medlemsstat och ett fast etableringsställe i en annan), kan vara osäkert vilket etableringsställe som faktiskt utför eller mottar tillhandahållandet och att det därför borde fastställas kriterier för avgörandet. Kommissionen anser att frågan om från vilket etableringsställe tillhandahållandet av en tjänst görs till syvende och sist är en fråga om de faktiska förhållandena och att införandet av kriterier som skall beaktas vid avgörandet i frågan inte nödvändigtvis skulle innebära en förenkling. Även denna ståndpunkt får stöd bland dem som yttrat sig i samband med samrådet.

9. FÖRETAGSINTERNA TJÄNSTER

Kommissionen anser att tillhandahållande av tjänster mellan ett företags filialer eller mellan en filial och dess huvudkontor (dvs. mellan olika etableringsställen) normalt faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt, förutsatt att filialerna ingår i en och samma rättsliga enhet. Detta gäller oavsett om etableringsställena är belägna inom en och samma medlemsstat eller i flera länder. Kommissionen är medveten om att alla medlemsstaterna inte delar dess uppfattning. Det nuvarande läget leder till osäkerhet och till en ibland överdriven tillämpning av mervärdesskatt på tillhandahållanden av tjänster vilka är undantagna från skatt (t.ex. tillhandahållande av finansiella tjänster).

Denna fråga togs upp i flera av de synpunkter som framfördes i samband med det offentliga samrådet. Många av dem som yttrade sig framhöll att detta var en problematisk aspekt när det gällde gränsöverskridande transaktioner. Osäkerheten om hur företagsinterna tjänster skall behandlas skulle skingras om man inför en särskild bestämmelse som bekräftar att sådana tjänster för mervärdesskatteändamål inte skall anses som tillhandahållanden av tjänster.

Kommissionen är också medveten om att det inom sektorer som är undantagna från skatteplikt finns en tendens att tjänster köps eller tillhandahålls i medlemsstater med låg mervärdesskattesats eller i tredjeländer. Tjänster för vilka ingen rätt till avdrag skulle föreligga (t.ex. tjänster som är avsedda att användas i samband med ett från mervärdesskatt undantaget tillhandahållande av tjänster) förvärvas i den medlemsstat som har den lägsta mervärdesskattesatsen eller i ett tredjeland för att sedan föras vidare till filialer som är belägna

¹⁴ Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003.

i andra medlemsstater med högre mervärdesskattesatser. Detta är ett problem endast om filialen är belägen i ett annat land, eftersom det då finns en ”skattegräns”. Kommissionen kommer att fortsätta att följa upp situationen och, om det behövs, ta upp frågan i samband med att den lägger fram förslag om de olika sektorer som omfattas av undantag från skatteplikt.

10. SAMMANFATTNING

Enligt nuvarande regler om platsen för tillhandahållanden av tjänster beskattas dessa på grundval av var tillhandahållaren av tjänsterna är etablerad, såvida det inte särskilt anges att de skall beskattas någon annanstans. Det finns i själva verket en rad undantag från den allmänna regeln. Som en följd av globaliseringen och tekniska framsteg och på grund av tjänsternas natur (t.ex. tillhandahållande av immateriella tjänster eller av kombinerade tjänster) är det emellertid svårt att lägga till nya, väl definierade undantag. Ofta förekommer det att frågan om platsen för tillhandahållande av tjänster avgörs av domstolarna. För skattebetalarna har det blivit svårt att tillämpa den nuvarande ordningen. Den är också svår att administrera för skattemyndigheterna.

Om man för att komma till rätta med detta lägger om beskattningen från den plats där tillhandahållaren är etablerad till den plats där kunden är etablerad, får man en lösning som bättre avspeglar de nuvarande förhållandena inom tjänstesektorn och ger aktörerna ökad rättssäkerhet. Det skulle fortfarande krävas undantag från den allmänna regeln, men de skulle gälla tillhandahållanden av tjänster med tydliga särdrag som gör att det från administrativ synpunkt skulle vara ganska okomplicerat att fastställa platsen för beskattning (t.ex. uthyrning av fast egendom) och som bättre avspeglar platsen för den faktiska konsumtionen (t.ex. tillträde till sportevenemang).

11. KOMMENTARER TILL DE ENSKILDA BESTÄMMELSERNA

Uppläggningsen av den nya artikel 9 är i stora drag densamma som i den nuvarande artikeln. Den nya artikel 9 innehåller den allmänna regeln om platsen för tillhandahållande, både avseende beskattningsbara personer och avseende icke beskattningsbara personer. Därefter följer en rad undantag, som i vissa fall gäller beskattningsbara personer, i andra icke beskattningsbara personer och i ytterliga andra båda. Om något specifikt undantag inte är tillämpligt gäller den allmänna regeln i artikel 9 om platsen för tillhandahållande beskattning.

Artikel 1.1

Artikel 6.6: Företagsinterna transaktioner

Denna bestämmelse bekräftar kommissionens och det stora flertalet medlemsstaters uppfattning. När ett tillhandahållande av tjänster äger rum inom en och samma rättsliga enhet (t.ex. från ett huvudkontor till en filial) anses det inte som ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Detta gäller vare sig etableringsställena är belägna inom en och samma medlemsstat eller i flera länder. Tjänster som utförs mot ersättning mellan separata rättsliga enheter (t.ex. mellan ett huvudkontor och ett helägt dotterbolag) anses däremot som tillhandahållanden av tjänster.

Artikel 1.2

Artikel 9: Allmän regel

Punkt 1:

Den nya allmänna regeln för platsen för tillhandahållande av tjänster till beskattningsbara personer grundar sig på var den beskattningsbara person som är mottagare av tjänsterna är etablerad, inte längre på i vilken jurisdiktion tillhandahållaren är etablerad. Vid tillhandahållanden av tjänster som görs av personer som är etablerade i andra länder kommer den beskattningsbara personen alltså att tillämpa förfarandet för omvänd betalningsskyldighet. Långtidsuthyrning eller långtidsleasing av motorfordon omfattas av den allmänna regeln, liksom de flesta tillhandahållanden av tjänster som görs av förmedlare.

Punkt 2:

Reglerna är oförändrade när det gäller icke beskattningsbara personer. Liksom tidigare gäller enligt den allmänna regeln att platsen för tillhandahållandet av tjänster till sådana personer bestäms på grundval av var tillhandahållaren är etablerad. [Jfr. nuvarande artikel 9.1]

Punkt 3:

I denna punkt behandlas frågan i mervärdesskattesammanhang om personer som utför både ekonomiska (beskattningsbara eller från skatteplikt undantagna) aktiviteter och aktiviteter som faller utanför det sjätte direktivets räckvidd. I administrativt förenklingssyfte och för att öka alla berörda parter rättssäkerhet behandlas dessa personer vid tillämpning av artikel 9 som beskattningsbara personer när det gäller förvärv av tjänster. Detta betyder att de, även om en viss tjänst kan vara avsedd att användas som "insatsvara" i en transaktion som de utför i egenskap av icke beskattningsbara personer, behandlas som beskattningsbara personer när det gäller fastställande av platsen för beskattning av de förvärvade tjänsterna. Detsamma skulle naturligtvis också gälla för en beskattningsbar aktivitet som är undantagen från skatteplikt. Personerna i fråga måste redovisa mervärdesskatt för insatsvaran genom förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, men har ingen rätt att göra avdrag.

Artikel 9a: Fast egendom

Det undantag från den allmänna regeln som gäller tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom gäller avseende både beskattningsbara personer och icke beskattningsbara personer. Texten är praktiskt taget oförändrad, men har kompletterats med "tillhandahållande av logi i hotell eller liknande inrättningar" samt "beviljande av rätten av nyttja fast egendom", detta för att bekräfta att tillhandahållande av hotelltjänster och tillträde till avgiftsbelagda vägar anses ha samband med fast egendom. [Jfr. nuvarande artikel 9.2 a]

Artikel 9b: Persontransport

Detta undantag från den allmänna regeln omfattar tillhandahållande av tjänster som rör persontransport och gäller avseende både beskattningsbara personer och icke beskattningsbara personer. Bestämmelserna om beskattning av sådana tillhandahållanden har inte ändrats. Tillhandahållande av tjänster som rör transport av varor för beskattningsbara personer omfattas av de allmänna reglerna, medan motsvarande tillhandahållande för icke beskattningsbara personer omfattas av artikel 9e. [Jfr. nuvarande artikel 9.2 b.] Som nämnts i

det föregående avses dessa regler komma att behandlas i den kommande utvärderingen av transaktioner av typ B2C.

Artikel 9c: Kulturella, konstnärliga, idrottsliga, underhållningsmässiga och liknande aktiviteter

Detta undantag från den allmänna regeln gäller kulturella, konstnärliga, idrottsliga, underhållningsmässiga och liknande aktiviteter. Det gäller avseende både beskattningsbara personer och icke beskattningsbara personer. Texten är praktiskt taget oförändrad i förhållande till den nuvarande artikel 9.2 c första strecksatsen, men inkluderar inte längre vetenskapliga och pedagogiska aktiviteter avseende beskattningsbara personer. Det betyder att beskattningsbara personer måste tillämpa förfarandet för omvänd betalningsskyldighet i stället för att betala mervärdesskatt och sedan begära återbetalning enligt det åttonde eller det trettonde mervärdesskattedirektivet. För vetenskapliga tjänster och pedagogiska tjänster som tillhandahålls icke beskattningsbara personer gäller artikel 9f.

Artikel 9d: Tillhandahållanden av specifika tjänster som görs till beskattningsbara personer

Det sista undantaget från den allmänna regeln gäller platsen för tillhandahållanden av vad som kan beskrivas som ”materiella” tjänster vilka görs till beskattningsbara personer. Syftet med detta undantag är att säkerställa att tillhandahållanden av tjänster för omedelbar konsumtion på lätt identifierbara platser (t.ex. restaurangmåltider och hårklippning) anses äga rum på ursprungsplatsen. Denna regel avspeglar på ett bättre sätt de faktiska förhållandena när det gäller var sådana tjänster konsumeras och är lättare att administrera för tillhandahållare av sådana tjänster.

Undantaget bygger på tre förutsättningar. Den första är att tillhandahållandet av tjänsten görs i den medlemsstat där leverantören är etablerad eller har ett fast etableringsställe. Den andra är att både tillhandahållaren av tjänsten och hans kund är fysiskt närvarande. Den tredje är att tillhandahållandet av tjänsten sker direkt till den enskilde för omedelbar konsumtion, dvs. att dessa tjänsters natur avspeglas.

Långtidsuthyrning eller långtidsleasing av materiell lös egendom (t.ex. leasing av bilar) samt arbete på lös egendom (t.ex. bilreparationer) utesluts uttryckligen. Sådana tillhandahållanden av tjänster omfattas alltså av den allmänna regeln.

Med *långtidsuthyrning* eller *långtidsleasing* avses ett avtal enligt vilket materiell lös egendom ställs till förfogande för oavbrutet innehav eller bruk under en period omfattande mer än 30 dagar. Om, till exempel, en beskattningsbar person på en flygplats för affärsändamål hyr en bil som skall användas under fem dagar, kommer som plats för tillhandahållandet att gälla den plats där tillhandahållaren är etablerad, inte den plats där den beskattningsbara kunden är etablerad. Genom denna regel avspeglas bättre var den lösa materiella egendomen används. Den medför också administrativa lättnader för tillhandahållarna.

Som tidigare nämnts kommer kommissionen att följa upp tillämpningen av denna bestämmelse för att sedan pröva den i samband med översynen av reglerna för icke beskattningsbara personer (dvs. reglerna för transaktioner av typ B2C).

Artikel 9e: Tillhandahållanden av tjänster som avser transport av varor, vilka görs till icke beskattningsbara personer

När det gäller beskattningsbara personer kommer alla tillhandahållanden av tjänster som avser transport av varor eller underordnade tjänster till sådana transporter att omfattas av den allmänna regeln i den nya artikel 9. Som en följd av detta utgår artikel 28b C och D.

När det gäller icke beskattningsbara personer konsolideras reglerna genom att nuvarande artikel 9.2 b, artikel 28b C 1, artikel 28b C 4 och en del av artikel 28b E 1 sammanförs. För alla tillhandahållanden av tjänster som avser transport kommer avgångsorten för transporten att gälla som platsen för tillhandahållandet. Genom denna bestämmelse ändras platsen för tillhandahållande av tjänster som avser transport av importerade och exporterade varor för icke beskattningsbara personer. Detta får emellertid obetydliga konsekvenser, eftersom sådana tillhandahållanden redan är undantagna från skatteplikt enligt artikel 14.1 i eller artikel 15.13. Det bör noteras att avgångsorten kommer att anses som platsen för tillhandahållandet även i fråga om underordnade tjänster som tillhandahålls av förmedlare i icke beskattningsbara personers namn och för deras räkning.

Artikel 9f: Tillhandahållanden av specifika tjänster som görs till icke beskattningsbara personer

Regeln beträffande tillhandahållanden av underordnade tjänster till transporttjänster, värdering av eller arbete på materiell lös egendom samt tjänster som avser vetenskapliga eller pedagogiska aktiviteter, vilka görs till icke beskattningsbara personer, ändras inte. Sådana tillhandahållanden kommer också i fortsättningen att beskattas på den plats där tjänsterna faktiskt utförs. I den nya artikel 9f har intagits den andra, den tredje och den fjärde strecksatsen i den nuvarande artikel 9.2 c.

Artikel 9g: Tillhandahållanden av tjänster på elektronisk väg som görs till icke beskattningsbara personer

Platsen för tillhandahållanden av tjänster på elektronisk väg, dvs. sådana tjänster som anges i bilaga L, vilka görs till icke beskattningsbara personer av tillhandahållare som inte är etablerade i EU kommer också i fortsättningen att vara den plats där den icke beskattningsbara personen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas. Tillhandahållare av sådana tjänster vilka inte är etablerade i EU måste ta ut mervärdesskatt. Skatten överförs sedan till den medlemsstat där den icke beskattningsbara personen är etablerad.

Enligt artikel 4 i rådets direktiv 2002/38/EG¹⁵ skall denna regel tillämpas under tre år från och med den 1 juli 2003.

Artikel 9h: Tillhandahållanden av telekommunikationstjänster och av tjänster avseende radio- och televisionssändningar vilka görs till icke beskattningsbara personer

Platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster och av tjänster avseende radio- och televisionssändningar vilka görs till icke beskattningsbara personer av tillhandahållare som inte är etablerade i EU kommer också i fortsättningen att vara den plats där den egentliga

¹⁵ Rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

användningen eller det egentliga utnyttjandet av tjänsterna äger rum. Artikeln innehåller också en definition av *telekommunikationstjänster*.

Artikel 9i: Tillhandahållanden av förmedlingstjänster som görs till icke beskattningsbara personer

Platsen för tillhandahållanden av tjänster som görs av förmedlare i andra personers namn och för deras räkning skall, när tjänsterna är en del av transaktionen, vara den plats där dessa transaktioner äger rum. Denna artikel gäller inte de tjänster som avses i artikel 9e och 9j.

Artikel 9j: Tillhandahållanden av tjänster som görs till icke beskattningsbara personer utanför gemenskapen

Enligt denna regel kommer platsen för tillhandahållanden av vissa närmare angivna ”immateriella” tjänster som görs till icke beskattningsbara personer som är bosatta utanför gemenskapen att vara den plats där den icke beskattningsbara personen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas. Förteckningen över dessa tjänster motsvarar till stor del den nuvarande förteckningen i artikel 9.2 e.

Artikel 9k: Användning och utnyttjande har företräde

Enligt denna regel har en medlemsstat rätt att avvika från gällande regler om platsen för tillhandahållande av tjänster om det är nödvändigt för att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen. De två regler som medlemsstaterna kan utnyttja härvidlag motsvarar de nuvarande bestämmelserna i artikel 9.3. För närvarande får dessa bestämmelser emellertid endast tillämpas på sådana tillhandahållanden för vilka artikel 9.2 e gäller. De nya reglerna föreslås gälla i fråga om alla bestämmelser om platsen för tillhandahållande av tjänster, såväl avseende beskattningsbara personer som avseende icke beskattningsbara personer.

Artikel 1.3

Artikel 12.3 a fjärde stycket: Skattesatser

Artikeln behöver ändras, eftersom motsvarande punkt i artikel 9 har omnumrerats.

Artikel 1.4 a

Artikel 21.1 b: Förfarandet för omvänd betalningsskyldighet

Denna regel ändras som en följd av att regeln om platsen för tillhandahållanden som görs till beskattningsbara personer ändras. Förfarandet för omvänd betalningsskyldighet är för närvarande tillämpligt när en beskattningsbar person köper en tjänst som nämns i artikel 9.2 e från en beskattningsbar person som är etablerad i ett annat land. Ändringen avspeglar den nya bestämmelsen, särskilt första meningen i artikel 9.1.

Artikel 1.4 b

Artikel 21.5: Flera etableringsställen och förfarandet för omvänd betalningsskyldighet

En ny artikel 21.5 införs för att reglera den situationen att en beskattningsbar persons etableringsställe är beläget i ett annat land, samtidigt som denna person också är etablerad i kundens medlemsstats territorium som icke-etablerad beskattningsbar person. Det har

framkommit vid diskussionerna i mervärdesskattekommittén att bestämmelserna om förfarandet för omvänd betalningsskyldighet inte är rättsligt gällande i detta fall, även om situationen är jämförbar med situationen för en icke-etablerad beskattningsbar person. Den nya bestämmelsen bringar klarhet i fråga om vilken part som är skyldig att redovisa mervärdesskatt.

Artikel 1.5

Artikel 22.6 b: Utvidgning av VIES till att också omfatta tjänster

Den nuvarande artikel 22.6 b ersätts med verkan från och med den 1 januari 2008. Därigenom ges kommissionen tillräcklig tid för att se över och förbättra det nuvarande systemet för utbyte av information om mervärdesskatt (VIES) så att det kan utsträckas till att också omfatta tjänster. Från och med den dagen kommer den som tillhandahåller beskattningsbara personer (dvs. kunder) som är skyldiga att redovisa mervärdesskatt enligt förfarandet för omvänd betalningsskyldighet tjänster att behöva inkludera tjänster i sina periodiska sammanställningar. De uppgifter som måste redovisas är tillhandahållarens registreringsnummer för mervärdesskatt, kundens registreringsnummer för mervärdesskatt och det totala värdet av tillhandahållanden av tjänster vilka gjorts till varje enskild beskattningsbar kund.

Artikel 1.6

Artikel 28b C, D, E och F: Reglerna om specifika tillhandahållanden av tjänster upphör att gälla

Enligt förslaget kommer bestämmelserna i artikel 28b C, D, E och F att upphöra att gälla. Beroende på vilken bestämmelse det gäller har den antingen blivit överflödigt eller av administrativa förenklingsskäl intagits på annat håll i texten.

Artikel 28b C

Tillhandahållanden av gemenskapsintern transport av varor vilka görs till beskattningsbara personer kommer härnäst att omfattas av den allmänna regeln i artikel 9e för tillhandahållanden av tjänster som görs till beskattningsbara personer. Motsvarande regel för icke beskattningsbara personer finns i den föreslagna artikel 9e.

Artikel 28b D

Underordnade tjänster till tillhandahållanden av gemenskapsintern transport av varor vilka görs till beskattningsbara personer omfattas av den allmänna regeln i artikel 9.1. Motsvarande regel avseende icke beskattningsbara personer finns i den föreslagna artikel 9f a.

Artikel 28b E

Platsen för tillhandahållanden av tjänster som görs av förmedlare till beskattningsbara personer omfattas av den allmänna regeln i artikel 9.1 för tillhandahållanden av tjänster som görs till beskattningsbara personer. Detta är tillämpligt för tillhandahållanden av tjänster såväl avseende transport av varor som avseende persontransport. När icke beskattningsbara personer av en förmedlare tillhandahåller tjänster som avser transport, anses platsen för tillhandahållandet vara avgångsorten för transporten, som i artikel 9e. I alla andra fall gäller som platsen för en förmedlars tillhandahållande av tjänster till icke beskattningsbara personer den plats där tjänsterna faktiskt utförs.

Artikel 28b F

Platsen för tillhandahållanden av tjänster som avser värdering av och arbete på materiell lös egendom vilka görs till beskattningsbara personer omfattas också av den allmänna regeln i artikel 9.1 för tillhandahållanden av tjänster som görs till beskattningsbara personer. Motsvarande regel avseende icke beskattningsbara personer finns i artikel 9f b.

Förslag till

RÅDETS DIREKTIV

om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster

EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, särskilt artikel 93 i detta,

med beaktande av kommissionens förslag¹⁶,

med beaktande av Europaparlamentets yttrande¹⁷,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande¹⁸, och

av följande skäl:

- (1) Förverkligandet av den inre marknaden samt globaliseringen, avregleringar och den tekniska utvecklingen har tillsammans lett till mycket stora förändringar, såväl kvantitativt som strukturellt, när det gäller handeln med tjänster. Allt fler tjänster kan nu tillhandahållas på distans. Under årens lopp har punktvisa åtgärder vidtagits för att bemöta detta och många närmare angivna tjänster beskattas i själva verket för närvarande på grundval av principen om beskattning på bestämmelseorten.
- (2) För att den inre marknaden skall fungera väl behöver rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund¹⁹ ändras med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster, i enlighet med kommissionens strategi för modernisering och förenkling av det gemensamma mervärdesskattesystemets funktionssätt²⁰.
- (3) För alla tillhandahållanden av tjänster bör platsen för beskattning i princip vara den plats där konsumtionen faktiskt sker. Även om den allmänna regeln beträffande platsen för tillhandahållande av tjänster skulle ändras på det sättet skulle det fortfarande, av administrativa såväl som av politiska skäl, behöva finnas vissa undantag till den allmänna regeln.

¹⁶ EUT C , , s. ..

¹⁷ EUT C , , s. [...]

¹⁸ EUT C , , s. .

¹⁹ EGT L 145, 13.6.1977, s. 1. Direktivet senast ändrat genom direktiv 2003/92/EG (EGT L 260, 11.10.2003, s. 8).

²⁰ KOM(2000) 348 slutlig.

- (4) För tillhandahållanden av tjänster som görs till beskattningsbara personer bör den allmänna regeln beträffande platsen för tillhandahållandet grunda sig på den plats där kunden är etablerad, inte den plats där tillhandahållaren är etablerad.
- (5) För tillhandahållanden av tjänster som görs till icke beskattningsbara personer bör den allmänna regeln också i fortsättningen vara att platsen för tillhandahållandet skall vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska aktivitet.
- (6) Under vissa omständigheter är de allmänna reglerna beträffande platsen för tillhandahållanden av tjänster som görs till beskattningsbara respektive till icke beskattningsbara personer inte tillämpliga utan specifika undantag gäller. Undantagen bör till övervägande del vara grundade på de nuvarande kriterierna och avspegla principen om beskattning på platsen för konsumtionen, men bör inte innebära att någon oskäligen administrativ börda påförs vissa företag.
- (7) När en beskattningsbar person mottar ett tillhandahållande av tjänster från en person som inte är etablerad i samma medlemsstat, bör förfarandet för omvänd betalningsskyldighet obligatoriskt tillämpas, vilket betyder att den beskattningsbara personen själv deklarerar mervärdesskatten på den tjänst han köper.
- (8) Tillhandahållanden av tjänster mellan en beskattningsbar persons olika etableringsställen faller normalt utanför tillämpningsområdet för direktiv 77/388/EEG. För att öka rättssäkerheten bör detta bekräftas genom en rättsregel.
- (9) Direktiv 77/388/EEG bör ändras i enlighet med detta.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE:

Artikel 1

Direktiv 77/388/EEG ändras på följande sätt:

- 1) I artikel 6 skall följande införas som punkt 6:

”6. Om en och samma rättsliga enhet har mer än ett fast etableringsställe, skall tjänster som utförs mellan etableringsställena inte betraktas som tillhandahållanden av tjänster.”

- 2) Artikel 9 skall ersättas med följande:

”Artikel 9

Allmän regel

1. Platsen för tillhandahållanden av tjänster som görs till beskattningsbara personer skall vara den plats där kunden har etablerat sätet för sin ekonomiska aktivitet eller har ett fast etableringsställe till vilket tillhandahållandet av tjänster görs.

Om den plats där kunden har etablerat sätet för sin ekonomiska aktivitet eller har ett fast etableringsställe inte kan fastställas, skall platsen för

tillhandahållande av tjänster vara den plats där den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas.

2. Platsen för tillhandahållanden av tjänster som görs till icke beskattningsbara personer skall emellertid vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska aktivitet eller har ett fast etableringsställe från vilket tillhandahållandet av tjänster görs.
3. Vid tillämpningen av punkterna 1 och 2 skall en beskattningsbar person, som även utför aktiviteter eller transaktioner som inte betraktas som beskattningsbara leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster, anses som en beskattningsbar person avseende alla tillhandahållanden av tjänster som görs till honom, utom när tjänsterna är avsedda för hans egna eller hans personals privata syften.

Artikel 9a

Fast egendom

Platsen för tillhandahållanden av tjänster som har samband med fast egendom, däribland fastighetsmäklar- och experttjänster, tillhandahållande av logi i hotell eller liknande inrättningar, beviljande av rätten att använda fast egendom samt tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, t.ex. tjänster av arkitekter och av inspektionsföretag, skall vara den plats där egendomen är belägen.

Artikel 9b

Persontransport

Platsen för tillhandahållanden av tjänster som avser persontransport skall vara den plats där transporten äger rum, i proportion till de avstånd som tillryggaläggs.

Artikel 9c

Kulturella, konstnärliga, idrottsliga, underhållningsmässiga och liknande aktiviteter

Platsen för tillhandahållanden av tjänster som avser kulturella, konstnärliga, idrottsliga, underhållningsmässiga och liknande aktiviteter, däribland sådana som bedrivs av sådana aktiviteters organisatörer och i förekommande fall tillhandahållanden av tjänster som är underordnade dessa aktiviteter, skall vara den plats där tjänsterna faktiskt utförs.

Artikel 9d

Tillhandahållanden av specifika tjänster som görs till beskattningsbara personer

Platsen för tillhandahållanden av tjänster som görs till beskattningsbara personer, med undantag av tjänster som avser långtidsuthyrning eller långtidsleasing av eller arbete på materiell lös egendom, skall när följande villkor är uppfyllda vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska aktivitet eller har ett fast

etableringsställe från vilket tillhandahållandet av tjänster görs eller den plats där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

- a) Tjänsterna utförs i den medlemsstat i vilken tillhandahållaren är etablerad eller har ett fast etableringsställe eller är bosatt eller stadigvarande vistas.
- b) Tjänsterna förutsätter den fysiska närvaron såväl av den som tillhandahåller tjänsten, eller av det medel genom vilket tjänsten tillhandahålls, som av kunden.
- c) Tjänsterna utförs direkt till en enskild för omedelbar konsumtion.

Vid tillämpningen av denna artikel skall med ”långtidsuthyrning” eller ”långtidsleasing” avses en i avtalsform träffad överenskommelse enligt vilken materiell lös egendom utan avbrott får innehas eller brukas under en period överstigande trettio dagar.

Artikel 9e

Transport av varor för icke beskattningsbara personer

1. Platsen för tillhandahållanden av tjänster som avser transport av varor, inbegripet gemenskapsintern transport och tjänster som tillhandahålls av förmedlare, vilka görs till icke beskattningsbara personer skall vara transportens avgångsort.
2. Medlemsstaterna behöver inte beskatta den del av en gemenskapsintern transport av varor som företas över farvatten som inte utgör en del av gemenskapens territorium.
3. Med ”gemenskapsintern transport av varor” avses varje transport av varor där avgångsorten och ankomstorten är belägna inom två olika medlemsstaters territorier.
4. Med gemenskapsintern transport av varor skall likställas en transport av varor där avgångsorten och ankomstorten är belägna inom en och samma medlemsstats territorium, om denna transport är direkt förbunden med en transport av varor där avgångsorten och ankomstorten är belägna inom två olika medlemsstaters territorier.
5. Med ”avgångsort” avses den ort där transporten av varorna faktiskt börjar, utan hänsyn till det avstånd som faktiskt tillryggalagts till den plats där varorna befinner sig, och med ”ankomstort” den ort där transporten av varorna faktiskt slutar.

Artikel 9f

Tillhandahållanden av specifika tjänster som görs till icke beskattningsbara personer

För följande tillhandahållanden av tjänster som görs till icke beskattningsbara personer skall platsen för tillhandahållandet vara den plats där tjänsterna faktiskt utförs:

- a) Aktiviteter som är underordnade transporttjänster, såsom lastning, lossning, godshantering och liknande aktiviteter, vilka utförs i andra personers namn och för deras räkning.
- b) Värdering av eller arbete på materiell lös egendom.

- c) Tillhandahållanden av tjänster som avser vetenskapliga eller pedagogiska aktiviteter, däribland sådana som bedrivs av sådana aktiviteters organisatörer och i förekommande fall tillhandahållanden av tjänster som är underordnade dessa aktiviteter.

Artikel 9g

Tillhandahållanden av tjänster på elektronisk väg som görs till icke beskattningsbara personer

Fram till och med den 30 juni 2006 skall platsen för tillhandahållanden av tjänster på elektronisk väg vilka görs till icke beskattningsbara personer, inbegripet särskilt de tillhandahållanden som anges i bilaga L och tillhandahållanden av tjänster som görs av en beskattningsbar person som har etablerat sätet för sin ekonomiska aktivitet eller har ett fast etableringsställe från vilket tillhandahållandet av tjänsten görs utanför gemenskapen, vara den plats där den icke beskattningsbara personen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas.

Artikel 9h

Tillhandahållanden av telekommunikationstjänster och radio- och televisionssändningar vilka görs till icke beskattningsbara personer

Platsen för tillhandahållanden av telekommunikationstjänster, inbegripet tillhandahållande av tillgång till globala informationsnät, och radio- och televisionssändningar vilka görs till icke beskattningsbara personer av en beskattningsbar person som har etablerat sätet för sin ekonomiska aktivitet eller har ett fast etableringsställe från vilket tillhandahållandet av tjänster görs utanför gemenskapen, skall vara det land i vilket den egentliga användningen eller det egentliga utnyttjandet av tjänsterna äger rum.

Vid tillämpningen av denna artikel skall 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.

Artikel 9i

Tillhandahållanden av tjänster genom förmedlare som görs till icke beskattningsbara personer

Platsen för tillhandahållanden av tjänster som görs till icke beskattningsbara personer av förmedlare i andra personers namn och för deras räkning skall, när tjänsterna utgör en del av andra transaktioner än dem som avses i artikel 9e och 9j, vara den plats där transaktionerna utförs.

Artikel 9j

Tillhandahållanden av tjänster som görs till icke beskattningsbara personer utanför gemenskapen

Platsen för följande tillhandahållanden av tjänster vilka görs till icke beskattningsbara personer som är etablerade, är bosatta eller stadigvarande vistas utanför gemenskapen skall vara den plats där dessa personer är etablerade, är bosatta eller stadigvarande vistas:

- a) Överlåtelse av upphovsrätter, patent, licenser, varumärken och liknande rättigheter.
- b) Tillhandahållande av reklamtjänster.
- c) Tillhandahållande av tjänster av rådgivare, ingenjörer, konsultbyråer, advokater, revisorer och andra liknande tillhandahållanden av tjänster, liksom databearbetning och tillhandahållande av information.
- d) Åtaganden att helt eller delvis avstå från att utöva en yrkesverksamhet eller en rättighet som avses i denna artikel.
- e) Bank-, finansierings- och försäkringstransaktioner, däribland återförsäkring, med undantag för uthyrning av bankfack.
- f) Tillhandahållande av personal.
- g) Uthyrning av materiell lös egendom, med undantag för alla transportmedel och varje annat fordon.
- h) Telekommunikationstjänster, inbegripet tillhandahållande av tillgång till globala informationsnät.
- i) Tillhandahållande av tillgång till och av transport eller överföring genom distributionsnät för naturgas eller elektricitet samt andra därmed direkt förbundna tillhandahållanden av tjänster.
- j) Radio- och televisionssändningar.
- k) Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, särskilt dem som avses i bilaga L.
- l) Tjänster som utförs av ombud i andra personers namn och för deras räkning, när de för en uppdragsgivare tillhandahåller sådana tjänster som avses i denna artikel.

Artikel 9k

Undvikande av dubbelbeskattning

För att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen får medlemsstaterna, när det gäller sådana tillhandahållanden av tjänster som avses i artiklarna 9–9f och artiklarna 9h–9j anse

(a) platsen för tillhandahållandet av tjänster, när den är belägen inom deras territorium, såsom belägen utanför gemenskapen, om den egentliga användningen eller det egentliga utnyttjandet av tjänsterna äger rum utanför gemenskapen,

(b) platsen för tillhandahållandet av tjänster, när den är belägen utanför gemenskapen, såsom belägen inom deras territorium, om den egentliga användningen eller det egentliga utnyttjandet av tjänsterna äger rum inom deras territorium.”

3) I artikel 12.3 a skall fjärde stycket ersättas med följande:

”Tredje stycket skall inte tillämpas på de tjänster som avses i artikel 9j k.”

4) Artikel 21, i dess lydelse enligt artikel 28g, skall ändras på följande sätt:

a) I punkt 1 skall b ersättas med följande:

”b. Beskattningsbara personer till vilka sådana tillhandahållanden av tjänster som omfattas av artikel 9.1 görs, om tillhandahållandet görs av en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landets territorium.”

b) Följande punkt skall införas som punkt 5:

”5. När den beskattningsbara transaktionen utförs från ett i ett annat land beläget etableringsställe tillhörande en beskattningsbar person som samtidigt är etablerad i samma medlemsstat som kunden, skall vid tillämpning av punkterna 1 och 2 den beskattningsbara personen inte anses vara etablerad inom landets territorium.”

5) Artikel 22.6 b, i dess lydelse enligt artikel 28h i direktiv 77/388/EEG, skall ändras på följande sätt:

a) Första stycket skall ersättas med följande:

”Varje beskattningsbar person som är registrerad till mervärdesskatt skall också lämna en periodisk sammanställning över mervärdesskatteregistrerade kunder till vilka han har levererat varor på de villkor som anges i artikel 28c A a och d, över mervärdesskatteregistrerade mottagare i samband med de transaktioner som avses i femte stycket och över beskattningsbara kunder till vilka han har tillhandahållit tjänster på de villkor som anges i artikel 9.1.”

b) Tredje stycket skall ersättas med följande:

”Den periodiska sammanställningen skall innehålla följande uppgifter:

Det nummer under vilket den beskattningsbara personen är registrerad till mervärdesskatt inom landet och under vilket han har utfört leveranser av varor på de villkor som anges i artikel 28c A a och tillhandahållit tjänster på de villkor som anges i artikel 9.1.

Det nummer under vilket varje köpare av varor eller tjänster är registrerad till mervärdesskatt i en annan medlemsstat och under vilket varorna levererats till honom eller tjänsterna tillhandahållits honom.

För varje köpare av varor eller tjänster det sammanlagda beloppet för de leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som gjorts av den beskattningsbara personen. Detta belopp skall redovisas för det kalenderkvartal under vilket skatten blivit utkrävbar.”

c) Följande nya stycke skall läggas till:

”För tjänster skall bestämmelserna i första och tredje stycket tillämpas från och med den 1 januari 2008.”

6) Artikel 28b C, D, E och F skall upphöra att gälla.

Artikel 2

1 Medlemsstaterna skall sätta i kraft de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv senast den och skall genast till kommissionen överlämna texterna till dessa bestämmelser och en jämförelsetabell över dessa bestämmelser och detta direktiv.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser skall de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen skall göras skall varje medlemsstat själv utfärda.

2. Medlemsstaterna skall till kommissionen överlämna texterna till centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.

Artikel 3

Detta direktiv träder i kraft den dagen efter det att det har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

Artikel 4

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Bryssel den

*På rådets vägnar
Ordförande*

KONSEKVENSBEDÖMNING FÖRSLAGETS KONSEKVENSER FÖR FÖRETAG, SÄRSKILT SMÅ OCH MEDELSTORA FÖRETAG

BETECKNING PÅ FÖRSLAGET

Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster.

FÖRSLAGET

1. Varför behövs det, med tanke på subsidiaritetsprincipen, gemenskapslagstiftning på detta område, och vilka är huvudmålen?

Kommissionen anser att varje ändring av reglerna om platsen för beskattning av tjänster så långt som möjligt bör respektera principen om att platsen för tillhandahållanden av tjänster skall vara den plats där den faktiska konsumtionen äger rum.

När det gäller tillhandahållanden av tjänster som görs till beskattningsbara personer bör **den allmänna regeln avseende platsen för tillhandahållandet** grunda sig på **den plats där kunden (dvs. den beskattningsbara personen) är etablerad**, inte den plats där tillhandahållaren är etablerad. En sådan lösning har många fördelar. För det första skulle det inte vara nödvändigt att ändra det sjätte mervärdesskattedirektivet med avseende på beskattningsbara personer varje gång en ny tjänst eller ett nytt sätt att tillhandahålla tjänster dyker upp. För det andra ligger denna lösning mer i linje med den som används i många andra jurisdiktioner för mervärdesskatt. Möjligheterna till dubbelbeskattning eller oavsiktlig utebliven beskattning i samband med internationella tillhandahållanden av tjänster skulle därmed minska. Slutligen kommer man genom denna lösning till rätta med en rad problem när det gäller sammansatta tjänster, t.ex. tillhandahållanden som innehåller både materiella och immateriella tjänster.

I varje nytt förslag beträffande platsen för tillhandahållande av tjänster bör vidare en balanserad avvägning mellan skattemyndigheternas kontrollbehov och företagens administrativa skyldigheter eftersträvas.

KONSEKVENSER FÖR FÖRETAGEN

2. Vilka påverkas av förslaget?

Vilka sektorer?

Alla sektorer av näringslivet berörs, både som tillhandahållare av tjänster och som mottagare av tjänster vilka tillhandahålls av beskattningsbara personer som är etablerade i andra länder.

Hur stora är de företag som påverkas (vilken är de små och medelstora företagens andel)?

Alla företagsstorlekar.

3. Vilka åtgärder måste företagen vidta för att följa förslaget?

Inga särskilda. Företagen måste följa den nationella lagstiftning som deras medlemsstat inför för att om, det behövs, ändra gällande regler i samband med att de införlivar direktivet.

4. Vilka ekonomiska verkningar förväntas förslaget få

för sysselsättningen?

för investeringar och nyetableringen av företag?

för företagens konkurrenskraft?

för konsumenterna?

Förslaget som sådant kommer inte att få några direkta verkningar för sysselsättning, konsumenter eller investeringar. Eftersom det innefattar vissa betydande förenklingar, t.ex. ökad tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, kommer företagens konkurrenskraft att förbättras.

5. Innehåller förslaget åtgärder för att ta hänsyn till de små och medelstora företagens särskilda situation (inskränkningar eller skillnader i kraven, el. dyl.)?

Nej

SAMRÅD

6. GD skatter och tullar inledde den 7 maj 2003 ett samråd över Internet på generaldirektoratets webbplats. Samrådsperioden löpte officiellt ut den 30 juni 2003, men svar fortsatte att komma in och mottogs informellt fram till mitten av augusti.

Samrådet resulterade i sammanlagt 57 bidrag utifrån. Därav var 33 från nationella och europeiska förbund eller sammanslutningar, 22 från företag och två från enskilda.

En överväldigande majoritet av dem som yttrade sig ställde sig positiva till den föreslagna regelramen innebärande en övergång från ursprungsprincipen till destinationsprincipen när det gäller platsen för beskattning av tillhandahållanden av tjänster som görs till beskattningsbara personer. Några ansåg att ursprungssystemet borde behållas men förstärkas genom att det införs bestämmelser om hur mervärdesskatten skall överföras till den medlemsstat där kunden är etablerad. Vidare hade de som stödde övergången från ursprungsprincipen till destinationsprincipen vissa invändningar när det gällde undantagen från den föreslagna allmänna regeln.

Av dem som framförde synpunkter beträffande utvidgningen av systemet för utbyte av information om mervärdesskatt (VIES) motsatte sig en stor majoritet bestämt tanken på en sådan utvidgning. VIES, så som systemet numera fungerar, ses som en källa till praktiska problem, felaktigheter och kostnader. Det betraktas allmänt inte

som något effektivt verktyg för att bekämpa bedrägeri. Det påpekades också av flera att systemet endast omfattar tillhandahållanden av tjänster som görs av beskattningsbara personer i en av medlemsstaterna.

En sammanställning av svaren och en förteckning över dem som yttrat sig offentliggjordes på webbplatsen den 18 september 2003.

KONSEKVENSER FÖR MEDLEMSSTATERNA

7. De föreslagna ändringarna kommer inte att påverka egna medel.