

# Medlemsstaternas handlingsutrymme vid genomförande av direktiv från EU

*Oskar Henkow*

## I Inledning

Den svenska lagstiftaren är inte suverän vad gäller all skattelagstiftning. Viss skattelag är harmoniserad genom unionsrättsliga direktiv. Främst på den indirekta skattens område är harmoniseringen mycket långtgående. Jag har tidigare diskuterat genomförandet av bestämmelser rörande bestämmande av s.k. omsättningsland i EU:s mervärdesskattedirektiv<sup>1</sup> i svensk rätt.<sup>2</sup> I det här bidraget reflekterar jag kring medlemsstaternas handlingsutrymme mer generellt och särskilt vid genomförande av undantag från mervärdesskatt. Perspektivet är delvis normativt. Frågan jag ställer mig är hur medlemsstaterna kan och bör agera vid genomförandet.

Framställningen är uppdelad i fem avsnitt. I avsnitt två diskuteras de generella krav på genomförandet som EU-domstolen ställer upp. Dessutom diskuteras dessa krav i förhållande till principen om fördragskonform tolkning, och den senare principens räckvidd. I avsnitt tre diskuteras genomförandet av undantag specifikt och då särskilt frågan om när en bestämmelse kan anses kunna ge upphov till direkt effekt och därmed också begränsa medlemsstatens handlingsutrymme

1. Direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

2. Se riksdagen, proposition 2009/10:15 *Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning*. Henkow, Genomförande av direktiv från EU, ERT, 2010, s. 450. Avsnitt 2 i förevarande bidrag bygger till stora delar på delar av denna artikel.

väsentligt. I avsnitt fyra diskuteras de fall då mervärdesskattedirektivet innehåller en explicit hänvisning till medlemsstaternas definitioner av vissa begrepp och liknande och vilket handlingsutrymme medlemsstaterna har i dessa situationer. Avsnitt 5 innehåller slutsatserna.

## 2 Unionsrättsliga krav på genomförandet

### 2.1 Allmänt

Enligt artikel 113 FEUF<sup>3</sup> ska rådet anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden fungerar och för att undvika snedvridning av konkurrensen.<sup>4</sup> Rådet har på basis av denna artikel antagit ett antal direktiv rörande harmoniseringen av mervärdesskatter, vilka numera till stor del konsoliderats i det s.k. mervärdesskattedirektivet. Artikel 288 FEUF anger att direktiv ska vara bindande för medlemsstaterna med avseende på det resultat som ska uppnås, men ska överlåta åt de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet.<sup>5</sup>

Artikel 288 FEUF ger vid handen att det finns visst handlingsutrymme för medlemsstaterna vid genomförande av direktiv. Detta

3. Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (OT av den 9 maj 2008, 2008/C115/47), tidigare 93 EG.

4. Den sista bisatsen lades till genom Lissabonfördraget. Innan detta fördrag var inte ett av syftena att undvika en snedvridning av konkurrensen. Se punkt 79 i Lissabonfördraget om ändring av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, undertecknat i Lissabon den 13 december 2007, EUT C 306, 17/12/2007.

5. Se allmänt om krav på genomförande Klamert, *Judicial Implementation of Directives and Anticipatory Indirect Effect: Connecting the Dots*, CML Rev 43, 2006, s. 1251–1275, Prechal, *Directives in EC Law*, 2<sup>nd</sup> Ed., Oxford University Press, 2005, kap. 5, och för svenskt vidkommande Bergström, *Det nationella genomförandetrymmet: Reella valmöjligheter under påföljdsansvar eller rutinnmässig sanktionering av redan fattade beslut?* ERT, 2008, s. 995 och Myrin, *Sveriges genomförande av EU-direktiv. Klar och tydlig uppgift eller svårhanterligt dilemma med kostsamma konsekvenser?* ERT, 2014 s.67. Jag begränsar mig här till att peka på huvudpunkterna i praxis och vad som är särskilt relevant i sammanhanget.

handlingsutrymme gäller dock helt klart inte innehållet i bestämmelserna utan formen för genomförandet. Det är vidare klart att medlemsstaternas handlingsutrymme nödvändigtvis begränsas mer om bestämmelserna i direktivet är precisa och detaljerade.<sup>6</sup> Handlingsutrymmet på mervärdesskatteområdet är ytterst begränsat på grund av det detaljerade innehållet av mervärdesskattedirektivet. Även om slutresultatet av en viss typ av nationella bestämmelser överensstämmer i stort med resultatet som uppnås genom att tillämpa den typ av reglering som mervärdesskattedirektivet fastslår, så anses unionsrätten inte korrekt genomförd. Ett slående exempel på detta är *Hotel Scandic Gåsabäck* där de svenska reglerna om uttagsbeskattning underkändes.<sup>7</sup> Ett tillhandahållande mot ersättning kan inte utgöra ett uttag enligt unionsrätten. Så fort ersättning utgår sker en omsättning och om beskattningsunderlaget inte ska utgöra den avtalade ersättningen, utan i stället marknadsvärdet, måste särskilda regler antas.<sup>8</sup> Att då ha regler som medförde att beskattningsunderlaget vid uttagsbeskattningen skulle vara minst kostnaden var inte tillåtet – trots att konsekvenserna av reglerna, i de allra flesta fall, torde vara mycket lika (och syftet med regleringen också var jämförbart).<sup>9</sup>

Av EU-domstolens rättspraxis kan fem krav utläsas som måste vara uppfyllda för att ett genomförande ska anses vara fullgott.<sup>10</sup> Det är nödvändigt att bestämmelserna i den nationella rättsordningen som genomför bestämmelser i ett direktiv säkerställer att direktivet faktiskt tillämpas fullt ut (fullständighetskravet). Den rättsliga situation som följer av dessa bestämmelser måste vara tillräckligt klar och precis (klarhets och preciseringskravet) och de personer som berörs måste ges möjlighet att få full kännedom om sina rättigheter (publiceringskravet och förutsägbarhetskrav/rättssäkerhetskrav) och, i förekommande fall, också ges möjlighet att göra dem gällande vid de nationella domstolarna (effektivitetskravet).<sup>11</sup> Prechal hävdar att utgångspunkten vid bedömningen av om ett nationellt genom-

6. Se Prechal 2005 s. 74 och Bergström ERT 2008.

7. Dom *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47.

8. I dag finns sådana bestämmelser i 7 kap. 3 a § till 3 d § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, vilka genomför Artikel 80 i mervärdesskattedirektivet.

9. Se också Alhager, *Något om den svenska uttagsbeskattningen på momsområdet efter EG-domstolens dom i Scandic Hotel Gåsabäck*, Skattenytt, 2005, s. 178.

10. Klamert CML Rev 2006.

11. Se t.ex. dom *Kommissionen mot Italien*, C-455/00, EU:C:2002:612, punkt 23.

förande är fullgott är genomslaget för bestämmelserna i direktivet samt förutsägbarhetskravet – individernas möjligheter att få kännedom om, och tillgång till, de rättigheter ett direktiv innehåller och att skyldigheter likaså framgår.<sup>12</sup>

Det finns inget krav på att bestämmelser i ett direktiv genomförs ordagrant. Innehållet måste dock vara klart och precist, särskilt då direktivet skapar rättigheter och skyldigheter för enskilda.<sup>13</sup> I en fördragsbrottsalan mot Sverige har EU-domstolen bedömt om ett genomförande av en bilaga till ett direktiv i förarbetena till lagen, och inte i lagen självt, varit en acceptabel form av genomförande.<sup>14</sup> Domstolen konstaterade att de artiklar som faktiskt genomfördes i lagtexten inte inskränktes av de exempel som angavs i den aktuella bilagan. Bilagan var vägledande och belysande och en informationskälla. Avgörande var då om genomförandet av bilagan i förarbetena gav tillräckliga garantier för att allmänheten skulle kunna få kännedom om innehållet i bilagan (dvs. publicerings- och rättssäkerhetskraven). Den svenska regeringen hävdade att förarbetena var ett viktigt instrument för lagtolkningen och detta var väl befast i Sverige. Förarbetena är vidare lättillgängliga och information om innehållet i bilagan tillförsäkrades på flera sätt. EU-domstolen fann att kommissionen inte visat att innehållet i förarbetena inte gav tillräckliga garantier för att allmänheten hade kännedom om innehållet.<sup>15</sup>

## 2.2 *Särskilt om fördragskonform tolkning*

Det är också av betydelse för frågan om genomförandet skett på ett fullgott sätt hur nationell rätt tolkats av medlemsstaternas domstolar.<sup>16</sup> De nationella myndigheterna och domstolarna är skyldiga att tolka nationell rätt som genomför bestämmelser i ett direktiv i ljuset av unionsrätten.<sup>17</sup> Enligt unionsrätten ska denna tolkning ske i

12. Prechal 2005 s. 75. Bergström ERT 2008 synes instämma, så ej Klamert CML Rev 2006.

13. Klamert CML Rev 2006 och Prechal 2005 s. 76.

14. Dom Kommissionen mot Sverige, C-478/99, EU:C:2002:281. Talan rörde genomförande av direktiv 93/13/EEG om oskäliga villkor i konsumentavtal. Det hör till saken att detta utgör ett minimidirektiv.

15. Kommissionen mot Sverige, punkterna 21–24.

16. Klamert CML Rev 2006 och Prechal 2005 s. 78ff.

17. Skyldigheten att tolka konformt kan ses som en typ av genomförande av direktiv på nationell nivå, se Klamert CML Rev 2006 som benämner detta ”judicial

ljuset av syftet och ändamålet med den unionsrättsliga regleringen. Unionsrätten ska få genomslag ”i den utsträckning det är möjligt”.<sup>18</sup> Medlemsstaterna har en skyldighet att genomföra ett direktiv korrekt. Vid tolkningen av det korrekt genomförda direktivet kan dock ytterligare tolkning vara nödvändig, t.ex. av oklara begrepp. Detta sker genom en unionsrättskonform tolkning.<sup>19</sup>

En fråga av särskild betydelse i detta sammanhang är i vad mån en tolkning i ljuset av unionsrätten kan ”läka” ett otillräckligt genomförande.<sup>20</sup> Det är helt klart att nationell domstolspraxis är av betydelse vid en bedömning av om en bestämmelse genomförts korrekt. Samtidigt måste det finnas en möjlighet att utläsa skyldigheter och rättigheter ur den lag som genomför direktivet. Om nationell rätt korrekt genomför direktiv bedöms utifrån förhållandena i det enskilda fallet – vilken typ av direktiv det är fråga om, hur väl de ovan angivna kraven (förutsägbarhet osv.) är uppfyllda osv. – och denna bedömning inkluderar en bedömning av den nationella rättspraxisen och tydligheten i denna.<sup>21</sup> Det måste dock alltid (på grund av rättssäkerhetsskäl) finnas en möjlighet att utläsa skyldigheter och förmåner direkt ur den lag som genomför direktivet. En EU-rättskonform tolkning förklarar inte medlemsstaternas skyldighet att anta sådana bestämmelser.<sup>22</sup>

Det föreligger inte en total enighet om i vilken mån skyldigheten att tolka konformt i ljuset av unionsrätten innebär att enbart nationella

implementation”. Det har skrivits mycket om EG-rättskonform tolkning. Se allmänt t.ex. Craig & de Búrca, *EU Law: Text, Cases and Materials*, Oxford University Press, 4th Ed, 2008, s. 287ff samt Prechal 2005 s. 78ff och kap. 8 och Klamert *CML Rev 2006*. I svenska skatterättsliga sammanhang har Ståhl diskuterat frågan om gränserna för den EG-rättskonforma tolkningen i *Fusionsdirektivet*, Iustus, 2005, kapitel 2.5, och Nilsson särskilt i mervärdesskattesammanhang i *Direktivskonform tolkning på mervärdesskatterättens område*, SvSkT, 2009, s. 64.

18. Se dom Pfeiffer m.fl., C-397 till C-403/01, EU:C:2004:584, punkt 113. Se också Klamert *CML Rev 2006* och Prechal 2005 kap. 8.5 för en diskussion av innebörden av det citerade uttrycket.

19. Prechal 2005 s. 81 och 187ff.

20. Se om detta Prechal 2005 s. 80f, Klamert *CML Rev 2006* och Bergström *ERT 2008*.

21. Klamert *CML Rev 2006* anger att praxis är kasuistisk och att svaret beror på typen av direktiv samt klarheten i praxis. Prechal 2005 s. 80f anser att det läggs särskild vikt vid graden av icke-precision, publiceringskravet och förutsägbarheten av den praxisen. Se också Bergström *ERT 2008*.

22. Dom Kommissionen mot Nederländerna, C-144/99, EU:C:2001:257, punkt 21 samt Prechal s. 80f och 191f.

tolkningsprinciper sätter en gräns för hur långt man ska gå eller om dessa modifieras av unionsrätten.<sup>23</sup> Det synes emellertid klarlagt att nationella tolkningsprinciper innebär en begränsning, men också att det finns en skyldighet för nationella domstolar att vid tolkningen använda sig av alla tillgängliga tolkningsmetoder som finns i nationell rätt i syfte att ge genomslag för bestämmelserna i unionsrätten.

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), företar en långtgående unionsrättskonform tolkning av svensk rätt.<sup>24</sup> HFD utgår från lagtexten och beaktar inte förarbetena.<sup>25</sup> Detta gäller även om en konform tolkning innebär ett motsatt resultat jämfört med en tolkning av den svenska bestämmelsen isolerat sett, där svenska förarbeten, svensk praxis och svensk doktrin är fullkomligt klar vad gäller bestämmelsens innehåll. Uppenbarligen begränsas inte HFD av nationella krav på förutsägbarhet.<sup>26</sup>

I Stig von Bahrs bidrag till denna antologi diskuteras HFD 2013 ref 12. I detta mål synes HFD anse att domstolen genom konform tolkning av unionsrätten kan tolka in en princip om god tro som EU-domstolen definierat men som varken framgår av mervärdesskattedirektivet eller ML.<sup>27</sup> Såsom Stig von Bahr hävdar kan det ifrågasättas om en sådan tolkning verkligen (kunde) företas.

23. Prechal 2005 s 1999 och Klamert CML Rev 2006.

24. Se särskilt RÅ 2007 ref 13 där begreppet "parkeringsplatser i parkeringsverksamhet" ansågs kunna omfatta uppläggningsplatser för båtar trots att ingenting i förarbeten, administrativ praxis osv. talade för en sådan tolkning, samt RÅ 2007 ref 57 där en allmännyttig ideell förening ansågs kunna utgöra en näringsidkare inom ramen för mervärdesskattelagens 5 kap. trots att sådana föreningar är explicit undantagna från lagens tillämpningsområde enligt 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200). Se också Nilsson, *Direktivskonform tolkning på mervärdesskatterättens område*, SvSkT 2009, s. 64 som synes dela den uppfattning som framförs här vad gäller RÅ 2007 ref 13.

25. Ur unionsrättslig synvinkel synes det till och med vara påkallat att bortse från förarbetena, det torde inte strida mot förutsägbarhetskravet vid genomförandet. I vart fall indikerar EU-domstolens uttalande i dom Björnekulla Fruktindustrier, C-371/02, EU:C:2004:275, att en skyldighet att tolka unionsrätten konformt föreligger även om upplysningar av motsatt innebörd finns i förarbetena till den nationella bestämmelsen. Se också Klamert CML Rev 2006 och Prechal 2005 s. 201ff.

26. Att synsättet inte är självklart korrekt framgår enligt min mening av dom Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 37.

27. Se, till exempel, dom Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373 vad gäller rätt till avdrag och dom R., C-285/09, EU:C:2010:742 vad gäller rätt att åberopa undantag från mervärdesskatt vid gränsöverskridande transaktioner, artikel 138 i mervärdesskattedirektivet. En princip om "god tro" fanns också

Det kan också konstateras att det uppenbarligen inte finns någon särskild rättssäkerhetshänsyn att ta till det faktum att det saknas regler i svensk intern rätt så länge som det finns regler på EU-nivå som reglerar frågan. Inte ens det faktum att det finns nationella regler som talar emot att principen om förfarandemissbruk skulle vara tillämplig, nämligen det faktum att mervärdesbeskattningen är uttryckligen undantagen från tillämpningsområdet för skatteflyktslagen, påverkade möjligheten till en konform tolkning. Det kan ifrågasättas om detta är förenligt med unionsrättsliga krav på rättssäkerhet<sup>28</sup> (vilket skulle kunna vara orsaken till att högsta domstolen i Nederländerna, Hoge Raad, har tillfrågat EU-domstolen om det kan anses finnas en skyldighet att tolka konformt med principen om god tro om det helt saknas stöd i nationell rätt för att tillämpa denna).<sup>29</sup>

Enligt min mening måste också kraven på förutsägbarhet ställas högre än vad HFD gör – och detta kan, eller kanske t.o.m. måste, ske enligt unionsrätten (jfr. *Kofoed*). Det är lämpligare ur rättssäkerhets-synpunkt att staten bär risken för att en nationell lagregel inte klart nog uttryckt vad som gäller (vilket kanhända fastställts, av EU-domstolen långt efter att regeln antagits) än att den enskilda gör det. I vart fall måste en retroaktiv tillämpning anses oförenlig med unionsrättens krav på förutsägbarhet. En tolkning eller princip som EUD fastslår, och som strider mot rådande tolkning enligt svenska nationella rättskällor, borde inte kunna tillämpas för tid innan EUD dömde i målet.

### 3 Genomförande av undantag som kan ge upphov till direkt effekt

Enligt artikel 131 i mervärdesskattedirektivet ska de undantag som finns från mervärdesskatteplikt i direktivet tillämpas ”i enlighet

tidigare i svensk praxis, jfr. RÅ 84 1:67 och 1988 ref. 74. Denna övergavs dock efter en konform tolkning (!), jfr. RÅ 2004 ref. 26 och RÅ 2004 ref. 65.

28. En konform tolkning måste ju ske mot bakgrund av bl.a. legalitetsprincipen, se Prechal 2005 s. 213 och Klamert CML Rev 2006, och egendomsskyddet, jfr. European Court of Human Rights, *Case of "Bulves" AD v. Bulgaria*, Application no. 3991/03. Jfr. också EU-domstolens argumentation i dom *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408 där EU-domstolen tar hänsyn till det faktum att nationella särskilda regler inte fanns, trots att fråga var om tillämpning av en allmän, unionsrättslig princip.

29. I EU-domstolen anhänggjort mål C-164/13 *Turbo.com Mobile Phone's*.

med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk”.<sup>30</sup> Enligt EU-domstolen utgjorde detta inte ett hinder för att tillerkänna en, i sig, ovillkorlig bestämmelse om undantag för förmedling av krediter direkt effekt i *Becker*.<sup>31</sup> De villkor som nämns i (numera) artikel 131 kunde inte på något sätt påverka själva föremålet för undantaget och inte heller kunde villkor sättas upp som hindrade en person som Becker från att få tillgång till undantaget om de materiella förutsättningarna var uppfyllda.<sup>32</sup> Bestämmelsen kunde därför direkt åberopas av fru Becker och hennes omsättning undantas. Således, medlemsstaternas möjligheter att bestämma villkor för tillämpning av ett undantag begränsas av att EU-domstolen tillerkänt undantagens materiella förutsättningar direkt effekt. Detta har skett också vad gäller andra undantag i artiklarna 132 och 135.<sup>33</sup>

Som framgår av de krav som ställs upp på genomförandet är ett viktigt krav, eller kanske rentav det viktigaste, att enskilda kan utläsa sina rättigheter ur de bestämmelser som genomför direktivet. För att uppfylla detta krav krävs för det första att det finns kännedom om vad som utgör en sådan rättighet enligt unionsrätten.

Då bestämmelserna i ett direktiv med avseende på innehållet framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, har enskilda en rätt att åberopa dem gentemot staten, dels då direktivet inte har införlivats med den nationella rätten inom tidsfristen, dels då det inte har införlivats på ett korrekt sätt (direkt effekt).<sup>34</sup> Ett direktiv kan inte i sig medföra skyldigheter för en enskild och det kan inte som sådant åberopas gentemot denne.<sup>35</sup> Principen om direkt effekt sätter således upp en absolut gräns för hur en medlemsstat lämpligen kan genomföra direktivbestämmelser.

30. Motsvarande bestämmelse fanns i det ursprungliga s.k. sjätte mervärdesskatte-direktivet (77/388/EG) artikel 13.

31. Dom *Becker*, 8/81, EU:C:1982:7.

32. *Becker*, punkterna 32–34. I ett par efterföljande domar, dom *Grendel*, 255/81, EU:C:1982:225, och *Kloppenburg*, 70/83, EU:C:1984:71, följde EU-domstolen denna linje. Det sistnämnda målet rörde också frågan om vid vilken tidpunkt den direkta effekten kunde åberopas. Ställningstagandet har bekräftats i efterföljande rättspraxis, se t.ex. Dom *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 52.

33. Se t.ex. dom *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, EU:C:2001:34 och dom *JP Morgan Fleming*, C-363/05, EU:C:2007:391.

34. *Pfeiffer m.fl.*, punkt 103.

35. *Pfeiffer m.fl.*, punkt 108.



På mervärdesskatteområdet är dock just vad som är en skyldighet en relativ fråga. Om ett företags kund har avdragsrätt för mervärdesskatt som debiteras så är det en fördel att vara skattskyldig till mervärdesskatt och därmed få avdragsrätt för mervärdesskatt som betalats på förvärv i verksamheten. Den mervärdesskatt som faktureras till kunden är ju avdragsgill för denna. Att vara skattskyldig till mervärdesskatt innebär då att företagaren undantas från mervärdessbeskattning. Om däremot företagets kund inte har avdragsrätt för mervärdesskatt som ska utgå på försäljningar till denne, kan det vara en fördel att försäljningarna är undantagna från mervärdesskatt. Undantag innebär att avdragsrätt för mervärdesskatt på förvärv inte medges och att ingen utgående skatt behöver redovisas. Effekten blir att mervärdet hos företaget inte beskattas hos en undantagen företagare – denne beskattas i stället på inköpen. Fråga uppkommer då om dessa effekter ska beaktas då den direkta effekten bestäms. Ska en unionsrättslig rättighet som kan ge upphov till direkt effekt bestämmas kontextuellt och är den beroende av effekterna i det enskilda fallet (vad är en skyldighet för en enskild)?

EU-domstolen hade redan i *Becker* anledning att reflektera över denna fråga då den tyska regeringen och skattemyndigheten påpekade att ogynnsamma verkningar kunde uppkomma. Om ett undantag tillämpades *a posteriori* kunde mervärdesskatt som debiterats redan ha övervältrats på kunden och också eventuell avdragsrätt utövats. EU-domstolen svarade att det följde av direktivets systematik att de personer som är berättigade till undantag från skatteplikt, genom att utnyttja undantaget med nödvändighet avstår från rätten att göra gällande avdrag för ingående skatt. Eftersom de undantagits från skatteplikt kan de inte heller övervältra någon pålaga på senare led, vilket medför att tredje mans rättigheter i princip inte kan påverkas.<sup>36</sup>

EU-domstolen utvecklade ställningstagandet i *Weissgerber*.<sup>37</sup> Domstolen blev i det målet tillfrågad om övervältringen i fråga måste ske öppet eller också kunde ske dolt ("verdeckt"). EU-domstolen svarade att ogynnsamma verkningar för mervärdesskattesystemet enbart kunde uppkomma om den skattskyldiga övervältrat skatten

36. Becker, punkt 44.

37. Dom *Weissgerber v Finanzamt Neustadt/Weinstraße*, C-207/87, EU:C:1988:409.

i enlighet med vad som föreskrivs i direktivet och om kunden själv ska betala mervärdesskatt.<sup>38</sup> Svaret var därför att undantaget kunde tillämpas med direkt effekt endast om den skattskyldiga inte har välturat över skatten på kunden så att denne kunnat dra av denna skatt.

Detta kan illustreras enligt följande där

- pilarna står för omsättningar
- L för leverantör
- BP för beskattningsbar person
- K för köpare
- = för avdragsrätt föreligger
- ≠ för att avdragsrätt inte föreligger
- + för att utgående mervärdesskatt ska utgå
- 0 för att utgående mervärdesskatt inte ska utgå.

Nationell rätt (skatteplikt)



EU Direktiv (undantag)



**Figur 1**

Enligt EU-domstolens praxis får således K inte haft möjlighet att dra av mervärdesskatt som redovisats av BP på dennes omsättningar. Är så fallet kan BP inte åberopa undantaget i direktivet med direkt effekt.

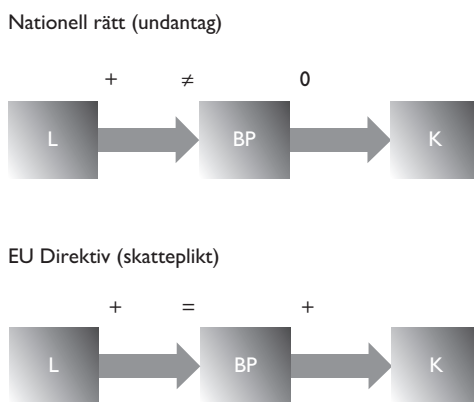
Redan här kan konstateras att EU-domstolen tillerkänt interna mervärdesskatterättsliga systemargument företräde framför en enskilds rättigheter enligt unionsrätten. Eller annorlunda uttryckt, den direkta effekten, och definitionen av vad som utgör en rättighet

38. Weissgerber v Finanzamt Neustadt/Weinstraße, punkt 15.

som kan ge upphov till direkt effekt, måste definieras utifrån den kontext rättigheten befinner sig i. Isolerat sett utgör endast undantaget, dvs. rättigheten att inte behöva redovisa utgående mervärdesskatt, den ”rättighet” som den skattskyldiga åberopar. Men denna kan inte åberopas isolerat – den skattskyldiga måste agera helt utifrån systemets kontext och avstå från att dra av ingående mervärdesskatt för att kunna tillämpa undantaget med direkt effekt.

Frågan om denna princip om systemets företrädare framför tillämpningen av den ”rättighet” som den enskilda åberopar, skulle tillämpas också då nationell rätt föreskriver ett undantag i strid med unionsrätten, vilken föreskriver beskattning, har länge varit en obesvarad fråga. Om Sverige t.ex. i strid med mervärdesskattedirektivet undantar en viss verksamhet – kan då den skattskyldiga åberopa bestämmelsen om avdragsrätt i direktivet och göra avdrag för mervärdesskatt på förvärv för verksamheten utan att redovisa någon utgående mervärdesskatt?

Situationen kan illustreras enligt följande, där beteckningarna har samma betydelse som i figur 1 ovan.



**Figur 2**

I *Victoria Film*, ställde Skatterättsnämnden denna fråga till EU-domstolen men eftersom Skatterättsnämnden inte utgjorde någon domstol enligt (nuvarande) artikel 234 FEUF, besvarades aldrig frågan.<sup>39</sup> I *Stock-*

39. Dom *Victoria Film*, C-134/97, EU:C:1998:535.

*holm Lindöpark* angav EU-domstolen, i samband med att den dömde att svenska statens underlåtenhet att genomföra (nuvarande) artikel 132(1)(m) i mervärdesskattedirektivet var skadeståndsgrundande, att de aktuella bestämmelserna i (nuvarande) mervärdesskattedirektivet kunde ge upphov till direkt effekt.<sup>40</sup> Med hänvisning till detta uttalade domstolen att det följde av detta att *Lindöpark* hade rätt att med retroaktiv verkan väcka talan mot svenska staten för de fordringar som bolaget anser sig ha mot staten och då direkt grunda sig på de bestämmelser i direktivet som stödde dess anspråk.<sup>41</sup> Detta uttalande synes indikera att avdragsrätten i sig kunde ha en direkt effekt. Å andra sidan uttalade EU-domstolen i ett senare mål, *VDP Dental Laboratories*, att ett företag som önskade dra av ingående skatt, i strid med nationell rätt men i linje med unionsrätten, kunde grunda sig direkt på direktivets bestämmelser ”för att lägga mervärdesskatt på [omsättningarna] och således dra av ingående mervärdesskatt hänförliga till [dessa]”.<sup>42</sup>

I *MDDP* har frågan så slutligen fått ett unionsrättsligt (del-)svar.<sup>43</sup> *MDDP* anordnade specialiserade utbildningar och dessa omsättningar var enligt polsk rätt undantagna från mervärdesskatt. *MDDP* hävdade emellertid att de skulle beskattas enligt artikel 132(1)(i) i mervärdesskattedirektivet och att därför *MDDP* hade avdragsrätt för ingående skatt på förvärv för omsättningarna samtidigt som de utnyttjade undantaget som trots allt enligt polsk rätt var tillämpligt på deras omsättningar.<sup>44</sup> EU-domstolen bekräftade uttalandet i *VDP Dental Laboratories*. Domstolen stödde sig på ordalydelsen av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet, som anger att avdragsrätt föreligger för förvärv för transaktioner vilka det utgått skatt kan ge upphov till avdragsrätt,<sup>45</sup> samt mervärdesskattesystemets systematik.<sup>46</sup> Domsto-

40. Stockholm *Lindöpark*, punkt 33.

41. Stockholm *Lindöpark*, punkt 35.

42. Dom *VDP Dental Laboratories*, C-501/05, EU:C:2006:792, punkt 41

43. Dom *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778.

44. Fråga var också om hur själva undantaget skulle tolkas, inklusive artiklarna 133 och 134. Denna fråga diskuteras inte här.

45. Dom *VDP Dental Laboratories*, punkt 42, där det står; ”endast för transaktioner för vilka det utgått ingående mervärdesskatt”. Det torde vara ”uppströms” transaktioner som avses. Och egentligen syftar troligen uttrycket till att beskriva situationen att transaktioner förvärvats, och att skatten är avdragsgill, då transaktionerna har ett samband med utgående skattepliktiga transaktioner, även om det beskrivs i ett enda uttryck på franska; ”que seules les opérations qui ont été taxées en amont peuvent ouvrir le droit à déduction de la TVA ayant grevé l’acquisition des biens et des services utilisés pour la réalisation de ces opérations”.

46. Dom *VDP Dental Laboratories*, punkterna 43 och 44.

lens slutsats var att en beskattningsbar person inte kan göra gällande en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, om dennas omsättningar, som tillhandahålls i ett senare led, inte är föremål för mervärdesskatt, på grund av ett undantag från skatteplikt i nationell rätt som strider mot mervärdesskattedirektivet. Men, den beskattningsbara personen får åberopa den omständigheten att undantaget inte är förenligt med mervärdesskattedirektivet som grund för att undantaget inte ska tillämpas på fallet. I så fall ska den beskattningsbara personens omsättningar vara mervärdesskattepliktiga och personen kan således göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

Både vad gäller den direkta effekten av en bestämmelse om undantag, liksom rätten att dra av ingående mervärdesskatt, ska en tillämpning ske kontextuellt. Det krävs av den beskattningsbara personen att denna agerar såsom utförandes undantagna eller skattepliktiga omsättningar för att få ut sin rätt.

Elefanten i rummet är dock de nationella konstitutionella aspekterna av detta. Anta att en omsättning är undantagen enligt direktivet men skattepliktig enligt ML. Det är klart enligt ML att avdragsrätt föreligger. Kan då verkligen denna rätt vägras på grund av att unionsrätten ska tillämpas med beaktande av kontexten?

Ännu mer uppenbart problematiskt blir det då motsatt situation uppkommer – då en skattskyldig åberopar direkt effekt av en skatteplikt enligt mervärdesskattedirektivet (figur 2). Hur kan då skatt tas ut på omsättningarna om dessa inte är skattepliktiga enligt ML? De facto har ju, om direktivet tillämpas vad gäller skyldighet att betala skatt, direktivet gett upphov till horisontell direkt effekt – enskilda åläggs skyldigheter på ett direktivharmoniserat område utan stöd i svensk rätt.

Det är inte självklart att kunden (K, i figurerna ovan) kan dra av den skatt som debiterats. Det är ju knappast fråga om ”skatt enligt denna lag”, enligt 8 kap. 2 § ML, och mervärdesskatten är principiellt sett inte avdragsgill. Och här blir ju garanterat en fråga om en horisontell direkt effekt eftersom en kund, om skatten övervältrats, blir tvungen att betala (för det fall EU-domstolens dom accepteras konstitutionellt i Sverige) skatt med stöd enbart i direktivet.

En konsekvens av EU-domstolens ställningstagande kan, i ljuset av ett nationellt föreskriftskrav, bli att den direkta effekten blir omöjlig att utöva. Problemet är inte rättskällehierarkiskt. Den överordnade unionsrätten innehåller inte något stöd för att påföra skatt utan stöd i nationell rätt, med mindre än att EU-domstolens hela tidigare

rättspraxis avseende (nuvarande) artikel 288 FEUF omkullkastats av *MDDP*, vilket ju inte är en rimlig tolkning. En rimligare tolkning är i stället att den, troligen, uteblivna möjligheten till att åberopa unionsrätten med direkt effekt utgör en gräns för räckvidden för institutet direkt effekt. Enskilda som lider skada får i stället förlita sig på möjligheten till skadestånd och en förhoppning om att fördragsbrottet åtgärdas.

Slutligen är intressant att notera att HFD också intagit en kontextuell hållning i HFD 2011 ref. 87. Direktivets systematik, omsättning inom landet men undantag vid export av vara till tredje land, tillämpades i stället för att "lappa och laga" den svenska regleringen och anse att omsättningen var gjord utomlands.

## 4 Medlemsstaternas möjligheter att bestämma villkor

### 4.1 Villkor för tillämpningen

I artikel 131 i mervärdesskattedirektivet finns en uppmaning till medlemsstaterna att anta regler specifikt för att genomföra direktivets undantag. Denna har berörts ovan vid diskussionen om direkt effekt och det har konstaterats att det materiella innehållet i undantagen, samt ett beaktande av unionsrättsliga principer vid genomförandet, inte faller under medlemsstaternas diskretion. Frågan kvarstår emellertid vilket handlingsutrymme som då finns då medlemsstaterna inför bestämmelser med stöd av bestämmelsen.

Frågan har diskuterats av HFD.<sup>47</sup> Målet gällde bolag i en koncern som hade bildat en europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG). Genom denna EEIG skulle diverse koncerngemensamma tjänster tillhandahållas medlemmarna och kostnaderna för dem delas. Fråga var om tillämpning av ett undantag från mervärdesskatt. Enligt undantagets formulering i mervärdesskattedirektivet, artikel 132(1)(f), ska undantaget tillämpas förutsatt att det "inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen". Enligt motsvarande bestämmelse i ML, 3 kap. 23 a § ML, gäller undantaget bara "sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon annan utanför gruppen".

47. HFD dom den 9 april 2014 i mål 7581-13.

HFD gör en intressant tolkning av denna språkliga oförenlighet. Med hänvisning till artikel 131 i mervärdesskattedirektivet anger domstolen följande:

En viss schablonisering vid prövningen av konkurrensrekvisitet får anses vara förenlig med direktivet och synes sakligt kunna vara motiverad.

...

Det kan emellertid inte uteslutas att, i ett enskilt fall, mervärdesskattelagens begränsning till sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon annan skulle kunna visa sig alltför långtgående. Mot bakgrund av EU-domstolens tolkning av direktivet bör avsteg då kunna medges från schablonregeln i mervärdesskattelagen.

HFD:s resonemang kan svårigen förstås på annat sätt än att genomförandet är bristfälligt. Den ”schablon” som lagstiftas kompletteras ju inte av en möjlighet att motbevisa denna ”schablon” på sätt som HFD anger. HFD måste således tolkas så att den anser att svensk rätt inte kan tolkas konformt med unionsrätten. HFD medger således de facto ett fördragsbrott, Sverige har uppenbart gått utöver sin befogenhet då man inte kompletterade ”schablonen” med en ”ventil” (möjligheten till avsteg).<sup>48</sup>

## 4.2 *Specifik hänvisning till medlemsstaternas reglering i unionsrättsliga bestämmelser om undantag*

Ett flertal bestämmelser om undantag i mervärdesskattedirektivet innehåller hänvisningar till medlemsstaternas reglering. Artiklarna 132(1)(b), (c), (g), (h), (i), (l), (n), (p) och 135(1)(g) och (i) och 135(2) andra stycket i mervärdesskattedirektivet, som alla rör undantag, innehåller hänvisningar till medlemsstaternas reglering på olika sätt, t.ex. ’organ som är erkända av medlemsstaten’ eller ’såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga’ osv.

Ordalydelsen av bestämmelserna ger intryck av att det faller helt under medlemsstaternas kompetens att bestämma t.ex. vilka organ som ska erkännas osv. Det är dock klart att medlemsstaternas handlingsutrymme begränsas av allmänna rättsliga principer, och särskilda

48. Domen är för övrigt oanvändbar, i vart fall för de som söker ledning till vad som utgör en situation av konkurrensnedvridning eftersom domstolen inte anger hur den gjort bedömningen, eller ens vilka kriterier som ska tillämpas. Det går därför inte heller säga om den är korrekt eller innebär en otillåten inskränkning av unionsrätten, se vidare nästa avsnitt.

rättsliga principer inom mervärdesbeskattningen. Principerna kan få rättsverkningar för enskilda och i praktiken kan horisontella direkta effekter uppkomma. Två exempel ges här.

I målet *Kügler* var fråga om en tolkning av (nuvarande) artikel 132(1)(c) i mervärdesskattedirektivet, vilken undantar sjukvårdande behandling ”som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga”, samt (nuvarande) artikel 132(1)(g) som undantar vissa tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete tillhandahållna av ”organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär”.<sup>49</sup> Enligt då gällande tysk lagstiftning kunde en person som Kügler inte anses såsom en medicinsk eller paramedicinsk yrkesutövare eftersom Kügler var en kapitalassociation (och därmed inte kunde anses utöva ett fritt yrke). Inte heller var Kügler enligt nationell rätt erkänd som ett organ av social karaktär. Bundesfinanzhof ställde frågor om unionsrättens innehåll i relation till detta, bland annat huruvida det var tillåtet att göra definitionen beroende av den juridiska formen på utövaren och om artikel 132(1)(g) kunde åberopas direkt av en skattskyldig såsom Kügler.

EU-domstolen fann, mot bakgrund av ordalydelse, syfte och skattnutralitetsprincipen, att undantaget i artikel 132(1)(c) inte var beroende av den rättsliga formen. EU-domstolen fann vidare att de tjänster som Kügler tillhandahöll i princip föll inom tillämpningsområdet för (nuvarande) artikel 132(1)(g). Fråga var dock om denna kunde få direkt effekt mot bakgrund av att den hänvisade till organisationer som medlemsstaten erkänt.

EU-domstolen konstaterade att bestämmelsen ger ett utrymme för skönsmässig bedömning av huruvida en medlemsstat vill erkänna vissa organisationer som välgörenhetsorganisationer.<sup>50</sup> Detta skönsmässiga utrymme är dock inte utan gräns utan de gemenskapsrättsliga principerna, och då särskilt principen om likabehandling, måste beaktas.<sup>51</sup> Om Kügler bedrev likadan verksamhet som redan var undantagen, eller på annat sätt liknande sådan verksamhet, skulle även Küglers verksamhet undantas.<sup>52</sup>

49. Dom *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473.

50. *Kügler*, punkt 54.

51. *Kügler*, punkt 56.

52. *Kügler*, punkt 58.



Det andra exemplet gäller rättspraxis för artikel 135(1)(g) som anger att förvaltning av ”särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna” ska undantas från mervärdesskatt. Inte heller här är det helt fritt för medlemsstaterna att definiera vilka fonder som omfattas, trots att ordalydelsen indikerar detta. Det finns ett flertal domar som gäller medlemsstaternas handlingsutrymme avseende detta.<sup>53</sup>

I *ATP Pensionservice*, som rör en dansk pensionskassa, sammanfattar EU-domstolen praxis enligt följande. Medlemsstaternas rätt att definiera begrepp begränsas av förbudet mot att inskränka de begrepp i undantaget som har använts av unionslagstiftaren. En medlemsstat kan framför allt inte i strid med själva ordalydelsen i begreppet ”särskilda investeringsfonder” välja ut de som ska eller inte ska omfattas av undantaget.<sup>54</sup>

Befogenheten att definiera ska också utövas med iakttagande av de syften som eftersträvas med direktivet samt principen om skattnneutralitet.<sup>55</sup> Det är klart att fonder som omfattas av det s.k. UCITS-direktivet omfattas av begreppet särskilda investeringsfonder.<sup>56</sup> Härutöver ska även sådana fonder anses utgöra särskilda investeringsfonder som, utan att vara företag för kollektiva investeringar i den mening som avses i UCITS direktivet, har likadana egenskaper som de sistnämnda och således utför samma transaktioner, eller åtminstone har så liknande drag att de kan anses konkurrera med dessa.<sup>57</sup> Domstolen fann, vid en bedömning av förhållandena i målet, att en pensionskassa såsom den danska kan omfattas av undantaget, med stöd i en tillämpning av principen om skattnneutralitet, trots att den inte definierats såsom en sådan enligt nationell rätt.

Medlemsstaternas handlingsutrymme begränsas av skattnneutralitetsprincipen (och principen om likabehandling) även i fall då direktivet innehåller en uttrycklig rätt för medlemsstaterna att definiera vissa begrepp. Skattnneutralitetsprincipen har en betydande genomslagskraft vid tolkning av direktivet. Principen fyller ut innehållet i

53. Dom *Abbey National*, C-169/04, EU:C:2006:289, Dom *JP Morgan Fleming*, C-363/05, EU:C:2007:391, Dom *Wheels Common Investment Fund Trustees m.fl.*, C-424/11, EU:C:2013:144 och Dom *ATP Pensionservice*, C-464/12, EU:C:2014:139.

54. *ATP Pensionservice*, punkt 41.

55. *ATP Pensionservice*, punkt 42.

56. *ATP Pensionservice*, punkt 46.

57. *ATP Pensionservice*, punkt 47.

reglerna och ger enskilda rättigheter.<sup>58</sup> Det svenska genomförandet av artikel 135(1)(g) i mervärdesskattedirektivet i 3 kap. 9 § 3 st. 2 p. ML utgör i ljuset av detta ett fördragsbrott. Bestämmelsen i ML hänvisar till ”förvaltning av värdepappersfonder enligt lagen (2004:46) om värdepappersfonder och specialfonder enligt lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder”. Det framgår således inte att också fonder av liknande karaktär inbegrips, vilket måste anses vara ett otillräckligt genomförande av unionsrätten och bryta mot förutsägbarhetskravet vid genomförandet.

Frågan är om denna rätt att åberopa skatteneutralitetsprincipen är dispositiv, vilket är fallet om principen är en del av en tillämpning av direktivet med direkt effekt, eller tvingande, vilket är fallet om skatteneutralitetsprincipen alltid ska tillämpas. Anta att kunden är en beskattningsbar person med full avdragsrätt för debiterad mervärdesskatt. Vid sådana förhållanden är det fördelaktigt att erhålla en faktura med mervärdesskatt debiterad. Säljaren får lägre kostnader (eftersom denna kan dra av ingående skatt på omsättningen) och priset kan sänkas med bibehållen vinstmarginal. För en sådan säljare kan inte ett undantag sägas utgöra en förmån. I mervärdesskattehänseende kan inte, som påpekats, objektivt fastställas om ett undantag, eller skatteplikt, är en förmån eller inte.

Frågan synes beroende av skatteneutralitetsprincipens och lika-behandlingsprincipens status, samt nationella principer för konform tolkning. Är det fråga om en primärrättslig princip torde det inte finnas något utrymme att inte tillämpa principen, så länge som nationella tolkningsprinciper medger en sådan tillämpning. Om principen däremot är inneboende i sekundärrätten, mervärdesskattedirektivet, borde en säljare ha valmöjlighet.

Skatteneutralitetsprincipen är central i mervärdesskatterätten. Det är den enskilt viktigaste principen och den som ligger till grund för systemets utformning. Principen används med olika betydelser i mervärdesskatterätten.<sup>59</sup> För det första är ändamålet med det gemensamma systemet för mervärdesskatt att garantera neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, under förutsättning att dessa verksamheter i princip är mervärdesskattepliktiga i sig. Detta ändamål garanteras genom att avdragsrätts-

58. Dom Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punkterna 36 till 41.

59. Dom Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkterna 46 till 50. Här talas om två olika uttryck för neutralitet som redogörs för här.

temet tillämpas så att mervärdesskatten inte belastar ekonomisk verksamhet.<sup>60</sup>

För det andra utgör skatteneutralitet ett hinder för att jämförbara och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattelhänseende. Två tjänster är jämförbara när de har liknande egenskaper och fyller samma behov hos konsumenterna – vilket ska avgöras på grundval av huruvida de används på ett jämförbart sätt – och när de skillnader som finns inte har något betydande inflytande på genomsnittskonsumentens beslut att välja den ena eller den andra tjänsten.<sup>61</sup>

Det är klart att principen om likabehandling, vilken kräver att jämförbara situationer inte ska behandlas olika, om det inte finns objektiva skäl för en sådan åtskillnad, är en primärrättslig princip inom unionsrätten.<sup>62</sup> EU-domstolen har också uttalat att skatteneutralitetsprincipen är ett uttryck för principen om likabehandling på mervärdesskatteområdet.<sup>63</sup> Detta uttalande kan läsas som ett stöd för ställningstagandet att också skatteneutralitetsprincipen är en primärrättslig princip. Är en specifik princip ett uttryck för en primärrättslig princip måste väl också den specifika principen omfattas av primärrätten?

Det är emellertid klarlagt att skatteneutralitetsprincipen inte är en primärrättslig princip. EU-domstolen har uttalat:<sup>64</sup>

Det ska i detta sammanhang erinras om att principen om skatteneutralitet, som är ett särskilt uttryck för likhetsprincipen inom unionens sekundärrätt på det särskilda området för beskattning, inte utgör någon primärrättslig bestämmelse som kan avgöra om undantaget [i mervärdesskattedirektivet/OHJ] är giltigt. Den gör det inte heller möjligt att utvidga tillämpningsområdet för ett sådant undantag i avsaknad av en otvetydig bestämmelse.

Skatteneutralitetsprincipen kan således inte kompensera för ”brister” i direktivet och fungera som ensam grund, t.ex. för att uppnå ett resultat i enlighet med principen.<sup>65</sup> Däremot kan den åberopas av en enskild till stöd för direkt effekt.<sup>66</sup>

60. Dom Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 47.

61. Dom The Rank Group, C-259/10, EU:C:2011:719, punkt 44.

62. Dom Idéal tourisme, C-36/99, EU:C:2000:405, punkt 35.

63. Dom NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 41, och där angiven rättspraxis.

64. Dom Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 50.

65. Dom Grattan, C-310/11, EU:C:2012:822, punkt 29.

66. Dom Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punkterna 36 till 41.

Frågan är då om det vid sagda förhållanden är så att 3 kap. 9 § 3 st. 2 p. ML kan tolkas konformt med unionsrätten, och den unionsrättsliga skatteneutralitetsprincipen därför måste beaktas. I HFD 2013 ref. 12 anger HFD att ett krav på god tro enligt unionsrätten skulle tillämpas genom konform tolkning i svensk rätt, trots att det saknas uttryckligt stadgande om det i ML. Det fanns ju inte heller något särskilt stadgande i direktivet om god tro, konstaterar HFD, varför en konform tolkning kan göras. Samma argumentation kan användas för en tolkning av 3 kap. 9 § ML och artikel 135(1)(g) i mervärdesskattedirektivet. Slutsatsen torde därför bli att enligt svenskt vidkommande kan en konform tolkning ske. Det återstår, som påpekats ovan, att se om en sådan tolkning är förenlig med unionsrätten.

## 5 Slutsatser

Även om det resultat som uppnås med en nationell lösning i mångt och mycket kan jämföras med det resultat som uppnås med de unionsrättsliga bestämmelserna, så har ändå de nationella bestämmelserna ansetts strida mot unionsrätten. En bestämmelse i mervärdesskattedirektivet som ger medlemsstaterna visst handlingsutrymme utgör inget *carte blanche* för staten att anta vilka bestämmelser som helst. Specifika och allmänna unionsrättsliga principer måste beaktas liksom det unionsrättsliga direktivets systematik och kontext. Annars riskerar den svenska lagen att vara i strid mot unionsrätten.

För skattelagstiftaren kan ett antal lärdomar dras, bland annat följande:

Hela ML bör skrivas om. Lagen innehåller ett stort antal systematiska och kontextuella felaktigheter och avvikelser. De problem som diskuterats i detta bidrag är toppen på ett isberg. Konsekvenserna av de problem som skapats, vilka diskuterats utförligt ovan, är svårhanterliga och skapar rättsosäkerhet.

Det uppkommer avsevärda svårigheter om en nationell skattelag inte följer den unionsrättsliga förlagan mycket nära – i vart fall då fråga är om en detaljerad harmonisering på EU nivå. Lagstiftning varigenom direktiv från EU genomförs bör, vid tvivel, följa direktivets

ordalydelse snarare än att skapa en försvenskad version av denna med försök till anpassning till svensk, rättslig tradition.<sup>67</sup>

Slutligen visar artikeln på hur unionsrätten i dag verkligen är en del av svensk skatterätt. Oklarheter i unionsrätten är därför svenska rättsliga oklarheter. Här är enligt min mening önskvärt med en ökad aktivitet från lagstiftarens sida för att skapa rättssäkerhet för enskilda. Det är ett legitimt krav i en rättsstat att medborgarna ska kunna förutse när de ska betala skatt. Detta krav bör lagstiftaren upprätthålla på ett klart och tydligt sätt.

67. Detta är också, i allt väsentligt, i enlighet med vad Anders Hultqvist anför, se *Moms och finansiella tjänster*, Norstedts juridik, 1998, s. 182.