

Alfred Streng

Effektiv och neutral mervärdesbeskattning

Digital ekonomi, social- och
hälsovård samt hållbar utveckling



ALFRED STRENG

Effektiv och neutral mervärdesbeskattning
- digital ekonomi, social- och hälsovård samt hållbar utveckling

Akademisk avhandling, som med tillstånd av Juridiska fakulteten vid Lapplands universitet
framläggs till offentlig granskning den 18 juni 2021 kl 12.



LAPIN YLIOPISTO
UNIVERSITY OF LAPLAND

Rovaniemi 2021

Laplands universitet
Juridiska fakulteten

Avhandlingens handledare:

Professor Leila Juanto, Laplands universitet
Professor emeritus Esko Linnakangas, Helsingfors universitet

Avhandlingens granskare:

Justitieråd, Överdomare, Docent, JD Mikko Pikkujämsä,
Högsta förvaltningsdomstolen, Norra Finlands förvaltningsdomstol
Överdomare, Docent, JD Petri Saukko, Östra Finlands förvaltningsdomstol

Opponent:

Justitieråd, Överdomare, Docent, JD Mikko Pikkujämsä,
Högsta förvaltningsdomstolen, Norra Finlands förvaltningsdomstol



Layout: Taitotalo PrintOne

Acta electronica Universitatis Lapponiensis 306
ISBN 978-952-337-258-0
ISSN 1796-6310

Den elektroniska avhandlingens permanenta adress:
<http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-337-258-0>

ABSTRACT

In this article based research VAT – law is scrutinized from divergent but mutual coherent perspectives. Central is that the role of legal principles is emphasized and examined. The perspective is thus from important legal principles in VAT – law, as the principles of neutrality, effectivity, legality, proportionality and legal certainty, and how they are taken into account to in VAT – law and case law. The occurrence of legal principles in VAT – law has increased during the last decades, also on a EU - level. The legal principles have their basis beyond the traditional tax laws, often in constitutional laws and in treaties and conventions on human rights.

The choice to focus on some legal principles is also linked to central and prevailing fiscal and societal challenges concerning tax evasion, the digital economy, the reform of the social- and health care system and sustainable development. The specific research questions are a) how the criteria for effectivity and neutrality are fulfilled in the VAT – law in EU and Finland, b) what are the requirements for a fraud-proof VAT – system, c) how important are claims for rules on tax evasion in VAT – law, d) in which ways are some VAT – principles realized in the digital economy, e) if the leasing of care staff is subject to VAT or not and d) the role of VAT in the discussion on sustainable development.

From a methodological point of view this research has elements of both legal dogmatics, with focus on interpreting and systematizing legal norms of VAT, and legal policy, as interpretations and viewpoints are also seen from a legal and tax policy point of view.

While this research to some extent gives rise to requirements to present considerations on how the aims of the legislation could be set and with what means, it also has elements of *de lege ferenda*.

Characteristic for the legal principles is that there is no consensus whether the principles as a category may offer an autonomous legal basis. The legal principles may at least generate individual rights or legally protected interests and increase the consistency in the application and interpretation of the law, as well as improve the acceptability of the judicial decisions. In some cases the use of legal principles may offer an alternative to a more or less uncontrolled use of real arguments and have a beneficial impact on the predictability of the judicial decisions. In other cases the legal principles constitute a basis for interpretation and an additament for rules in the legal system and are thus of relevance when other alternatives of legal solution have been tried out.

Some of the legal principles, as the principle of neutrality that is central in VAT – law, reflect more of a societal value than a constitutional human right. It is not either fully distinct what the legal consequences are for the category of legal principles. Especially in tax law, and also VAT – law, there may in some situations justifiably be doubt on the legal force of the legal principles.

TIIVISTELMÄ

Tässä artikkeliväitöskirjassa tarkastellaan arvonlisäverotusta erilaisista mutta keskenään johdonmukaisista näkökulmista. Oikeusperiaatteiden merkitystä korostetaan ja niiden vaikutuksia arvioidaan. Arvonlisäverotuksessa esiintyviä periaatteita, kuten neutraliteettiperiaate, tehokkuusperiaate, legaliteettiperiaate, suhteellisuusperiaate ja oikeusvarmuuden periaate, toimivat lähtökohtina tutkimuksen näkökulmille. Keskeinen peruskysymys on siten, miten nämä valitut periaatteet otetaan huomioon arvonlisäverotuksessa ja oikeuskäytännössä.

Oikeusperiaatteiden merkitys arvonlisäverotuksessa on lisääntynyt viime vuosikymmeninä. Niiden perusta on monessa tapauksessa pikemmin perustuslaissa ja ihmisoikeussopimuksissa kuin perinteisessä verolaissa. Keskittyminen joihinkin periaatteisiin liittyy myös keskeisiin verotuksellisiin ja yhteiskunnallisiin haasteisiin, kuten veronkiertoon, digitaaliseen talouteen, sosiaali- ja terveydenhuollon uudistamiseen sekä kestävään kehitykseen. Tutkimuksen erityisiä kysymyksiä ovat sitten, a) miten tehokkuuden ja neutraliteetin kriteerit täyttyvät EU:n ja Suomen arvonlisäverotusjärjestelmässä, b) mitä petoksilta suojattu järjestelmä arvonlisäverotuksessa vaatii, c) miten merkittävää veronkierron sekä liittymis- ja jakamis-periaatteiden soveltaminen on arvonlisäverotuksessa, d) kuinka tietyt arvonlisävero-oikeudelliset periaatteet toteutuvat digitaalisessa taloudessa, e) onko sosiaali- ja terveydenhoito-henkilökunnan vuokraus arvonlisäverollista vai ei, sekä f) mikä on arvonlisäverotuksen merkitys kestävää kehitystä koskevassa keskustelussa.

Metodiltaan tutkimus sijoittuu sekä oikeusdogmatiikan että oikeuspolitiikan alueelle. Tutkimuksessa tulkitaan ja systematisoidaan arvonlisäverotukseen kuuluvia normeja. Tulkintoja ja niiden perusteluja tarkastellaan myös oikeus- ja veropoliittisesta näkökulmasta.

Koska tutkimuksessa esitellään eräiltä osin myös näkemyksiä siitä, millaisia lainsäädännön tavoitteet voisivat olla ja millä keinoilla tavoitteet voitaisiin saavuttaa, niin tutkimuksessa asioita käsitellään tietyssä määrin myös *de lege ferenda*-näkökulmasta.

Yhtenä tunnusomaisena piirteenä oikeusperiaatteita käsittelevälle tutkimukselle voidaan pitää sitä, ettei vallitse yksimielisyyttä siitä, voivatko oikeusperiaatteet kategoriana tarjota itsenäinen oikeudellisen perustan. Oikeusperiaatteet voivat johtaa yksilöllisiin oikeuksiin tai oikeudellisesti suojattuihin intresseihin. Oikeusperiaatteet saattavat lisätä johdonmukaisuutta lainsoveltamis- ja laintulkintatilanteissa sekä parantaa oikeudellisten päätösten hyväksyttävyyttä. Joissakin tapauksissa nojautuminen oikeusperiaatteisiin voi toimia vaihtoehtona realististen argumenttien

esteettömälle käyttämiselle ja sillä voi olla suotuisa vaikutus oikeudellisten päätösten ennustettavuudelle. Toisissa tapauksissa oikeusperiaatteet toimivat tulkinnan taustana ja sääntöjen täydennyksenä ja ne ovat siten ajankohtaisia silloin, kun muut vaihtoehdot on käytetty.

Jotkut oikeusperiaatteet, kuten arvonlisäverotuksessa keskeisessä asemassa oleva neutraliteettiperiaate, heijastanee enemmänkin yhteiskunnallista arvoa kuin perus- tai ihmisoikeutta. Mitkä oikeudelliset seuraukset liittyvät oikeusperiaatteiden kategoriaan, ei ole ihan selkeää. Erityisesti vero-oikeudessa, ja myös arvonlisävero-oikeudessa, missä vallitsee vahva lainalaisuus, niin voidaan joissakin tapauksissa perustellusti kyseenalaistaa oikeusperiaatteiden vaikutuksia.

FÖRORD

Jag har haft förmånen att få ägna de senaste åren till att skriva min tredje doktorsavhandling i ett till ämne som är av stort intresse för mig. Det är med väldig iver jag kunnat förkovra mig i ämnet och upptäcka nya stigar längs min kunskapsväg.

Jag vill här tacka alla som på ett eller annat sätt hjälpt mig under processens gång. För det första vill jag storligen tacka mina handledare, professor Leila Juanto och professor emeritus Esko Linnakangas, som med enorm sakkunskap och vänlighet fört mig vidare i arbetet med doktorsavhandlingen. Deras insats har varit av oersättligt värde.

Jag vill också rikta ett stort tack till förhandsgranskarna av denna avhandling, docent, JD Mikko Pikkujämsä och docent, JD Petri Saukko. Jag har av dem fått värdefulla och insiktsgivande kommentarer med vilka jag enligt bästa förmåga kunnat förbättra forskningsarbetet. Ett särskilt tack även till Mikko Pikkujämsä som lovat ta sig an den arbetsdryga uppgiften som opponent vid disputationen.

Därtill vill jag framföra ett stort tack till professor emeritus Asko Lehtonen som ursprungligen väckte mitt intresse för forskning inom mervärdesskatterätt.

Forskningen har kunnat bedrivas ekonomiskt tack vare de stipendier jag erhållit från Niilo Helanders stiftelse, Lapplands universitet och Nordiska Administrativa Föreningen. Ett stort tack till dem för understödet.

Jag är även min familj hjärtligt tacksam för all omtanke och förståelse den alltid visat mig visavi mitt forskningsarbete.

Vasa, april 2021

Alfred Streng

FÖRTECKNING ÖVER ARTIKLAR

- I Kravet på effektivitet och neutralitet i mervärdesbeskattningen, särskilt ur EU-rättslig och finländsk synvinkel, JFT 5/2017, s. 852–876.
- II Om kringgåenden av mervärdesskatt JFT 1/2019, s. 42–60.
- III Om kringgående av mervärdesskatt, krav på skatteflyktsregler och tillämpningen av anslutnings- och fördelningsprinciperna JFT 3-4/2018, s. 285–304.
- IV Om mervärdesbeskattning i den digitala ekonomin, särskilt ur vissa rättsprincipers synvinkel Edilex 2018/35, 1-19.
- V Uthyrning av personal inom social- och hälsovård – momspliktigt eller inte? JFT 4/2019, s. 216–239.
- VI Mervärdesskatt och hållbar utveckling Edilex 2020/8, 1-17.

FÖRKORTNINGAR

BNP	Bruttonationalprodukt
ECHR	European Court of Human Rights
EEG	Europeiska Ekonomiska Gemenskapen
EES	Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet
EFTA	European Free Trade Association
EG	Europeiska Gemenskapen
EGT	Europeiska Gemenskapernas officiella tidning
EkUB	Ekonomiutskottets betänkande (fi)
EU	Europeiska unionen
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
FiU	Finansutskottets betänkande (sv)
FN	Förenta nationerna
GL	Grundlagen (fi)
GrUB	Grundlagsutskottets betänkande
GrUU	Grundlagsutskottets utlåtande
HAO	Helsingin hallinto-oikeus (Helsingfors förvaltningsdomstol)
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
ILO	International Labour Organization
IMF	International Monetary Fund
JO	Justitieombudsmannen
KB	Kommittébetänkande
KM	Komiteamietintö
KomL	Kommunallagen (fi.)
KVL	Keskusverolautakunta (Centralskattenämnden)
LOU	Lagen om offentlig upphandling (sv)
LR	Länsrätt (sv)
MD	Marknadsdomstolen
MerL	Mervärdesskattelagen
MiUU	Miljöutskottets utlåtande (fi)
MyndOffL	Lagen om allmänna handlingars offentlighet (fi)
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
OffL	Offentlighets- och sekretesslagen (sv)
REG	Rättsfallssamling från Europeiska gemenskapernas domstol och förstainstansrätt
RF	Regeringsformen (sv)

RFV	Regionförvaltningsverket (fi)
RP	Regeringens proposition
RR	Regeringsrätten (sv)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SL	Strafflagen (fi)
SOU	Statens offentliga utredningar
SRR	Statsrådets redogörelse (fi)
STM	Social- och hälsovårdsministeriet (fi)
UpphL	Lagen om offentlig upphandling (fi)
Valvira	Tillstånds- och tillsynsverket för social- och hälsovården
VAT	Value Added Tax
VATT	Valtion Taloudellinen Tutkimuskeskus
WTO	World Trade Organization

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

ABSTRACT	III
TIIVISTELMÄ	V
FÖRORD	VII
FÖRTECKNING ÖVER ARTIKLAR	VIII
FÖRKORTNINGAR	IX
1 INLEDNING	1
1.1. Förhistoria	1
1.2. Mervärdesskatten – definitioner	6
1.3. Forskningsuppgift	10
1.3.1. Allmänt	10
1.3.2. Forskningens indelning	15
1.4. Metodologiska frågeställningar	23
1.5. Tidigare forskning	28
1.6. Indirekta skatter – konsumtionsskatter, omsättningsskatter, punktskatter och mervärdesskatten	30
2 RÄTTSPRINCIPER	33
2.1. Rättsprincipernas roll i rätten	33
2.2. Rättsprincipernas tillkomst och tillhörighet	38
2.3. Rättsprinciper inom rättsområdet	40
2.3.1. Allmänt inom offentlig rätt	40
2.3.2. Inom skatterätten	44
2.3.2.1. Legalitetsprincipen	45
2.3.2.2. Likställighetsprincipen	50
2.3.2.3. Proportionalitetsprincipen	52
3 MERVÄRDESKATTEN OCH EU	57
3.1. Bakgrund	57
3.2. Harmoniseringen	58
3.3. Nuvarande direktiv	63
3.4. Rättspraxis från EU-domstolen	66
3.4.1. Direkt och indirekt effekt	67
3.5. Grundläggande EU-rättsliga principer	71
3.5.1. Förbudet mot statligt stöd	74
3.5.2. Förbudet mot skattemässig diskriminering	76
3.5.3. Förbudet mot förfarandemissbruk	78
3.5.4. Neutralitetsprincipen	81

3.5.4.1. Allmänt.....	81
3.5.4.2. Olika aspekter av neutralitet.....	83
3.5.4.3 Neutralitet som målsättning.....	88
3.6. Mervärdesskattesatser och undantag från mervärdesskatteplikt i EU.....	90
3.6.1. Utgångspunkter.....	90
3.6.2. Generellt om satser och undantag från skatteplikt.....	91
3.6.3. Särskilt undantagen från mervärdesskatteplikt.....	96
3.6.3.1. Den digitala plattformsekonomin.....	98
3.6.4. Undantag från mervärdesskatteplikt för sjuk- och hälsovård.....	101
3.6.5. Undantag från mervärdesskatteplikt för socialvård.....	105
4 UTVECKLINGEN I FINLAND.....	107
4.1. Bakgrund.....	107
4.2. Omsättningsbeskattning.....	108
4.3. Mervärdesskattelagstiftningen.....	114
5 MERVÄRDESSKATTEN OCH FRAMTIDEN.....	116
5.1. Allmänt om reformen av mervärdesbeskattningen i EU.....	116
5.2. Lagstiftningsprocessen.....	118
5.3. Digiskatt.....	120
5.4. Mervärdesskattens styrande funktion.....	124
5.5. Mervärdesskatten och kriser.....	127
5.5.1. Om ekonomiska kriser och recessioner.....	127
5.5.2. Mervärdesskatt och coronakrisen.....	128
6 SAMMANFATTNING.....	132
6.1. Allmänt.....	132
6.2. Forskningsfrågor.....	137
6.3. Specifikt om rättsprinciper.....	140
KÄLLFÖRTECKNING.....	145
ARTIKLAR.....	172

1 INLEDNING

1.1. Förhistoria

Mervärdesskattens rötter ligger i det forntida förflutna. För över 5000 år sedan som en följd av att produktiviteten ökade inom jordbruket och handelsutbytet samt arbetsfördelningen utvecklades, uppkom den sumeriska kulturen vid foten av floderna Eufrats och Tigris' mynning. Dess mest betydande gåva till eftervärlden är förvisso skrivkonsten, som även gav ansats till mänsklighetens första skatteindrivning, det vill säga prästerskapets behov av att hålla templens inkomster och utgifter i balans.¹ I Egypten på 600-talet f.v.t. stiftade konung Psammetik I en omsättningsskatt på 10 procent för försäljning av tempeloffrens egendom. I det antika Grekland år 500 f.v.t. lär det ha förekommit tre typer av omsättningsskatt, nämligen fastighetsomsättningsskatt, marknadsomsättningsskatt och en allmän omsättningsskatt. Enligt Aristoteles förekom också i Seleukidernas rike, från och med 300 f.v.t. en typ av omsättningsskatt som utgjorde en viktig del av rikets intäkter.²

Stadsstaten Atens styrka under antiken baserade sig i stort på handel och eftersom dess fria medborgare inte tolererade direkta skatter på deras inkomster eller egendom, föll det sig naturligt att en betydande del av statens intäkter erhöles genom olika indirekta skatter på handelsutbytet. De ekonomiskt mest väsentliga var import- och exporttullar på sjöfarten, som utgjorde cirka 2 % av värdet på lasten. Andra betydande indirekta skatter var till exempel olika tullar på land samt en allmän försäljningsskatt på 1 %. I Aten påfördes medborgarna i huvudsak inte direkta skatter, då detta stred mot idén om den fria mannen och utgjorde därmed ett tecken på viss grad av slaveri. Främlingar måste däremot betala huvudskatt, *metoekion*.³

I det romerska riket tog kejsar Augustus i bruk en omsättningsskatt på 30-talet f.v.t. som då framförallt ålades försäljningen eller frigörelsen av slavar. Avsikten med skatten var att finansiera krigs- och polisverksamheten. Under Caligulas tid utvidgades skatten till att även gälla livsmedel.⁴ Av motsvarande orsaker som i antikens Grekland, där direkta skatter upplevdes som skamliga och tecken på slaveri, så ville man i det romerska riket inte pålägga sina medborgare direkta skatter, förutom i

1 Se t.ex. *Myöhänen* 1999, s. 1223 och *Linnakangas* 2012, s. 19.

2 Se bl.a. *Linnakangas & Juanto* 2016, s. 319–320 och *Schenk & Oldman* 2007, s. 2–5 samt *Brederode* 2009, s. 5

3 Se bl.a. *Myöhänen* 1999, s. 1228–1229.

4 Se *ibid.*

alldeles tvingande fall. Frihandeln stod i det romerska riket, såsom även i Aten, högt i kurs, och tullavgifterna som samlades in var till sin storlek endast 2,5–5 % av värdet på varan. Storleken på olika försäljningsskatter och skatter vid frigörelsen av slavar var på motsvarande nivå, 1–5 % av värdet på försäljningen eller på den frigjorda slaven.⁵

Omsättningsskatter användes även under medeltiden, till exempel i Spanien där kungahuset påförde en allmän skatt på försäljning, *alcabala*. Denna skatt hade sitt ursprung i morernas rike på 900-talet.⁶ Som en statsskatt uppbars den på den Iberiska halvön mellan åren 1342–1845.⁷ Skatten ifråga tillämpades också i Nederländerna på 1500-talet då hertigen av Alba påförde en allmän omsättningsskatt på 10 %. Skatten stötte dock på stort motstånd och revolt bland handelsmännen, som sedan utvecklades till en frihetskamp för Nederländernas självständighet.⁸ Den kristna kyrkan började även beskatta sina undersåtar redan på 400-talet. Grunden för tiondet ansågs vara Mose lag. Då den kristna tron vann alltmer mark, ansåg man sig också finna berättiganden för beskattningsrätten i Bibeln. Myndigheterna betraktades vara i Guds tjänst och därför måste man foga sig under överheten och betala den skatt som föreskrevs.⁹ Under senmedeltiden betonade de kyrkolärda emellertid även de skattskyldigas *rättsskydd*, beskattningen skulle inte basera sig på godtycke och de skattskyldiga hade en moralisk skyldighet att endast betala rättmätiga skatter.¹⁰

Under medeltiden förekom på den europeiska kontinenten även *teloneum*, från grekiska ordet för tullhus, *telonion*, vilken var en typ av marknadsskatt som betalades för försäljning på marknaden. Begreppet hänvisade först till det fysiska tullhuset, men kom sedan att beteckna själva skatten. Begreppet framträdde för första gången på 400-talet och omfattade också ett antal mer specifika skatter, såsom *portaticum*, *rotaticum* och *pulveraticum*. Under den merovingiska dynastin, mellan 400- och 750-talen, utgjorde skatten ifråga en stor del av de kungliga intäkterna. Kung Filip I av Frankrike definierade i slutet av 1000-talet skatten som en överföring mellan försäljaren och köparen, *transitum a vendentibus vel ementibus vel transeuntibus*. En rättmätig *teloneum* var en skatt som idag kan betraktas som en kompensation för användning av offentliga tjänster, medan en orättmätig dito kunde vara en situation där personen som pålades skatten inte erhöll någon tjänst överhuvudtaget.¹¹

Med medeltiden i Europa förknippas också *feodalismen*, vars ekonomiska bas utgjordes av godsägarinstitutionen. De feodala godsägarna krävde in av bönderna,

5 Se Webber & Wildavsky 1986, s. 110–112.

6 Se Francis 2006, s. 57–58.

7 Se bl.a. Linnakangas & Juanto 2016, s. 319–320.

8 Se *ibid.*

9 Se t.ex. Myöhänen 1999, s. 1237–1238 och Linnakangas 2012, s. 19.

10 Se Myöhänen 1999, s. 1238.

11 Se bl.a. Dubler 2012 och Dumézil 2013, s. 91.

förutom diverse direkta och indirekta skattelikhande prestationer, även olika avgifter för användningen av till exempel kvarnen, bakugnen och vindruvspresen.¹² De italienska stadsrepublikerna finansierade också den offentliga sektorns verksamhet under fredstid med skatter på varuutbytet och skatter riktade mot den landsbygd som omgav staden. Användningen av olika indirekta skatter, såsom tullavgifter, försäljnings-, punkt- samt lyxskatter var långt utbredd. Antalet indirekta skatter lär i mitten på 1200-talet i Florens ha uppgått till hela 34 st.¹³

Också i andra världsdelar och religioner har beskattningen utgjort ett gammalt fenomen. Inom t.ex. islam betalar muslimerna sedan länge *zakat*, vars grunder förekommer i Koranen och som betraktas som den tredje av islams fem pelare och innebär att den troende ska ge 2,5 % av sitt årliga överskott till goda ändamål. Under bl.a. mogulriket i Indien mellan 1500 till 1800-talen drev mogulerna, som var muslimer, in en *jizya*-skatt av icke-muslimer, vilket anses ha bidragit till att hinduerna, vilka utgjorde majoriteten av befolkningen, omvände sig till islam.¹⁴

I den nya tidens kapitalistiska Europa var *merkantilismen* den rådande ekonomisk-politiska ideologin under 1500–1700-talen. Dess bakgrund låg i regenternas och borgarnas maktpolitiska förbund mot feodaladeln. Enligt den merkantilistiska läran kunde statens välstånd höjas genom att antingen öka dess egna förmögenhet eller genom att minska andra staters förmögenhet, i sista hand då genom att ty sig till militär makt och krig. De mest centrala inrikespolitiska medlen för att öka förmögenheten var att förstärka den strikta yrkesskråbaserade arbetsfördelningen, att i detalj reglera arbets- och produktionsverksamheten samt att förenhetliga olika mått- och valutaenheter, tullavgifter och skatter i de olika delarna av staten. De indirekta skatter som användes kan i stort delas in i tre grupper, i yttre och inre tullavgifter, försäljnings- och punktskatter samt monopol. Därtill använde sig regenterna under den merkantilistiska eran av tvångsupplåning och konfiskering av kyrkans egendom under reformationen. Man kunde även öka den statliga förmögenheten genom att sälja ämbeten och titlar åt den framväxande ekonomiska eliten, till exempel i Frankrike kunde dylika försäljningsinkomster på 1500- och 1600-talen utgöra upp till 30–40 % av statens inkomster.¹⁵

De stater som förverkligade en merkantilistisk ekonomisk- och finanspolitik och som försökte utöka sina skatteinkomster med nya eller förhöjda indirekta skatter, uppnådde emellertid aldrig en sådan kapacitet inom förvaltningen som man önskade, exempelvis Frankrike kunde inte ens under sin blomstringstid avlägsna tullavgif-

12 Se bl.a. *Webber & Wildavsky* 1986, s.169–171.

13 Se *ibid*, s. 201–202. Det lär ha sagts att i Italien beskattades alla andra nyttigheter än vatten och luft. I enlighet med *Schumpeter* 1986, s. 200, så utvecklades den moderna beskattningen uttryckligen i de italienska stadsrepublikerna, i synnerhet då i Florens.

14 Se *Grapperhaus* 2009, s. 143–144.

15 Se bl.a. *Webber & Wildavsky* 1986, s. 266–268, *Schumpeter* 1986, s. 335–362 och *Myöhänen* 1999, s. 1248–1249. Se även *Linnakangas & Juanto* 2020 om punktskatternas historia.

ter inom landet, vilka hade en höjande effekt på priset på de produkter som kom in på marknaden och därmed försvårade det även inrikeshandeln.¹⁶

Skapandet av den moderna staten och den tunga krigsföringen ökade allmänt taget skattebördan för den europeiska allmogen. Beroende på i vilken stat man bodde, var man även tvungen att betala tiondelar åt kyrkan och feodalskatt samt arbetsprestationer åt läns herrarna. Utvecklingen av det kapitalistiska samhället och borgerlighetens frammarsch i och med den industriella revolutionen, gjorde det möjligt, bl.a. i Storbritannien, för parlamentet att driva in andra skatter än de direkta skatter som baserade sig på jordegendom. De problem som hör till beskattning av välstånd eller rikedom försökte man först lösa genom att rikta in beskattningen på de områden där välståndet i form av konsumtion klart kunde skönjas. Detta innebar till exempel att britterna särskilt på 1700-talet beskattades med s.k. direkta konsumtionsskatter, utgående från bland annat hur många tjänare de hade, hur många fönster det fanns i deras hus och hur många par hjul deras fritidshästvagnar var utrustade med. Efter kriget mot Napoleon i början av 1800-talet utökades beskattningen att även omfatta sådana konkreta former av välstånd såsom hårpulver, idrotts- och sällskapshundar samt klockor.¹⁷

Den liberala finansteorin som utvecklades under 1800-talet och som steg för steg vann mark i många staters skattesystem, hade som en av sina huvudteser principen om en fördelning av skattebördorna efter skatteförmågan genom införandet av progressiva inkomst- och förmögenhetsskatter. Tidigare hade de direkta skatterna varit s.k. *per capita* skatter, såsom fastighets-, närings- och yrkesskatter. Den direkta beskattningen som baserade sig på inkomst- och förmögenhetsskatter, ansågs täcka en ständigt stigande del av statsutgifterna, varför de indirekta skatterna, som riktade in sig på den vanliga befolkningens förbrukning av mer eller mindre nödvändiga varor, borde i motsvarande mån mildras eller avskaffas. Då konsumtionsskatterna belastade majoriteten av befolkningen oproportionerligt hårt, kom införandet av progressiva skatter på inkomster och förmögenheter att bli en politisk målsättning.¹⁸

Den negativa inställningen till de indirekta skatterna hängde även samman med den liberalistiska ekonomiska teorin, i enlighet med vilken fri konkurrens och fri prisbildning skulle leda till maximal produktion och maximal behovstillfredsställelse för alla. De indirekta skatterna ansågs då skapa konstgjorda varupriser och störa det naturliga förloppet för prisbildningen. Det ökade trycket på statskassorna efter första världskriget gjorde det emellertid outhärligt att inte bara bibehålla utan även att skärpa den indirekta beskattningen.¹⁹

16 Se bl.a. *Jutikkala* 1965, s. 11–20.

17 Se t.ex. *Myöhänen* 1999, s. 1252–1254 och *Kovero* 1932, s. 80–81.

18 Se bl.a. SOU 1957:13, s. 17–19.

19 Se *ibid.* Till exempel i Sverige saknades vid slutet av 1800-talet nästan helt den direkta beskattningen. De direkta skatterna bestod vid denna tid av grundskatter som sedan länge utgick med fasta belopp. Intäkter från tullavgifter och inhemska konsumtionsskatter utgjorde under senare delen av 1800-talet statens största inkomstkällor.

Grunderna för den moderna omsättnings- eller mervärdesskatten kan sålunda hittas i perioden strax efter första världskriget, då Tyskland påförde *Umsatzsteuer* år 1918.²⁰ Vid slutet av första världskriget hade Tyskland skulder på över 150 mrd mark. För att öka de statliga finanserna, infördes omsättningsskatten. Det var fråga om en *Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer*, där varje vidareförsäljning i en leveranskedja beskattades, vilket medförde en s.k. kaskadeffekt då mer och mer skatt tillfördes produkten ju längre dess leveranskedja var.²¹

Omsättningsskatter infördes också i andra europeiska länder för att täcka kostnader som första världskriget fört med sig, bland annat i Frankrike år 1920 och i Belgien år 1921. Av liknande orsaker införde Storbritannien år 1940 en rad punktskatter som kan betraktas som en typ av allmän omsättningsskatt. Nederländerna införde också år 1934 en omsättningsskatt för att täcka kostnaderna för den stora depressionen. Fastän omsättningsskatter ofta har införts som tillfälliga åtgärder, så har de i de flesta europeiska länder blivit permanenta skatter. Omsättningsskatterna hörde också till en av de första skatterna som harmoniserades i vad som nu utgör den Europeiska unionen. År 1967 bestämde länderna inom EEC, Belgien, Frankrike, Västtyskland, Nederländerna, Italien och Luxemburg, att harmonisera sina omsättningsskatter och valde att implementera ett gemensamt system för omsättningsskatt i form av mervärdesbeskattning.²²

I Frankrike gav *Maurice Lauré* redan år 1953 ut boken *La taxe sur la valeur ajoutée* (Mervärdesskatt) där han skisserar upp ett system för mervärdesskatt utgående från en då förekommande produktionsskatt i Frankrike. I boken delar Lauré in skatteåtgärder i två olika kategorier på basen av deras tillvägagångssätt, interventionistiska och strukturella. Enligt Lauré kräver interventionistiska åtgärder politiska beslut för att förverkligas medan de strukturella innebär att skatt indrivs med vissa givna regler som grund. De interventionistiska åtgärderna lämpar sig bättre för autoritära system var den offentliga makten har stor handlingsfrihet, men även i kristider i demokratiska samhällen då användningen av dem kan motiveras med att de utgör ett klart och effektivt botemedel mot det ”onda”. De strukturella åtgärderna är i enlighet med Lauré bättre, fastän en befäst uppbörd av skatt kan ha sin påverkan på varornas priser och på producenternas och konsumenternas beteende. I en idealisk situation ska beskattningens snedvridande effekt vara möjligast liten och leda till att möjligast många individer får sina behov tillfredsställda. Detta förutsätter enligt Laurés uppfattning att beskattningen inte inverkar på prisernas inbördes förhållanden.²³

20 Se t.ex. *Grabower* 1925.

21 Se *Historische Entwicklung der Mehrwertsteuer in Deutschland*. Se mer om kaskadeffekter nedan.

22 Se bl.a. *Van Doesum* et al. 2016, s. 2–5. Omsättningsskatternas och mervärdesskattens historia behandlas även i kapitel 3 och 4.

23 Se *Salo* 2013, s. 521–523.

Den franska produktionsskatten var mer gynnsam mot framställningen av fysiska varor, eftersom de framställda varornas fysiska beståndsdelar kunde dras av i beskattningen. Det samma gällde inte för tjänsters del. Skatten kumulerade i många situationer och därtill hämmade den produktiviteten då avdragsrätten var bunden till fysisk anknytning till själva varan. Lauré framförde kritik mot detta och ansåg att avdragsrättens bundenhet till fysisk anknytning till själva varan borde lindras. Istället skulle förutsättningen för avdragsrätt vara ekonomisk anknytning till skattepliktig försäljning, som numera också tillämpas i det rådande mervärdesskattesystemet.²⁴ Som en följd av Laurés bok stiftades sedan en lag om mervärdesskatt i Frankrike år 1954, som en av de första i världen.²⁵

1.2. Mervärdesskatten – definitioner

Konsumtionsskatter kan definieras som skatter som syftar att beskatta den privata konsumtionen av varor och tjänster för privatpersoner. Begreppet konsumtionsskatt kan emellertid förstås på olika sätt, det kan vara fråga om en skatt på allting som en privat konsument konsumerar, eller en skatt som beskattar inkomsten vid tidpunkten då den konsumeras, eller också en skatt på de utgifter som privata konsumenter har.²⁶ Begreppet omsättningsskatt hänvisar å sin sida till en samling av olika typer av konsumtionsskatter, av vilka mervärdesskatten utgör en typ.²⁷ Med andra ord så är mervärdesskatten en specifik typ av omsättningsskatt och således också en form av konsumtionsskatt. Såsom definitionen på konsumtionsskatt ger vid handen så förekommer det olika typer av konsumtionsskatter, framförallt två olika huvudtyper, specifika konsumtionsskatter och allmänna konsumtionsskatter. För en specifik konsumtionsskatts del gäller att endast vissa varor eller tjänster beskattas, till exempel punktskatter utgör en form av specifika konsumtionsskatter. Vad gäller en allmän konsumtionsskatt påläggs en dylik på konsumtion av alla varor och tjänster.

24 Se bl.a. mål C-118/11 *Eon Asset*, pt. 47, ”Den beskattningsbara personen tillerkänns också avdragsrätt när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner som medför rätt till avdrag, när kostnaderna för tjänsterna i fråga utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet”.

25 Se <http://www.archivesdefrance.culture.gouv.fr/action-culturelle/celebrations-nationales/recueil-2004/vie-politique-et-institutions/instauration> och *Salo* 2013, s. 521–530. Maurice Lauré anses numera i Frankrike och även på annat håll som en av mervärdesskattens förgrundsgestalter. Hans betydelse idag är framförallt att han redan år 1953 förstod det som EU-domstolen på 2000-talet avser då den i sina domslut i mervärdesskattefrågor konstaterar att avdragsrätten förutsätter att kostnaden utgör en del av de komponenter som ingår i priset inom den skattepliktiga försäljningen.

26 Se t.ex. *Sullivan* 1967, s. 13.

27 Se *Tait* 1988, s. 3–39.

I enlighet med art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EU så utgör mervärdesskatten en allmän skatt på konsumtion.

Allmänna konsumtionsskatter delas normalt in i två kategorier. Den första kategorin är s.k. ettledsskatter, som tas ut i produktions-, grossist- eller detaljistledet. Den andra är flerledsskatter som omfattar flera led där normalt det senare ledet har avdragsrätt för erlagd skatt. Mervärdesskatten är en flerledsskatt. Den karakteriseras av att de skattskyldiga, men icke skattebärande företagen har avdragsrätt eller återbetalningsrätt till erlagd skatt. Det ligger alltså i den indirekta skattens natur att den är reciprok. Reciprociteten kommer till uttryck genom att mervärdesskatten, i form av ingående och utgående skatt för köpare respektive säljare, förblir en genomgångspost. Mervärdesskatten har också ansetts vara den bästa skatten i bruk. En av mervärdesskattens fördelar är bland annat att den är tillämplig på tjänster. Mervärdesskatten anses också vara lätthanterlig och risken för undanhållande av skatt är liten. Särskilt det bokföringsmässiga sambandet mellan köparens ingående skatt och säljarens utgående skatt underlättar för kontrollsystemen. Ett av de viktigaste motiven till valet av mervärdesskatten framför andra beskattningsformer är skattens effektivitet och möjligheter till ökade skatteintäkter. Detta benämns ibland det fiskala skälet till mervärdesskatt. En av skattens grundläggande karaktäristika är även att den är transaktionsorienterad. Den betingas av själva transaktionen i anslutning till tillhandahållandet av en vara eller en tjänst. Det är dock viktigt att understryka att redovisningen inte koncentreras till själva transaktionen utan kretsar kring den skattskyldige. Eftersom alla skattepliktiga transaktioner inte behandlas på samma sätt uppstår en dualism, eller ”dubbla bottnar”, mellan transaktions- och subjektorienteringen. Därför kan det också vara lämpligt att använda benämningen transaktionsskatt.²⁸

Mervärdesskatten är en alltså en proportionell skatt som konsumenterna hamnar att betala.²⁹ Storleken på konsumtionen mäts i pengar och denna mätare ifråga är rätt så omutbar. Det är ganska onödigt för konsumenten att försöka planera beskattningen i t.ex. mat- eller skoaffären. Mervärdesskatten är i ett konsekvent och lineärt förhållande till det ekonomiska värdet på konsumtionen. Den teoretiska grunden för mervärdesskatten baserar sig på teorier som utvecklades av *Siemens* och *Adams*.³⁰ Deras teorier grundar sig på en flerledsskatt med möjlighet till avdrag på så sätt att enbart mervärdet beskattas i varje produktions- och distributionsled vilket leder till större skatteintäkter vid en generell utformning och mindre kontrollproblem i jämförelse med en direkt beskattning. *Siemens* riktar

28 Se *Westberg* 1994 s. 83–87.

29 Mervärdesskatten lider i stort av samma brister som övrig typ av beskattning i och med att den är tvingande till sin karaktär. Den innebär också på sätt och vis tagande av konsumentens egendom utan dennes medgivande, se t.ex. mer i *McGee* 2004, s. 219–223.

30 Se *von Siemens* 1921 och *Adams* 1921, s. 527–553.

sig in på tekniken för hur ett mervärdesskattesystem byggs upp medan Adams gör en jämförelse mellan inkomstbeskattning och konsumtionsbeskattning. Siemens beskrev redan år 1919 en princip om beskattning av mervärdet utan kaskadeffekter eller kumulativa effekter genom möjligheten till avdrag för ingående skatt, eller mervärdesskatteprincipen. Den teoretiska grunden i Siemens' resonemang kan sålunda sägas utgå från tekniken i hur en beskattning av mervärdet skulle upprätthålla både fördelar och nackdelar med detta.³¹ Adams konstaterade också innan år 1920 att endast en inkomstbeskattning var otillräcklig för att uppfylla statens krav på intäkter. Enligt honom förekom en möjlighet att beskatta konsumtion så att den skulle vara lätt att administrera och stabil då den belastar samtliga små inköp som görs.³² Adams tar även fram argumentet om rättvisa (*equality*) vägt mot enkelhet (*simplicity*). När skatt som är mer rättvis i sin utformning samtidigt kan bli mer komplex, finns risken att den förlorar sitt självändamål att verka rättvisande. En skatt som är enkelt utformad kan vara mer rättvis fastän den verkar utformad på ett sätt som inte är rättvist.³³ De fyra principer eller maximer som *Adam Smith* utvecklade i verket *Wealth of Nations* har också fungerat vägledande för utvecklingen av mervärdesskattesystemet.³⁴

1. Rättvisa (*equality*)
2. Förutsägbarhet (*certainty*)
3. Enkelhet (*convenience*)
4. Effektivitet (*economy*)

Principen om *certainty* avser egentligen inte enbart förutsägbarhet utan även legalitet ur ett större perspektiv, nämligen att det måste finnas stöd i lag för tagande av skatt. Förutsägbarhet innebär då också krav på konstitutionell grund för skatten och inte endast kostnader för fullgörande eller efterlevande av skatt. Principen om enkelhet kan också avse *simplicity*, vilken kan omfatta *convenience*. I *simplicity* är det fråga om utformningen av skattereglerna och vid *convenience* om hur lätt det är att betala skatt och att skatten ska betalas in vid rätt tidpunkt i relation till de krav som ställs på fullgörandet av skatt. Principen om effektivitet (*economy*) gäller framförallt den samhällsekonomiska effektiviteten.³⁵ Inom principen om effektivitet förekommer sedan fyra olika delar som bestämmer hur effektiv en skatt är:

1. hur dyr skatten är att administrera eller statens perspektiv,
2. konkurrenssnedvridningar på olika nivåer som t.ex. leder till minskad produktion,

31 Se *von Siemens* 1919.

32 Se *Adams* 1920, s. 24.

33 Se *Adams* 1921, s. 553.

34 Se *Smith* 1776.

35 Se *ibid.*

3. skatteundandragande, och
4. kostnader för fullgörande och efterlevnad eller skattebetalarens perspektiv.³⁶

Inom OECD har de principer som Smith lyfte fram utvecklats vidare och man förespråkar en användning av de s.k. *Ottawa Taxation Framework Conditions*.³⁷ De värden som Smith strävade efter kan även sägas omfattas av OECD:s principer:

1. *neutrality* dvs neutralitet mellan olika typer av handel och olika handlingsalternativ,
2. *efficiency* dvs effektivitet gällande kostnader för efterlevnad och administration,
3. *certainty and simplicity* dvs förutsägbarhet och enkelhet,
4. *effectiveness and fairness* dvs rätt skatt ska betalas i rätt tid och missbruk ska förhindras, och
5. *flexibility* dvs reglerna ska vara flexibla i relation till den tekniska utvecklingen.

Neutralitet gällande konkurrensnedvridningar omfattas av effektivitetsbegreppet och likaså kostnaderna för efterlevnad och administration. OECD's tolkning av *effectiveness* omfattar också risker för skatteundandragande och missbruk. Missbruk och skatteundandragande är ju inte förenliga med syftet med skattesystemet.³⁸ I enlighet med principerna ovan är det avgörande för skattesystemets funktion att reglerna är lättförståeliga och förutsägbara. Övriga principer som skattesystemet baserar sig på är bl.a. legalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen, tillitsprincipen, proportionalitetsprincipen, likställighetsprincipen, objektivitetsprincipen och principerna om gynnande av den skattepliktige och grundlagsenlig tolkning samt andra juridiska ramverk som påverkar funktionen och utformningen av skattesystemet.

Mervärdesskatten utgör sålunda en konsumtionsskatt vars syfte är att generera intäkter till staten genom att den faktiska konsumtionen beskattas, till skillnad från inkomstskatten som beskattar själva förmågan att konsumera.³⁹ Grundprincipen i mervärdesskattesystemet är således att skatt alltid tas ut när nyttigheter säljs och att varje skattskyldig betalar skatt endast för det mervärde som denne tillför nyttigheten. Den skatt som föregående steg i försäljningskedjan har betalat dras av i form av

36 Se *ibid*.

37 Se *Electronic Commerce 1998*. De grundläggande principer som används för OECD:s arbete återfinns samlade i *Ottawa Taxation Framework Conditions* och var ursprungligen formulerade såsom gällande för elektronisk handel. De förslag som utarbetas för momsriktlinjer inom OECD visar att principerna används som utvärderingskriterier för samtliga tjänster inkluderat s.k. *intangibles*, särskilt gällande avvikelser från huvudregler. Se *OECD International VAT/GST Guidelines 2013* och versionen från 2014. Se även *OECD 2015*, s. 15–17 och *Lejeune & Claessens 2015*, s. 208–209.

38 Gällande neutralitet kan sägas att OECD inte använder neutralitet på motsvarande sätt som EU-domstolen gör inom mervärdesskatterätten, se mer i t.ex. *Rendabl 2009* kapitel 3 och 7 och *Sonnerby 2010*, s. 81–155.

39 Se bl.a. *Melz 1990*, s. 13.

ett inköpsavdrag. Systemet baserar sig alltså på att det görs åtskillnad mellan säljares och köparens skyldigheter: säljaren betalar skatt för sin försäljning och antecknar beloppet i fakturan, och köparen drar av det skattebelopp som anges i säljarens faktura.⁴⁰ De erlagda eurona förtäljer rätt så väl mängden konsumtion och de skatterättsliga normerna förbinds till detta. Fastän mervärdesbeskattningen har sina egna komplicerade drag, så är systemet ändå till sina grundprinciper relativt harmoniskt. Splittring i systemet kan dock sägas skapas av särskilda undantag och olika skattesatser för olika produkter och tjänster. Därtill medför den gränsöverskridande handeln egna specifika problem. Köp och konsumtion är inte heller riktigt samma saker.⁴¹ Den alltjämt pågående globaliseringen leder också till ett tryck att flytta tyngdpunkten inom beskattningen från företags- och förvärvsinkomstbeskattningen mot konsumtionsbeskattningen och andra mindre rörliga beskattningsobjekt såsom till exempel beskattningen av fastigheter. Till motiven för att förflytta tyngdpunkten mot konsumtionsbeskattningen/mervärdesbeskattningen hör även det faktum att beskattningen av inkomst belastar inhemska produktionsfaktorer, och därmed inhemsk produktion och export, men inte importen. Skatt på konsumtion belastar också importen.

Kännetecknande för mervärdesskatten kan också sägas vara att den övervältras från en eller flera skattskyldiga till den slutgiltiga skattebäraren, därav namnet indirekt skatt. Det har funnits tankar på en skatt som tas ut direkt hos slutkonsumenten eller ”direkt konsumtionsskatt”, som dock inte fått något gehör.⁴²

Det primära syftet med mervärdesskatten är alltså att beskatta mervärdet i varje led i produktions- och distributionskedjan, emedan det är fråga om en mervärdesskatt. Om det är ett primärt syfte eller en förutsättning av teknisk natur för skattens konstruktion kan man sedan fråga sig. Klart är i alla fall att många bestämmelser har som ändamål att mervärdet ska beskattas, ehuru det utgör en förutsättning av grundläggande art för skatten i sig. Skattens syfte är sålunda inte att leda till kaskad- eller kumulativa effekter. Ifall dylika uppstår, är något fel i mervärdesskattens grundförutsättning.⁴³

1.3. Forskningsuppgift

1.3.1. Allmänt

Denna forskning är artikelbaserad och artiklarna behandlar mervärdesbeskattningen ur divergerande men inbördes sammanhängande aspekter och centralt i dem alla är att rättsprincipernas roll lyfts fram, granskas och betonas. Ett av forskningens

40 Se RP 25/2012 rd s. 3–4.

41 Se *Knuutinen* 2014.

42 Se *Westberg* 1994, s. 79.

43 Se mer *Rendahl* 2015, s. 650–651.

mest kännetecknande drag är sålunda att synvinkeln är utifrån i mervärdesskatterätten centrala rättsprinciper, såsom neutralitetsprincipen, effektivitetsprincipen, anslutnings- och fördelningsprinciperna samt legalitetsprincipen och rättssäkerhetsprincipen. Förekomsten av rättsprinciper i mervärdesskatterätten har ökat under de senaste årtiondena, även på europeisk nivå. Principerna har ofta sin grund utanför de traditionella skattelagarna, i mångt fall i grundlagar och fördrag om mänskliga rättigheter och konventioner.⁴⁴ Målsättningen i forskningen är emellertid inte att uttömmande redogöra för hela diskursen om rättsprinciper, utan att diskutera och granska problemen gällande vissa rättsprincipers förekomst i mervärdesskatterätten ur några utvalda perspektiv.⁴⁵ Den mest centrala frågan i forskningen är följaktligen på vilka sätt de utvalda principerna och perspektiven beaktas i mervärdesskatterätten.

Inom skatterätten har rättsprinciperna en stor betydelse, fastän själva tolkningen är stadgebaserad. Vid systematiseringen av skatterätten gestaltas ju skatterätten som ett eget rättsområde och då granskas skatterättens förhållande till andra rättsområden och till grundlagen samt EU-rättens betydelse i det nationella skatterättsystemet. Rättsprinciperna ger å sin sida uttryck för skatterättens allmänna läror. Inom skatterätten förekommer lagstiftnings-, förfarande- och materiella principer.⁴⁶ Beskattningen styrs även av allmänna principer för förvaltningsförfarandet, såsom principer gällande tydlighet, enkelhet, neutralitet och administrativ effektivitet. De allmänna lärorna, teorierna, begreppen och principerna definierar skatterätten som ett eget rättsområde, medan de allmänna principerna för förvaltningsförfarandet visar på samband och överlappningar mellan de olika rättsområdena.⁴⁷

I skattelagstiftningen förekommer för övrigt ingen generalklausul gällande hur man vid tolkning av skattelag ska förhålla sig till begrepp från andra rättsområden. Bevarandet av ett enhetligt rättssystem talar för en möjligast enhetlig tolkning. Till saken hör också frågan om förhållandet mellan skattelagarna och de civilrättsliga lagarna. Vanligtvis bör man utgå ifrån att begrepp från andra områden används på samma sätt i skatterätten, fastän så inte nödvändigtvis alltid behöver vara fallet. *Likställighetsprincipen* i 6 § 1 mom. GL anses också utgöra en lagtolkningsprincip.⁴⁸ Tillämpat på skattelag innebär detta att man i beskattningen ska behandla ekonomiskt likadana fall på samma sätt. Avgörande är då de faktiska förhållandena och inte deras yttre eller civilrättsliga form. Förekommer begreppen ifråga i skattelag anses de

44 I enlighet med Tuori kan man med fog påstå att många av de rättsprinciper som förekommer inom olika rättsområden kan motiveras med grundlagsstadganden, se *Tuori* 1999, s. 535. Se även *Pikkujämsä* 2001, s. 4–6.

45 I diskussionen om rättsprinciper är det skäl att komma ihåg att principernas roll framförallt diskuteras i civilrätten, varför en direkt överföring till skatterätten och särskilt mervärdesskatterätten inte alltid är möjlig, eftersom även den stadgade lagens ställning särskilt betonas gällande skatterätten i GL 81 §. Se även *Pikkujämsä* 2001, s. 6–7.

46 Se *Wikström* 2008, s. 142–146. Se mer om definitioner på principerna nedan.

47 Se *Toivonen* 2014, s. 359–360. Se även *Juanto & Saukko* 2018.

48 Se t.ex. *Vapaavuori* 1996, s. 54–56.

också tjäna skatterättsliga ändamål. Man har även ansett att skatterättsliga begrepp kan ha både ett rättsligt och ett ekonomiskt innehåll. Det är sedan den ifrågavarande lagens ändamål som avgör vilket innehåll som är av avgörande betydelse.⁴⁹

I sådana fall där det inte förekommer någon uttrycklig hänvisning kan det te sig som betänkligt att söka betydelseinnehåll utanför skattelagstiftningen, eftersom man för tolkningens del inte då kan vädja till skattelagstiftningens enhetlighet. För återhållsamhet talar också det att om man försöker alltför ivrigt förena begreppens betydelseinnehåll kan det leda till ett slutresultat som står i strid med skattelagstiftningens ändamål eller som inte tar i beaktande det som begreppet innebär i den ifrågavarande civilrättsliga lagstiftningen.⁵⁰ Å andra sidan behöver man inte gå så långt att man i inget fall söker tolkningshjälp utanför skattelagarnas inbördes gränser, trots att skattelagstiftningens enhetlighet är målsättningen.

Det förekommer ju rättsprinciper på olika nivåer, till exempel de grundläggande principerna är de som rättssystemet baserar sig på och från dessa kan härledas andra principer. Man kan också anse att varje enskild rättsregel ger uttryck för någon viss princip.⁵¹ Rättssystemet består som helhet av dessa enskilda rättsprinciper. Att lyfta fram de ledande principerna ur det stora antalet enskilda principer förutsätter således systematisering och tolkning.

Man kan påstå att rättsprinciperna utgör en form av förenklade sammanfattningar av fakta, argument och olika överväganden som anger riktningen för rättsliga bedömningar. En princip är allmän till sin karaktär då den inte gäller enbart för vissa typer av avgöranden. Exempelvis legalitets-, likställighets- och proportionalitetsprinciperna utgör allmänna rättsprinciper som är godtagbara enligt samhällets värderingar.⁵²

Vissa principer anses i alla fall till sin allmänna betydelse vara viktigare än andra, man kan således, såsom Aarnio, påstå att principernas inre systemiska värde varierar.⁵³ En eventuell konflikt mellan olika principer kan avgöras genom att bedöma deras relativa vikt i förhållande till varandra. Ifall en princip som anses ha större relativ vikt går före en princip av mindre relativ vikt i en viss situation, innebär det inte att den senare upphör att vara i kraft, utan den ger i den situationen helt eller delvis rum för principen av större relativ vikt.⁵⁴

Principerna grundar sig institutionellt sett på kodifiering, rättsvetenskap och domstolspraxis.⁵⁵ Beroendeförhållandet mellan lagstiftningen och de allmänna rättsprinciperna är dock inte ensidigt. Fastän lagstiftningen och annat rättsligt ma-

49 Se t.ex. *Kilpi* 1985, s. 4. Se även mer *Pahlsson* 2005, s. 151–160.

50 Se t.ex. *Vapaavuori* 1996, s. 56.

51 Se t.ex. *Makkonen* 1981, s. 179.

52 Se t.ex. *Taxell* 1972, s. 81, *Pöyhönen* 1988, *Tuori* 2008, s. 55 och *Sund-Norrgård* 2011, s. 58–59.

53 Se *Aarnio* 1989a, s. 79–81 och *Aarnio* 1989b, s. 78.

54 Se *ibid.*

55 Se bl.a. *Tolonen* 2008, s. 23.

terial utgör grunden med vilken man kan forma allmänna rättsprinciper, påverkar också de allmänna principerna tolkningen av lagstiftningen. De principer som ges uttryck för i lagstiftningen kan alltså formas till principer att styra rättsliga beslut.⁵⁶ Rättsregler och principer skiljer sig ju åt på flera sätt. Rättsreglerna utgör så kallade vanliga bestämmelser som är giltiga och tillämpliga i sin helhet eller inte alls. Ifall en regel omfattar situationen som bedöms, skall fallet ifråga avgöras i enlighet med regeln. Rättsprinciper uppfattas däremot som mer mjuka och elastiska. Rättsprinciperna utgör skäl eller argument som talar i en viss riktning men som inte behöver vara definitivt avgörande.⁵⁷

Det att man inom juridiken utgår mer från rättsprinciper har även ökat.⁵⁸ Man stiftar inte detaljerade lagar, utan man lämnar prövningsrätt till domstolarna. Tillämpningen av rättsprinciperna ökar flexibiliteten och möjliggör samtidigt en mer heltäckande prövning. Rättens förutsägbarhet reduceras dock av dessa orsaker. När man i motiveringarna till rättsfall nämner de principer som skall tillämpas i konkreta situationer är det sedan rättsvetenskapens uppgift att foga samman principerna.⁵⁹

Principerna skiljer sig från rättsreglerna också bland annat däri att de till en mindre grad internaliserats som en del av den gällande rätten.⁶⁰ *Siltala* anser dock principerna vara rättsnormer såsom även rättsreglerna. Principerna kan också ha regelformella drag och starkt internaliseras som en del av den gällande rätten, vari de likställs med rättsregler. Principerna uttrycks sällan explicit i lagen utan de utformas bakom ur det allmänna innehållet i de rättsliga värdena. Man kan påstå att principerna på så sätt också skapar regler.⁶¹ Principerna kan även få direkt institutionellt stöd då det i lagen finns en direkt hänvisning till deras innehåll. Det är dock mer vanligt med s.k. indirekt institutionellt stöd, varmed rättsprinciper berättigar en rättsregel som baserar sig på rättsskäl.⁶²

Omfattningen för en rättsprincip kan vara generell eller specifik och dess användning kan vara begränsad till lagstiftarens motiv men den kan även utgöra ett verkligt stöd som kan åberopas i tillämpningen av lagen. Ursprunget för vissa principer kan härledas direkt från lagtexten, såsom till exempel likställighetsprincipen, eller så måste hela regelverket gå igenom för att härleda ursprunget till vissa rättsprinciper, exempelvis subjektprincipen.⁶³

56 Se t.ex. *Tuori & Kotkas* 2008, s. 163.

57 Se *Påhlsson* 2014, s. 554–570. Se mer om indelningen nedan.

58 Se bl.a. *Tolonen* 1997, s. 109–123 och *Heinonen* 2002, s. 621–622.

59 Se *Tolonen* 2000, s. 173–174.

60 Se *Siltala* 2004, s. 378–381.

61 Se *Gustafsson* 2002, s. 441.

62 Direkt institutionellt stöd får till exempel grundrättigheterna i Grundlagen 2 kap.

63 Se *Påhlsson* 2014, s. 554–570.

Inom skatterätten har rättsprinciperna betydelse förutom vid systematiseringen, även i rättspraxis. Rättspraxis baserar ju sig inte enbart på domarens prövning, utan avgöranden görs också i lägre instanser där beslutsprövningen är mindre än hos domarna. Principerna bör dock ha direkt institutionellt stöd för att kunna tillämpas i den rättsliga prövningen.⁶⁴

Många nationella domstolar hänvisar också till Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna som en rättskälla för rättsprinciperna.⁶⁵ Rättspraxis från Europeiska domstolen för mänskliga rättigheter från den senaste tiden antyder även på en ökad betydelse för konventionen ifråga vad gäller internationella skattefrågor.⁶⁶

Överlag gäller också att den traditionella indelningen av rättsområden kunde vara i behov av att uppdateras för att möta framtida utmaningar. Detta kan bland annat göras genom att granska rättsliga fenomen ur nya synvinklar och samtidigt utveckla nya systematiker. Till exempel har en inbördes integrering av olika rättsområden skapat nya rättsområden, såsom företagsjuridik som uppkommit som en följd av sambanden mellan handelsrätten och skatterätten.⁶⁷

Den skatterättsliga forskningen fyller också en viktig samhälllig uppgift. I samhället förekommer ett ständigt behov att klargöra vilka regler och praktiker som är gällande inom beskattningen. När ny lagstiftning skapas måste man även ha på klart hur det rådande rättsläget är för tillfället. Beskattningens nära anknytning till den ekonomiska utvecklingen och ekonomiska fenomen skapar behov att alltmer ofta och snabbt skapa ny lagstiftning. Som en följd av detta finns det ett stort behov för skatterätten att utreda och klargöra det rådande rättsläget. Denna konstellation för den skatterättsliga forskningen utgör dock också en utmaning och möjlighet till betydelsefull forskning.⁶⁸

Mervärdesbeskattningen är ett rättsligt sett stort och dynamiskt område, vilket gör att lagstiftningen inte räcker till, utan man måste gå till förarbeten, rättslitteraturen, skattemyndighetens förhandsavgöranden samt olika sakkunnigorgans betänkanden, rekommendationer och utlåtanden. På grund av den elektroniska handels internationella dimension har också olika övernationella organisationers betydelse

64 Se *Toivonen* 2014, s. 365–366.

65 Se t.ex. *Grabenwater* 2014.

66 Se bl.a. ECHR *Arnaud et al. v. France* 2015, där frågan gällde huruvida franska medborgare som bosat sig i Monaco var skyldiga att betala en förmögenhetsskatt på samma villkor som om de bodde i Frankrike. Se även t.ex. *Pistone* 2014, s. 91–123.

67 Se *Myrsky* 2009a, s. 179–187. Företagsjuridiken har ju en egen synvinkel där handelsrätten och företagsekonomi kombineras. I enlighet med *Rudanko* är också skatterätten en del av företagsjuridiken, se *Rudanko* 2004, s. 1225–1243.

68 Se också *Myrsky* 2000, s. 175–176, enligt vilken man inom den skatterättsliga forskningen också bör intressera sig för nya samhällliga processer och utvecklingstrender, och inte bara fenomen som är på tillbakagång.

som rättskällor ökat, såsom OECD, WTO, IMF och Världsbanken. Av dessa har särskilt OECD tagit ställning till mervärdesbeskattningen.⁶⁹

I enlighet med *Wikström* hör det i huvudsak två särdrag till den skatterättsliga forskningen.⁷⁰ Det första är den skatterättsliga legalismen. Med detta avses motsatsförhållandet mellan den offentliga och privata ekonomin. Det andra särdraget gäller behoven av förändring för ekonomin och beskattningen, eller behoven av transformation och flexibilitet. Utmaningen för den skatterättsliga forskningen är ofta att balansera mellan dessa två särdrag. Detta gäller även den mervärdesskatterättsliga forskningen och sålunda också denna forskning.

1.3.2. Forskningens indelning

I de inledande kapitlen i denna forskning ges en bakgrund till rättsprinciperna och behandlas utvecklingen av mervärdesskattesystemet på EU-nivå och i Finland. Framtidsfrågor i mervärdesbeskattningen granskas också i ett eget kapitel utgående från några utvalda aspekter. Valet att i artiklarna i denna forskning fokusera på vissa rättsprinciper, såsom neutralitetsprincipen, effektivitetsprincipen, likställighetsprincipen, legalitetsprincipen och proportionalitetsprincipen, hänger samman med centrala och aktuella skattemässiga och samhällsliga utmaningar vad gäller kringgående av skatt, den digitala ekonomin, reformen av social- och hälsovården och hållbar utveckling.

För att nå målen i forskningen utreds sedan i artiklarna a) på vilket sätt uppfylls kriterierna för effektivitet och neutralitet i mervärdesskattesystemet i EU och Finland, b) vad krävs för att uppnå ett bedrägerisäkert system för mervärdesskatt c) hur betydande kringgående av skatt, krav på skatteflyktsregler och tillämpningen av anslutnings- och fördelningsprinciperna är i mervärdesskatterätten, d) hur vissa mervärdesskatterättsliga principer förverkligas i den digitala ekonomin e) frågan om uthyrning av vårdpersonal är momspliktigt eller ej och f) frågan om mervärdesskattens roll i diskussionen om hållbar utveckling.

Avsikten är att i forskningen klargöra för gällande rätt i Finland och EU ur de utvalda perspektiven och presentera det som en sammanhängande helhet. Avsikten är även att framlägga motiverade tolkningar av det rådande mervärdesskattesystemet och ge synpunkter på hur rättsprinciperna och mervärdesskattereglerna hänger samman. Fråga är här också huruvida alla principer som tillämpas i mervärdesskatterätten kan betraktas som rättsprinciper och vad som utgör gemensamma drag för principerna ifråga.

⁶⁹ Den ökade betydelsen för övernationella organisationer är framförallt ett resultat av globaliseringen. Då de gränsöverskridande kontakterna ökat flerdigt, både vad gäller ekonomin och andra sfärer, så finns det ett oundgängligt behov av institutioner som kan ta itu med problem som ligger utanför de enskilda ländernas kompetensområden. Till detta hör också vissa problem, exempelvis brist på demokratiskt ansvar och legitimitet hos de övernationella organisationerna/institutionerna, se mer t.ex. *Ring* 2008, s. 12–13. ⁷⁰ Se *Wikström* 2008.

Perspektiven i artiklarna är de följande:

I den första artikeln *Kravet på effektivitet och neutralitet i mervärdesbeskattningen, särskilt ur EU-rättslig och finländsk synvinkel* granskas mervärdesbeskattningssystemet utgående från kraven på effektivitet och neutralitet. Kraven på effektivitet och neutralitet i mervärdesskattesystemet kan enligt EU-kommissionen uppnås genom en breddning av skattebasen och en begränsning av användningen av reducerade skattesatser. Detta skapar i sin tur nya inkomstströmmar till lägre kostnader eller också inkomstneutrala sänkningar av den nuvarande normalskattesatsen.⁷¹ Effektivitet är ju ett övergripande kriterium för varje skattelagstiftning, varje skatt skall ha ett uttalat syfte och bör utformas så att den är effektiv med hänsyn till sitt primärmål. För att en skatt skall vara samhällsekonomiskt så effektiv som möjligt måste i alla fall en rad kriterier uppfyllas. Till exempel kan en skatt vara avsiktligt eller oavsiktligt interventionistisk. Den kan syfta till neutralitet men på grund av sin utformning bli interventionistisk till sina effekter. En skatt som är dåligt utformad kan till och med vara så ineffektiv att den leder till samhällsekonomisk och statsfinansiell förlust.

Ett bra skattesystem är administrativt effektivt. Skattesystemets effektivitet innebär då att de målsättningar som ställs på skattelagstiftningen kan förverkligas störningsfritt. Beskattningens målsättning kan då anses vara att skatter utfärdas och uppbärs och att beskattning enligt lag förverkligas för allas del. På effektiviteten inverkar bland annat reglerna gällande beskattningsförfarandet och skattekontrollen samt även den materiella skattelagstiftningen. Ett bra skattesystem är även kostnadseffektivt. Administrativ effektivitet omfattar också det att beskattningen förverkligas till låga kostnader. Kostnadernas storlek påverkas av bland annat lagstiftningen, beskattningsförfarandet och skatteförvaltningens organisation. Ur effektivitetssynvinkel skall lagstiftningen vara enkel och tydlig. Även ett tillstånd av ständig förändring föranleder kostnader, vilket i sig talar för en viss kontinuitet i lagstiftningen. Med informationsteknologins hjälp kan man numera minimera kostnaderna och göra så att beskattningsförfarandet automatiseras och sker på elektronisk väg. Detta leder också till nya utmaningar för lagstiftningen, vilket man dock även försöker ta i beaktande när nya lagar stiftas.

Kravet på neutralitet i mervärdesskattesystemet kan även granskas ur flera synvinklar. Skattesystemet över lag får inte leda till att det ekonomiska beslutsfattandet leder till oändamålsenligt utnyttjande av de nationalekonomiska resurserna eller till effektivitetsförluster. Ett neutralt skattesystem påverkar inte konsumenternas val, företagens produktionsmetoder eller beslut om leveranskedjor. Ett neutralt skattesystem befrämjar även alla skattepliktigas jämlikhet då utgångspunkten är att

71 Se KOM (2011) 851 Meddelande från Kommissionen till Europaparlamentet, Rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om mervärdesskattens framtid: *Mot ett enklare, robustare och effektivare mervärdesskattesystem som anpassats till den inre marknaden*, s. 7–9.

alla skall behandlas lika inför lagen. Neutralitet kan betraktas ur ett flertal olika perspektiv. Neutralitet i beskattningen över lag har varit ett omstritt och problematiskt begrepp och fått ett antal divergerande definitioner.⁷² Till exempel kan neutralitet definieras genom beskattningens ändamål eller så kan neutralitet också definieras genom den påverkan skatten har på fysiska och juridiska personers beteende och på marknaden.

I den andra artikeln *Om kringgående av mervärdesskatt* behandlas frågan om kringgående av mervärdesskatt utgående från vissa former för dess förekomst, såsom bl.a. frågor om skatteplanering och skatteflykt, principen om rättsmissbruk och förfarandemissbruk och karusellbedrägeri. För att uppnå ett bedrägerisäkert system för mervärdesskatt krävs det framför allt att man ser till helheten och utvecklar bättre sätt att driva in och övervaka mervärdesskatten, samt att olika former av kringgåenden av mervärdesskatt bekämpas. Man kan hävda att EU:s regler gällande mervärdesbeskattning och EU:s allmänna policy i sig gett upphov till miljöer som gynnar uppkomsten av kringgående av mervärdesskatt. I artikeln tas utgångspunkt i EU-rätten och en viss jämförelse mellan rättsläget i Finland och Sverige görs.

I enlighet med artikel 273 Mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG får medlemsstaterna införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling för inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.⁷³ I enlighet med artikel 395 i direktivet har medlemsstaterna också möjlighet att införa bestämmelser som avviker från mervärdesskattedirektivet för att förenkla uppbörden av skatt eller för att förhindra vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt.⁷⁴

EU:s mervärdesskattesystem för handel på den inre marknaden baserar sig i långt på *destinationsprincipen*. I detta ligger också systemets sårbarhet. Vid gränsöverskridande transaktioner förekommer det situationer då den sålda nyttigheten efter köphandelsen befinner sig i ett skattefritt tillstånd innan köparen utför sina förpliktelser gällande anmälning och betalning av mervärdesskatt. Det kan då vara

72 Se bl.a. *Terra & Kajus* 2017, s. 29–39. Se även *Sonnerby* 2010, s. 76–80. Se också *Ylä-Liedenpohja* 1992, s. 342. I artikeln presenteras åtta olika definitioner som neutralitet i beskattningen kan ha. Jämför även argumentationen i den svenska propositionen 1968:100, s. 36–37 ”*Av avgörande betydelse för att ett mervärdesskattesystem skall verka neutralt från konsumtions- och konkurrenssynpunkt är att skatten får generell räckvidd. För att åstadkomma en helt likformig och neutralt verkande mervärdesskatt krävs i princip att alla leveranser och prestationer som direkt eller indirekt påverkar prisbildningen inryms under beskattningen. För skatten en mindre allmän räckvidd kan kumulativa skatteverkningar inte undvikas. Praktiska och andra skäl kan dock göra det nödvändigt eller önskvärt att vidtaga speciella inskränkningar, även om därmed följer en viss kumulativ effekt*”.

73 Se artikel 273 Mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG och också rättsfall C-259/12 *Rodopi*.

74 Se artikel 395 Mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG.

upp till köparens ärlighet huruvida så sker eller huruvida nyttigheten kommer i slutanvändning utan skattepåföljder.

De EU-rättsliga principerna betonas i mervärdesbeskattningen men generalklausulen i 10 § 1 mom. L om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ baserar sig inte uttryckligen direkt på någon stadgan i mervärdesskattedirektivet. I artikel 273 i Mervärdesskattedirektivet sägs dock att medlemsländerna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med gränspassage.⁷⁵ I RP 88/1993 konstaterades gällande 181 § MerL att den innehåller en generalklausul gällande kringgående av skatt. I enlighet med den behöver man i beskattningen inte beakta affärstransaktionens rättsliga form, ifall den inte motsvarar sakens egentliga natur eller ändamål.⁷⁶

Av EU-domstolens praxis framgår även att det hör till varje medlemsland att i sin rättsordning definiera de behöriga myndigheter som ska förhindra undandragande av mervärdesskatt. Därtill ska medlemsländerna ge de förfaranderegler genom vilka man ska trygga de rättigheter som baserar sig på EU-rätten. I enlighet med *reciprocitetsprincipen* får dessa förfaranderegler inte vara mer ofördelaktiga än de som berör motsvarande situationer inom medlemsländerna. Och i enlighet med *effektivitetsprincipen* får användningen av rättigheterna inte heller vara omöjligt eller oproportionerligt svårt i praktiken.⁷⁷

I den tredje artikeln *Om kringgående av mervärdesskatt, krav på skatteflyktsregler och tillämpningen av anslutnings- och fördelningsprinciperna* granskas frågan om kringgående av mervärdesskatt först utgående från dess förhållande till kringgående av skatt inom övrig beskattning, särskilt inom inkomstbeskattningen. Det påstås att problemen med kringgående av skatt inte är lika betydande och mångskiftande inom mervärdesbeskattningen som inom inkomstbeskattningen. Detta beror bland annat på att bolagsformen eller antalet skattepliktiga som hör till samma intressesfär inte har samma betydelse inom mervärdesbeskattningen som inom inkomstbeskattningen. För det andra granskas frågan om kringgående av mervärdesskatt här utgående från krav på skatteflyktsregler. EU-rätten ställer klara begränsningar för medlemsstaternas möjligheter att angripa försök till kringgåenden av skattelagstiftningen. I EU-rätten godkänns inte mekaniskt verkande skatteflyktsregler. För

75 Se artikel 273 Mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG.

76 Se *Penttilä* 2007. Stadgan i 181 § var till sin ordalydelse lika som den tidigare rådande Omsättningsskattelagens 95 §. Den grundar sig på EU-rättens allmänna princip om förbud mot missbruk. Och detta möjliggör också tillämpningen av 181 §. 181 § MerL motsvaras numera av 10 § 1 mom L om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ.

77 Se rättsfall C-662/13 *Surgicare*, punkt 25-26. Se också *Terra & Kajus* 2018, s. 79–80.

att skatteflyktsregler skall vara godtagbara enligt EU-rätten krävs att reglerna skall möjliggöra ett hänsynstagande till förhållandena i varje enskilt fall. Detta gäller både för åtgärder som vidtas på de områden som är föremål för harmonisering och för åtgärder som innebär att den fria rörligheten begränsas.⁷⁸

Ifall en nationell skatteregel kan rättfärdigas, återstår det att pröva huruvida regeln ifråga också uppfyller kraven på ändamålsenlighet och proportionalitet. EU-domstolens bedömning går i detta fall ut på att säkerställa att det önskade ändamålet uppnås och att skatteregeln ifråga inte är mer långtgående än vad som krävs för att uppnå ifrågavarande ändamål.⁷⁹

För det tredje granskas här frågan om kringgående av mervärdesskatt i förhållande till tillämpning av *anslutnings- och fördelningsprinciperna*. Vid bedömningen av om anslutningsprincipen kan tillämpas på kringgåenden av mervärdesskatt, kan särskild uppmärksamhet fästas vid hur stor betydelse prestationen ifråga har för slutresultatet och hur vanligt förekommande det är att en enskild prestation förekommer som en del av prestationshelheten. Mycket talar dock för att utgångspunkten vid beskattningen av en prestationshelhet är tillämpningen av fördelningsprincipen.⁸⁰ Även *neutralitetsprincipen* har betydelse vid valet av tillämpningen av fördelningsprincipen eller anslutningsprincipen. Ifall en enhetlig skattebehandling av en prestationshelhet skulle leda till stora neutralitetsstörningar, bör man tillämpa fördelningsprincipen. Utan betydelse är inte heller praktiska orsaker, eftersom en alltför idog användning av fördelningsprincipen borde undvikas för att man ska undvika svåra värderingssituationer och de tilläggskostnader som därtill hör.⁸¹ Till detta anknyter sig även kravet på förutsägbarhet gällande skattebehandlingen, vilket hindrar en artificiell beskattningssmässig anslutning eller fördelning av transaktioner. Ändamålet med olika regler om skattefrihet påverkar även i hurdan omfattning de kan tillämpas.⁸²

I den fjärde artikeln *Om mervärdesbeskattning i den digitala ekonomin, särskilt ur vissa rättsprincipers synvinkel* granskas de egenskaper som förutsätts av mervärdesskattesystemet i den digitala ekonomin i förhållande till förverkligandet av vissa centrala rättsprinciper, såsom *legalitetsprincipen* och *rättssäkerhetsprincipen*. Den digitala ekonomin är en ytterst viktig resurs idag för företag för att öka den kommersiella prestandan. Den digitala ekonomin kännetecknas av stor förtrogenhet till immateriella tillgångar, massiv användning av data, även persondata, utbrett utnyttjande av multipla företagsmodeller och svårigheten att avgöra i vilken jurisdiktion

78 Se bl.a. *Ståhl* 2007, s. 594.

79 Se t.ex. mål C-55/94 *Gebhard*, punkt 37. I artikel 5 i EU-fördraget är proportionalitetsprincipen föreskriven som institutionell rättsprincip.

80 Se även t.ex. C-231/19 *Blackrock Investment Management UK*, som gällde undantag från skatteplikt för transaktioner avseende förvaltning av särskilda investeringsfonder.

81 Se t.ex. *Määttä* 2013, s. 371–372.

82 Se *ibid.*: s. 196.

värde skapas. Detta ger upphov till sådana grundläggande frågor såsom hur företag skapar värde och vinst i den digitala ekonomin och hur karaktäriseringen av inkomst för skatteändamål sker i den digitala ekonomin. Nya sätt att idka handel kan bland annat resultera i omlokalisering av företagens kärnfunktioner och följaktligen en annan fördelning av beskattningsrättigheter. Mervärdesskattelagstiftningen ska här inte utgöra ett hinder för företag. Tvärtom ska lagstiftningen underlätta för företag att idka handel och ge rättssäkerhet samt reducera onödiga skattemässiga pålagor. Inom EU har strävan varit att förenkla mervärdesskattelagstiftningen men många utmaningar återstår för skatteförvaltningen.

Rättsprincipernas roll i mervärdesskatterätten kan anses ha blivit större i den digitala ekonomin. Detta kan samtidigt också innebära att domstolarnas makt ökar. Betoningen av rättsprincipernas ställning kan även medföra att man mer noggrant ser till att de skattskyldigas berättigade rättsskyddsförväntningar också förverkligas. Mervärdesskatterättsliga frågor är i den digitala ekonomin rätt så invecklade och mångfacetterade. Rättssäkerheten och en jämlik behandling av de skattskyldiga förutsätter att nya metoder tas i bruk. Frågan är också om förverkligandet av inre och yttre neutralitet i mervärdesbeskattningen. De skattskyldiga bör kunna verka i skattemässigt konkurrensneutrala förhållanden. På nationell nivå är det viktigt att både lagstiftarna och skattemyndigheterna följer med EU-domstolens rättspraxis på sina respektive håll. EU-domstolens tolkningsavgöranden kan ge orsak till att analysera huruvida den nationella lagstiftningen är i enlighet med det gemensamma mervärdesskattesystemet.

I dagens globala ekonomi kan rättsprinciperna vara mycket viktiga mekanismer för att kunna kontrollera den gränsöverskridande elektroniska handeln. Internationella och nationella standarder, självregleringar, principer och avtal är överlag viktiga, fastän de till sin karaktär inte skulle vara bindande. Principernas roll beror förstås på en hur bindande karaktär staterna och övriga aktörer ger dem. Detta beroendeförhållande är dock inte alltid nödvändigtvis lineärt. Fastän den bindande karaktären även saknas, kan den utöva en stark faktisk påverkan.⁸³

I den femte artikeln *Uthyrning av vårdpersonal – momspliktigt eller inte?* granskas frågan huruvida uthyrning av vårdpersonal ska utgöra mervärdesskattepliktig verksamhet eller inte med *neutralitetsprincipen* i baktanke. Frågan har bland annat blivit aktuell i och med att högsta förvaltningsdomstolen i Sverige (HFD) konstaterat i en dom, HFD 2018 ref. 41, att ett bemanningsföretags uthyrning av vårdpersonal inte utgör sådana sjukvårdstjänster som omfattas av undantag från mervärdesskatteplikt.⁸⁴ I Finland har högsta förvaltningsdomstolen (HFD) också tagit ställning till frågan i bl.a. målen HFD 2016:101 och HFD 2013:39.⁸⁵ Bakgrund till dessa ställ-

83 Se t.ex. *Kultalabti* 2014, s. 149.

84 Se svenska HFD 2018 ref. 41.

85 Se finska HFD 2016:101 och HFD 2013:39.

ningstaganden ligger i EU-rätten och rättspraxis. Frågan granskas från en svensk, finsk och EU-rättslig synvinkel.

I mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen förekommer det vissa undantag från mervärdesskattepliktighet där man tillämpar en lägre skattesats eller total momsfrihet. Undantagen innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en skattskyldig person som sker mot vederlag.

Ett av undantagen utgör sociala orsaker. Syftena är här bland annat att undantagen från mervärdesskatteplikt ska sänka vårdkostnaderna och garantera enskildas tillgång till vård. Undantagen bör emellertid alltid tolkas restriktivt och i enlighet med neutralitetsprincipen och undantagens ändamål. Neutralitetsprincipen förutsätter att liknande och med varandra konkurrerande varor och tjänster behandlas skattemässigt lika om de uppfyller samma slags behov hos konsumenten. Neutralitetsprincipen är stark såsom tolkningsprincip inom mervärdesbeskattningen av hälso- och sjukvårdstjänster, men tolkningen kan inte vara i strid med ordalydelsen i mervärdesskattedirektivet eller mervärdesskattelagen.

I EU-rättspraxis har man godkänt en snävare tolkning än en konsumtionsneutral, i enlighet med vilken konsumtionsneutralitet förverkligas på ett tillräckligt sätt då varor och tjänster med liknande egenskaper beskattas lika. Förverkligandet av neutralitet kan försvåras av att det från konsumentens synvinkel inte alltid går att urskilja kriterierna för liknande varor och tjänster.

Gällande tolkningen av undantaget för sjukvård i artikel 132 mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG och närmare specifikt tillhandahållande av vårdpersonal så skiljer sig tolkningen lite mellan Sverige och Finland. I Sverige är nu sedan domen i HFD 2018 ref. 41 och Skatteverkets ställningstagande tolkningen den att tillhandahållande av vårdpersonal inte utgör en vårdtjänst som är undantagen från mervärdesskatteplikt, ifall inte både tillhandahållaren av personal och köparen driver vårdmottagningar som huvudsakligen tillhandahåller sjukvård eller tandvård, uthyrning av vårdpersonal är absolut nödvändig för den undantagna vårdtjänsten och det grundläggande syftet med tjänsten inte är att vinna ytterligare intäkter genom verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

I Finland anses däremot tillhandahållande av yrkesutbildad vårdpersonal inom hälso- och sjukvården som mervärdesskattefri försäljning av hälso- och sjukvårdstjänster under förutsättning att den som köper tjänsten och hyr in vårdpersonalen utgör en offentlig hälso- och sjukvårdsenhet eller en enhet inom den privata hälso- och sjukvårdsområdet som idkar verksamhet med stöd av tillstånd i enlighet med lagen om privat hälso- och sjukvård (152/1990), den vårdpersonal som hyrs ut är yrkesutbildad inom hälso- och sjukvården och de tjänster som utförs är kvalificerade hälso- och sjukvårdstjänster. Tolkningen i Finland motsvarar i stort den som rådde i Sverige före HFD:s tolkning i målet HFD 2018 ref. 41, då alla sjukvårdstjänster,

även tillhandahållande av vårdpersonal, var undantagen från mervärdesskatteplikt under förutsättning att tjänsterna utfördes på sjukhus eller liknande inrättningar eller tillhandahölls av legitimerad vårdpersonal.

I Finland gäller då att utlokalisering och användning av underleverantörer inom hälso- och sjukvårdsbranschen kan förverkligas i omfattande grad utan att man går miste om mervärdesskattefriheten för tjänsterna ifråga. Förutsättningen för detta är att det i leveranskedjan förekommer en av samhället godkänd tjänsteproducent som är under sakenlig övervakning. Det behöver nödvändigtvis inte vara det koordinerande företag som säljer den s.k. slutprodukten som har denna egenskap.

I den sjätte artikeln *Mervärdesskatt och hållbar utveckling* granskas frågan om och hur mervärdesskatten kan och ska användas för att främja en hållbar konsumtion.⁸⁶ Under de senaste åren har det diskuterats en del om möjligheterna att beakta hållbarhetsaspekter i samband med mervärdesbeskattningen. Oron för miljön ökar allt eftersom fenomen såsom klimatförändringen, kemiska föroreningar och försurning av haven påverkar det globala ekosystemet allt mer. Behovet av politik och riktlinjer som kunde påverka alla de pågående miljöförändringsprocesserna samtidigt är stort. Principen att de som förorsakar skador på miljön också ska betala för dem för att klara av och lindra skadornas effekter har sedan länge förekommit i EU-rätten (*polluter pays principle*), men har ännu inte implementerats i lagstiftningen på ett samstämmigt sätt på grund av bland annat lagliga, miljömässiga och socio-ekonomiska orsaker.⁸⁷ År 2008 övervägde man inom EU att införa differentierade mervärdesskattesatser för att befrämja hållbara varor men förslaget framskred inte på grund av vissa orosmoment, till exempel brist på konsistens vid definitionen av kriterier för hållbarhet och risk för förlust av allmänna medel. För konsumtionsskatters del, såsom mervärdesskatten och även energiskatter och punktskatter, gäller att de är plattskatter och konsumenterna betalar samma mängd skatt oberoende av inkomst. Skattebelastningen är emellertid större för låginkomsttagare som konsumerar en större del av sin inkomst. Genom förändringar av mervärdesskatten och mervärdesskattesatserna är det dock möjligt att sporra individer till att använda och konsumera mer hållbara varor och tjänster ifall man för miljöskadliga och miljövänliga varor och tjänster tillämpar klart skiljbara mervärdesskattesatser.

86 Till artikeln behövs göras ett förtydligande. I kapitel 2. Utvecklingen inom EU står "Av konsumtionsskatterna är mervärdesskatten den äldsta i Europa". Meningen borde vara "Beskattning av konsumtion hör till de äldsta formerna av beskattning i Europa. Själva mervärdesbeskattningen stadgades det emellertid om först under andra hälften av 1900-talet."

87 Se bl.a. Fördraget om upprättandet av Europeiska Gemenskapen, art. 174 och *Timmermans & Achten* 2018, s. 2217–2247. Se även regeringsprogrammet för regeringen Rinne, "beskattningen bör bättre beakta en utveckling som är hållbar i socialt, ekonomiskt och ekologiskt hänseende", tillgänglig på <https://valtioneuvosto.fi/sv/rinne/regeringen/regeringsprogrammet/beskattning-i-en-foranderlig-varld>.

Inom EU:s regelverk har möjligheterna att använda mervärdesskatten för en mer omfattande styrning mot en konsumtion som har sin grund i hållbarhetsaspekter hittills varit rätt begränsade men den pågående reformen av mervärdesbeskattningen inom EU kan förändra situationen.⁸⁸

1.4. Metodologiska frågeställningar

Merparten av den skatterättsliga forskningen är till sin karaktär rättsdogmatisk, dvs dess primära uppgift är att utreda och tolka det rådande rättsläget.⁸⁹ I praktiken är det ofta fråga om att utreda och tolka hur den rådande rätten förhåller sig till de specifika tolkningsproblem som behandlas i forskningen ifråga. Den rättsvetenskapliga forskningen i skatterätt har förutom uppgiften att tolka och utreda också en systematiseringsuppgift, där målsättningen är att fortsätta på den väg lagstiftaren har utstakat och bringa ordning i det skatterättsliga systemet på basen av sådana källor såsom lagförarbeten, riksdagsdokument, förhandsavgöranden och övrigt myndighetsmaterial.⁹⁰ Systematisering och tolkning av rättsnormer är aktuellt, fastän ämnesområdet behandlats tidigare i rättslitteraturen. Systematiseringen och tolkningsrekommendationerna fungerar som grunduppgifter vid rättsliga avgöranden och kan tillämpas vid konkreta avgörandesituationer vid behov.⁹¹

I rättsvetenskapen har det varit utmärkande att man försökt skapa medel med vilka man kan uppnå en välmotiverad och -grundad tolkning. Beroende på vilken teoretisk grund man utgått ifrån har det varierat vad, vilka faktorer eller metoder i tolkningen man lagt betoning på.⁹² Till exempel i den historiska tolkningsteorin har man strävat till att klargöra lagstiftarens subjektiva syfte, det vill säga att försöka erbjuda en sådan tolkning som motsvarar syftet med lagen då den stiftades. Inom den objektiva tolkningsteorin är den grundläggande målsättningen däremot att utreda lagens innehåll då själva tolkningen görs. Man kan i vissa fall också bland annat utreda lagstiftarens antagna syfte, ifall av att den historiska tolkningen inte förmår erbjuda ett svar. Den grammatikaliska tolkningsteorins avsikt är att försöka erbjuda en tolkning som motsvarar lagens uttryckliga ordalydelse, med andra ord

88 Se Europeiska kommissionen (2016) Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om en handlingsplan för mervärdesskatt Mot ett gemensamt mervärdesskatteområde i EU - Dags för beslut, Bryssel den 7.4.2016 COM (2016) 148 final och Europeiska kommissionen (2018) Förslag till Rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskattesatser, Bryssel den 18.1.2018 COM (2018) 20 final.

89 Se bl.a. *Frände* 2013, s. 11, *Knuutinen* 2009, s. 7 och *Torkkel* 2011, s. 16.

90 Se bl.a. *Myrsky* 2000, s. 164. Se även *Pikkujämsä* 2001, s. 4.

91 Se bl.a. *Aarnio* 1989b, s. 288.

92 Se bl.a. *Söderlund* 2009, s. 44

såsom lagstiftaren explicit uttryckt sig. Inom den systematiska tolkningsteorin är den huvudsakliga avsikten att klargöra de systematiska samband som rättsregler har till varandra varefter man sedan kan placera in dem i ett system och därigenom få en riktig tolkning.⁹³ Rättshistoria är kort sagt forskning om rättslig förändring, en analys av den rättsliga förändringen.⁹⁴

Den här forskningen innehåller rättsdogmatiska element. Jag strävar framförallt till att utreda och tolka den gällande mervärdesskattelagstiftningen. Som grund för tolkningen står den nordiska rättskällevärdet i enlighet med vilken rättskällorna indelas i starkt förpliktande rättskällor, svagt förpliktande rättskällor och tillättna rättskällor.⁹⁵ Mervärdesskattelagen utgör den starkt förpliktande rättskällan. Oftast tar tolkningen av lagen sin utgångspunkt i den språkliga utformningen av lagtexten. Därtill spelar kontexten en betydande roll för preciseringen. I många fall ger även olika regler uttryck för olika sidor hos samma idé, dvs den norm som sedan ger uttryck för dessa olika konsekvenser. Dessutom bör andra systematiska argument beaktas, såsom huruvida texten enbart är exemplifierande eller om den är uttömmande, om den utgör ett undantag från ett annars föreliggande åliggande eller ett förtydligande och så vidare. Tidigare rättspraxis skapar även en relevant ram,⁹⁶ då till exempel högsta förvaltningsdomstolen normalt följer sin egen praxis om inte något nytt tillkommit i saken och endast sällan ändrar sin praxis.

I denna forskning betonas även beskattningens samhällseliga betydelse, då tolkningar och ståndpunkter också ses ur en rätts- och skattepolitisk synvinkel. En central fråga i rättspolitisk forskning är vilka målsättningar ska ställas på lagstiftningen och vilka medel ska väljas för att uppnå dessa målsättningar.⁹⁷ Denna forskning kan sålunda anses inkludera drag av skattepolitik, då man med en skattepolitisk granskning bland annat kan avse hur ett visst skatteregelverk motsvarar definitionen på ett gott skattesystem eller på målsättningar som ställs på skattelagar och skattenormer. Till en skattepolitisk granskning kan även anses höra frågor om beskattningens

93 Se bl.a. *Aarnio* 1978, s. 100–102 och *Myrsky* 2005, s. 39–55 samt *Saukko* 2005, s. 99–100.

94 Se *Kekkonen* 1999, s. 5. Se även *Torkkel* 2011, s. 18–19. Fråga är om klarläggningen av syftet, hur och varför rätten har förändrats samt rättshistoriska och rättsdogmatiska tolkningens inbördes förhållande.

95 Se bl.a. *Aarnio* 1989b, s. 89, 93 och *Peczenik* 1990, s. 213. Se även *Äimä* 2011b, s. 18.

96 Se bl.a. *Pikkujämsä* 2001, s. 4 som konstaterar att rättspraxis enligt tradition getts en viktig betydelse i Finland.

97 Se bl.a. *Similä* 2007, s. 411–415 som diskuterar begreppet rättspolitik ur olika synvinklar. Se *Juusela* 1998, s. 35–39. Enligt Juusela kan en skattepolitisk synvinkel vara fruktbar i skatterätten. M.a. av sin dynamiska natur är förändringsmöjligheter och –behov mer konkreta i skatterätten än på ett flertal andra rättsområden. Den normativa argumentationen är också tvärvetenskaplig, den kan i grunden skilja sig från juridisk argumentation och inte vara bunden av gällande rättssystem samt rättskällevärdet. Se *Pikkujämsä* 2001, s. 4. Enligt Pikkujämsä kunde, förutom en rättspolitisk granskning, ett rättsekonomiskt sätt att närma sig problemet vara ett fräscht tillägg i tolkningsläran. Se även *Äimä* 2011b, s. 20. I den skattepolitiska diskussionen och beredningen av lagstiftningen återopas rättsprinciperna sedvanligt.

neutralitet och dess styrande verkan.⁹⁸ Eftersom denna forskning till vissa delar också ger upphov till behov att framföra synpunkter på hur målsättningarna med lagstiftningen kunde ställas och vilka medel man kunde använda för att uppnå dessa målsättningar är forskningen i viss mån även *de lege ferenda*. I forskning av *de lege ferenda* – karaktär försöker man finna de rättsliga målsättningar och möjligheter, med vilkas hjälp det vore möjligt att uppnå en förutbestämd samhällelig målsättning.⁹⁹

I vissa fall kan även den språkliga utformningen av mervärdesskattelagen förpliktade till en viss tolkning av lagen, medan den i andra fall enbart kan möjliggöra en viss tolkning av lagen. Därtill kan den språkliga utformningen av mervärdesskattelagen också utesluta ett visst tolkningsalternativ. Problem kan också uppstå gällande det huruvida lagens språkliga utformning överhuvudtaget lämnar rum för tolkning eller inte.¹⁰⁰ Legalitetsprincipen i GL 81 § 1 mom. utövar emellertid sin påverkan här. I enlighet med legalitetsprincipen ska *“om statsskatt bestämmas genom lag, som skall innehålla bestämmelser om grunderna för skattskyldigheten och skattens storlek samt om de skattskyldigas rättsskydd”*.

Stadganden i skattelagarna bör sålunda vara så pass noggranna att den prövning som myndigheter som tillämpar lagen gör är bunden prövning. Dessutom ska alla de element som nämns i grundlagen förekomma i skattelagarna och man kan inte rätta till eventuella brister med vare sig beskattnings- eller rättspraxis.¹⁰¹ Lagens ordalydelse bör följas oberoende av om man vid stadgandet av lagen förmått ta i beaktande fall som lämnar för tolkning. Detta kan motiveras med att man annars vore tvungen att ändra lagarna ofta eftersom den omgivning där lagarna tillämpas är i ett ständigt förändringstillstånd.¹⁰²

Till de starkt förpliktande rättskällorna räknas på nationell nivå också källor med olika nivåer av förpliktelse. I rättslitteraturen har man talat om primärt starkt förpliktande rättskällor till vilka på nationell nivå grundlagen hör.¹⁰³ Ifall av att grundlagen och mervärdesskattelagen står i konflikt med varandra, så är det grundlagen som tillämpas framom mervärdesskattelagen i det enskilda fallet, i enlighet med principen om *lex superior*. Mervärdesskattelagen är då en sekundärt starkt

98 Se bl.a. Tikka 1990, s. 2, Andersson 1962, s. 5, Juanto 1998, s. 25–26, Myrsky 2000, s. 164–166, Knuutinen 2009, s. 7–10, Juusela 1998, s. 52–53 och Frände 2013, s. 10–12. Skattepolitiken utgör ett delområde inom finanspolitiken. I enlighet med Tikka utgör skattepolitiken en målinriktad verksamhet som riktar sig mot granskningen och utvecklingen av skattesystemet. Till skattepolitiken kan då räknas alla de reglerings- och styrningsåtgärder inom den offentliga makten, vilka anknyter till skatter. Som en allmän målsättning för skattepolitiken kan betraktas att skapa och upprätthålla ett skattesystem i enlighet med de samhällspolitiska målsättningarna, se Tikka 1990, s. 2.

99 Se t.ex. Aarnio 1978, s. 55–56, Siltala 2003, s. 137–138 och Bogdan 1994, s. 28–30 om *de lege ferenda* – forskning. Se även Söderlund 2009, s. 47.

100 Se mer Määttä 2015, s. 38–39.

101 Se bl.a. RP 1/1998 rd och Wikström 2008, s. 25–26.

102 Se mer Määttä 2015, s. 38–39.

103 Se ibid: 41.

förpliktande rättskälla. Såsom starkt förpliktande rättskälla i sista hand anses sedvanerätten. Å andra sidan har sedvanerättens betydelse som rättskälla i skatterätten ifrågasatts bland annat på grund av att legalitetsprincipen har en så stark ställning i beskattningen.¹⁰⁴

På basen av EU:s nationella suveränitetsprincip har medlemsländerna suveränitet gällande mervärdesbeskattningen. Mervärdesbeskattningen skiljer sig dock från många andra beskattningsområden då EU:s roll är större på grund av utfärdade direktiv. EU-rätten är i förhållande till de nationella rättssystemen självständig och i konfliktsituationer ska företräde ges åt EU-rätten i enlighet med *företrädesprincipen*.¹⁰⁵ EU-medlemsstaternas gemensamma mervärdesskattesystem stadfästes genom direktiv 2006/112/EG. I den finländska lagstiftningen togs detta i beaktande redan i samband med stadgandet av mervärdesskattelagen i RP 88/1993, bland annat i lagens förarbeten och då det gjorts ändringar i mervärdesskattelagen. I finländsk rättspraxis har EG- och sedermera EU-rätten tagits i beaktande, både vad gäller direktiv och rättspraxis från EG/EU-domstolen, ända sedan början av 1990-talet. EU-rätten har emellertid inte enbart påverkat den nationella lagstiftningen genom lagens förarbeten utan även mer direkt, å ena sidan enligt företrädesprincipen och å andra sidan enligt direktivens tolkningsverkan. Det faktum att EU-rätten utgör ett självständigt rättssystem och således en självständig rättskälla medför att den nordiska rättskälleläran inte direkt kan tillämpas på det sätt som man framför i den rättsteoretiska litteraturen.¹⁰⁶ *Lojalitetsprincipen* i enlighet med art. 4.3 FEUF gäller även skattelagstiftningen. Sålunda ska de nationella skattemyndigheterna och domstolarna inte tillämpa sådan skattelag som står i strid med EU-rätten.¹⁰⁷ I EU-rätten har också rättspraxis stor betydelse i jämförelse med den stadgade rätten. I tolkningar av mervärdesskattelagen har även EU-rätten en central ställning.¹⁰⁸

104 Se mer *Kilpi* 1986.

105 Här kan tilläggas att den indirekta effekten eller tolkningsverkan innebär en skyldighet att tolka den nationella lagstiftningen i enlighet med EU-rätten, se t.ex. rättsfall C-14/83 *Colson*. Tolkningsverkan gäller tillämpningen av den nationella lagstiftningen oberoende av om den stadgats innan ifrågavarande direktiv trätt i kraft eller efter det. Den indirekta effekten har dock sina begränsningar. EU-domstolen har bland annat i C-157/86 *Murphy* konstaterat att den nationella domstolens uppgift är att inom den prövningsbefogenhet den har på basis av den nationella rätten, tolka och tillämpa den nationella lagstiftningen så att den är i överensstämmelse med de krav som EU-rätten ställer och låta bli att tillämpa sådana nationella stadganden som är i konflikt med EU-rätten, ifall de nationella stadganden inte kan tolkas på så sätt. Den nationella domstolens befogenhet begränsar således omfattningen av den prövningsbefogenhet som kan ges åt den nationella lagstiftningen. I sådana situationer då det är en konflikt mellan EU-rätten och den nationella lagstiftningen och förutsättningarna för EU-rättens indirekta effekt uppfylls, ska EU-rättens normer tillämpas, om de inte på andra grunder är direkt tillämpbara. Detta gäller även skattemyndigheterna, se *Mäenpää* 2011, s. 126–128 och *Rother* 2003, s. 107–108.

106 Se om den nordiska rättskälleläran i bl.a. *Bogdan* 2012, *Aarnio* 1987, *Peczenik* 1995 och *Strömholm* 1996.

107 Se mer *Äimä* 2011a, s. 95.

108 Se bl.a. *Wikström* 2008, s. 33.

Till de svagt förpliktande rättskällorna hör framförallt lagens förarbeten, vilka dock inte utgör en enhetlig rättskälla.¹⁰⁹ Förarbetena kan indelas i riksdagens utskottsbetänkanden, regeringens propositioner och betänkanden från arbetsgrupper och kommittéer. I praktiken ges mest betydelse av dessa åt regeringens propositioner. I synnerhet RP 88/1993 som ledde till stadgandet av mervärdesskattelagen har ännu en väsentlig betydelse i tolkningen av lagen, trots att det förekommer ett tiotal nyare regeringens propositioner om ändringar av mervärdesskattelagen.¹¹⁰ En central svagt förpliktande rättskälla är också rättspraxis. EU-domstolens rättspraxis anses däremot i första hand tillhöra gruppen starkt förpliktande rättskällor.¹¹¹

Rättspraxis kan bl.a. tala om vilka saker som påverkar eller vilka saker som inte är av relevans för en skattebehandling ifråga. I skatterätten kan nationell rättspraxis indelas i 1) HFD:s årsboksbeslut, 2) HFD:s andra beslut, 3) HFD:s opublicerade beslut och 4) förvaltningsdomstolarnas beslut och centralskattenämndens förhandsbeslut.¹¹² Rättspraxis kan som rättskälla vara svår att avgränsa, eftersom det inte finns några hävdvunna uppfattningar om huruvida till exempel förvaltningsdomstolarnas publicerade beslut och centralskattenämndens beslut överhuvudtaget ska ses som svagt förpliktande rättskällor.¹¹³ Därtill frågar man sig vilken betydelse som ska ges åt opublicerade beslut.¹¹⁴

De tillåtna rättskällorna består av ett antal olika rättskällor, som inte kan ställas i någon prioriteringsordning utan de konkurrerar med varandra. Till dessa hör skatteförvaltningens anvisningar, rättslitteratur och påföljdsargument. Även utländsk rättspraxis utgör en tillåten rättskälla.¹¹⁵

Till viss del förekommer rättsjämförelse i denna forskning, framförallt i sådana fall då det kan vara till nytta för att klargöra innehållet i den inhemska rätten. EU-rätten har av ovan nämnda skäl en betydande ställning i forskningen och av utländsk rätt är det främst den svenska rätten som används, framförallt på grund av Sveriges nära anknytning till Finland och den gemensamma rättsliga traditionen.

Rättsprincipernas ställning som rättskälla är inte helt klart klassificerbar. Ifall de fått karaktären av sedvanenormer, kan de betraktas som en förpliktande rättskälla.¹¹⁶ Som rättskälla har de dock inte samma betydelse som lag eller sedvanerätt, eftersom ett rättsligt avgörande inte enbart kan grunda sig på en sådan princip. Ställningen

109 Se mer *Määttä* 2015, s. 53–54.

110 Se *ibid* fotnot 131.

111 Se t.ex. *Aarnio* 2006, s. 292 och 295, *Myrsky* 2011, s. 29 och *Frände* 2013, s. 15.

112 Se *ibid*: 54–55 om indelningen.

113 I allmänhet anses emellertid förvaltningsdomstolarnas och centralskattenämndens beslut som rättskälla och de betraktas som bindande om de vunnit laga kraft. De kan sålunda ha prejudicerande verkan, se *Myrsky* 2011, s. 107–109.

114 Se mer t.ex. *Linnakangas* 2010, s. 245–251 och *Myrsky* 2012, s. 255–265.

115 Utländsk rättspraxis används emellertid rätt sällan som rättskälla i Finland, förutom förstås EU-domstolens avgöranden.

116 Se *Myrsky* 2011, s. 47–49.

för rättsprinciperna har i varje fall förstärkts vid systematiseringen och tolkningen av rättsnormer på bekostnad av rättsbegreppen. Rättsprinciperna har traditionellt sett haft en starkare ställning i rättssystemet *common law*. Men den internationella rätten och EU-rätten har brutit den uppdelningen.¹¹⁷ Rättsprinciperna fungerar allmänt sett som en samlande och enande faktor samt möjliggör koherens. I hela rättssystemets koherens förenar rättsprinciperna olika rättsområden med varandra. I en lokal eller rättsområdesvis koherens fungerar rättsprinciperna enande inom rättsområdet ifråga. De rättsområdesvisa principerna kan även ha en funktion som konkreta avgörande- eller beslutsnormer. Principernas betydelse kan således variera beroende på rättsområdet ifråga. Principerna skapar koherens inom rättsområdena men också grunden för koherens mellan olika rättsområden och därmed även för hela rättssystemets koherens.¹¹⁸

Enligt bl.a. *Dworkin* består rättssystemet inte bara av regler. Det innehåller också principer. Regler och principer skiljer sig åt på flera sätt. Regler är vanliga bestämmelser som är giltiga och tillämpliga i sin helhet eller inte alls. Om regeln omfattar den bedömda situationen ska fallet avgöras i enlighet med regeln. Principen uppfattas däremot som mjukare och mer elastisk. Principen utgör ett skäl eller ett argument som talar i en viss riktning men som inte nödvändigtvis bör vara slutgiltigt avgörande.¹¹⁹

1.5. Tidigare forskning

Mervärdesbeskattningen och mervärdesskattelagen med sin nära anknytning till EU-rätten utgör ett jämförelsevis brett forskningsområde. Forskning i mervärdesskatterätt har emellertid i Finland inte bedrivits i väldigt omfattande grad. Den skatterättsliga forskningen har framförallt haft inriktning på inkomstbeskattningen och särskilt företagsbeskattningen. Två avhandlingar har haft särskilt stor betydelse för utvecklingen av den finländska skatterättsliga forskningen, Lassi Kilpi *Pääömanvähennys* från 1952 och Kari S. Tikka *Veron minimoinnista* från 1972. Inom mervärdesskatterätten var Aleksis Kotkansalo *Verotusarvo liikevaihtoverotuksessa* från 1967 banbrytande. Under 1980-talet började det framkomma synpunkter på att den skatterättsliga forskningen mer bör inrikta sig på grundforskning, knyta sig an till ekonomiska realiteter och även behandla rättvisesynpunkter gällande beskattningen.¹²⁰

117 Se *Toivonen* 2014, s. 358–359.

118 Se *Toivonen* 2014, s. 358–359.

119 Se *Dworkin* 1977, s. 105 ff. Se även *Äimä* 2011b, s. 20 och *Pöyhönen* 1988, s. 37–41.

120 Se t.ex. *Myrsky* 1988, s. 846–850, *Myrsky* 1997, s. 529–534 och *Myrsky* 2000, s. 163–179. Se även *Pikkujämsä* 2001, s. 1–2.

Under de senaste årtiondena har forskningen i mervärdesskatterätt och andra indirekta skatter nog ökat i Finland. Inom mervärdesskatterätt har framförallt följande avhandlingar getts ut Mikko Pikkujämäsä (2001) *Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla*, Eila Rother (2003), *Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus*, Petri Saukko (2005) *Verovelvollisryhmät*, Nina Sainio (2011) *Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa*, Arja Aittoniemi (2015) *Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön arvonlisäverotus* och Marja Hokkanen (2019) *Derivatives and the European VAT System: derivatives in context of the scope of taxable supplies*. Till mervärdesskatterätten hör också delvis Sari Hakapää (2008) *Sähköinen verohallinto. Automatisoitu arvonlisäveromenettely* och Eero Männistö (2018) *Takautuvan verolainsäädännön hyväksyttävyyys – erityisesti EU-oikeuden ja perus- ja ihmisoikeuksien näkökulmasta tarkasteltuna*.

Beskattningen i de nordiska länderna vad gäller mervärdesskatten är till sina grunder likadan. I denna forskning används framförallt Sverige som ett jämförelseobjekt på grund av Sveriges nära historiska band till Finland och Sveriges förhållande till EU och EU-rätten som motsvarar det finländska. I Sverige har bl.a. följande avhandlingar utkommit inom mervärdesskatt under de senaste årtiondena Eleonor Alhager (2001), *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Pernilla Rendahl (2008), *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*, Mikaela Sonnerby (2010), *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*, Björn Forssén (2013), *Skatt och betalningsskyldighet i enkla bolag och partrederier* och Mariya Senyk (2018) *Territorial Allocation of VAT in the European Union: Alternative approaches to VAT and their application in the internal market*.¹²¹

För tematiken i denna forskning, som till en del även gäller kringgående av skatt, är också verk av bl.a. Reijo Knuutinen och Asko Lehtonen av intresse.¹²² Gällande rättsprinciper i skatterätten så är forskning i Finland av bl.a. Aulis Aarnio, Ahti Vapaavuori, Juha Pöyhönen, Matti Myrsky, Kalle Määttä, Raimo Siltala, Reijo Knuutinen, Mikko Pikkujämäsä och Petri Saukko relevant för denna forsknings del.¹²³ För specifikt rättsprinciper i EU-rättens del så är verk av bland andra Van Doesum, A. et al., Amand, Wolfgang, Grlica, Merckx, De la Feria, Pahlsson, Melz samt Terra & Kajus intressanta för denna forskning.¹²⁴

121 Se även om metodiska frågor i den svenska skatterättsliga forskningen i bl.a. *Muten* 1996, *Peczenik* 1998, *Pahlsson* 1998 och *Gunnarsson* 1998.

122 Se bl.a. *Knuutinen* 2014, s. 169–175, *Knuutinen* 2015a, s. 5–19 och *Lehtonen* 2007, s. 143–144.

123 Se t.ex. *Aarnio* 1988, *Pöyhönen* 1988, *Vapaavuori* 1996, *Myrsky* 2013a, s. 131–144, *Siltala* 2004, *Määttä* 2015, *Määttä* 2013, s. 366–375, *Tikka* 2004, *Knuutinen* 2015b, s. 811–833 och *Pikkujämäsä* 2001.

124 Se *Van Doesum* et al. 2016, *Wolfgang* 2017, *Terra & Kajus* 2018, *Amand* 2014, *Grlica* 2017, *Merckx* 2019, *De la Feria* 2009 och *Melz* 2011 samt *Pahlsson* 2005.

1.6. Indirekta skatter – konsumtionsskatter, omsättningsskatter, punktskatter och mervärdesskatten

Något som utgör ett betydande kännetecken för konsumtionsskatter är att de huvudsakligen erläggs av andra personer än de som i enlighet med lagstiftningens syfte ska bära dem.¹²⁵ Den som i praktiken får bära skatten utgör skattebäraren. Begreppet *indirekt skatt* härstammar från att skattesubjektet enligt grunderna för indelningen utgör en annan person än själva skattebäraren. Inom den direkta beskattningen är utgångspunkten att skattesubjektet och skattebäraren utgörs av en och samma person.¹²⁶ Klassificeringen i direkta och indirekta skatter tydliggör emellertid inte den så kallade *skatteincidensen*, det vill säga vem skatten till slut drabbar.¹²⁷

Konsumtionsskatterna är vanligtvis indirekta skatter eftersom de skattskyldiga är huvudsakligen andra än de egentliga konsumenterna av varorna eller tjänsterna. Konsumtionsskatter kan emellertid vara av olika sort och indelningen av skatter på varor och tjänster kan ske på olika sätt.¹²⁸ Tidigare klassificerades konsumtionsskatter till exempel enligt hur viktiga varorna eller tjänsterna var för individernas utkomst och för individernas behovstillfredsställelse. Konsumtionsskatterna har även bland annat delats in i skatter på nödvändiga konsumtionsnyttigheter, allmänt använda konsumtionsnyttigheter och lyxnyttigheter. En dylik indelning är dock bunden vid en viss tid och plats.¹²⁹

Det finländska konsumtionsbeskattningssystemet består numera av flera olika skatter. Såsom konsumtionsskatter räknas till exempel mervärdesskatten, punktskatter, fordonsskatter, bilskatten, tullar och avfallsskatten.¹³⁰ I praktiken utgör beskattning av själva varan eller tjänsten det mest betydande sättet att bära upp konsumtionsskatt. En konsumtionsskatt kan omfatta en bred bas, där många olika grupper av varor och tjänster ingår, en allmän konsumtionsskatt. En konsumtionsskatt kan även vara inriktad på speciella varor eller tjänster, en specifik konsumtionsskatt.¹³¹ Omsättningsskatten och mervärdesskatten utgör exempel

125 Se bl.a. RP 88/1993 rd, s. 13–14. Se även *Westberg* 1994, s. 80–81.

126 Se bl.a. *Andersson* 2006, s. 3–4.

127 Se ibid och *Westberg* 1994, s. 80–81 samt *Juanto* 2008, s. 2–3. Det kan här tydliggöras att skatternas rättsliga innehåll fås genom de regler som lagstiftningen fastställer och de syften som där framkommer, se bl.a. *Melz* 1990, s. 39–40.

128 Se mer om klassificeringen av konsumtionsskatter i *Linnakangas & Juanto* 2008, s. 4–5. Gällande punktskatter heter lagen i Finland sedan 2010 punktskattelagen 182/2010. Den upphävda författningen benämndes lag om påförande av accis 1469/1994.

129 Se t.ex. *Linnakangas, Juanto & Laatikainen* 1994, s. 5–6.

130 Se mer om konsumtionsskatter i *Linnakangas & Juanto* 2008, s. 2–4. Se även *Linnakangas & Juanto* 2020, s. 206–208 om bilskattens historia.

131 Begreppet konsumtionsskatt har inte i Finland en sådan rättslig betydelse att t.ex. någon rättslig påföljd skulle vara beroende av att ifrågavarande skatt definierats som konsumtionsskatt. Begreppet ifråga tjänar närmast rättsvetenskapliga och -systematiska syften, se *Juanto* 2008, s. 1–2 och *Mattson* 1994, s. 99.

på allmänna konsumtionsskatter medan punktskatter är exempel på specifika konsumtionsskatter.

Betydelsen av begreppet omsättningskatt är att det utgör en allmän konsumtionsskatt som tas ut på försäljningen av varor eller tjänster och som kan ske i ett eller flera led. Skillnaden mellan en allmän konsumtionsskatt som är formad som en ettledsskatt och en mervärdesskatt som utgör en flerledsskatt handlar framförallt om administrationen av skatten. Vid en ettledsskatt beskattas den skattepliktiga varans eller tjänstens fulla värde i ett led medan det vid en flerledsskatt såsom mervärdesskatten beskattas mervärdet av varan eller tjänsten vid varje led.¹³² Kännetecknande för mervärdesskatter i förhållande till andra flerledsskatter är avdragsrätten eller återbetalningen från staten av den skatt som ifrågavarande företag erlagt, med andra ord den ingående mervärdesskatten.¹³³

Inom konsumtionsbeskattningen är det vanligt att man för samma vara eller tjänst uppbär både allmän och specifik konsumtionsskatt. Man talar i sådana fall om beskattningens *differentiering*, med andra ord att marknadspriserna för olika konsumtionsnyttigheter inkluderar ett varierande belopp konsumtionsskatt. En differentiering av skattebeloppet kan motiveras med fiskala skäl, men även med olika samhällspolitiska orsaker, såsom målsättningen att styra konsumtionen i en eller annan riktning. Målsättningen för de allmänna konsumtionsskatterna sägs i allmänhet vara primärt fiskala, medan de specifika konsumtionsskatterna kan ha flertalet olika målsättningar.¹³⁴ Som ett betydande motiv för införande av mervärdesskatt har ofta uttryckligen framhållits förbättrade möjligheter till en ökning av skatteintäkterna.¹³⁵

Differentieringen av konsumtionsbeskattningen kan sedan ske på olika sätt. En allmän konsumtionsskatt, såsom mervärdesskatten, kan till exempel differentieras genom att vissa varu- eller tjänstegrupper tillsätts en lägre eller högre skattesats än normalskattesatsen. Förutom en höjning av skattesatsen för den allmänna konsumtionsskatten, kan en högre konsumtionsskattenivå förverkligas genom att vissa nyttigheter också beskattas med en specifik konsumtionsskatt. I Finland förverkligas vanligtvis differentieringen av konsumtionsbeskattningen uppåt med specifika konsumtionsskatter.¹³⁶

I EU-skatterätten begränsas medlemsländerna i art. 401 mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG att ta i bruk skatter eller avgifter som kan karaktäriseras som omsättningskatter och som kan leda till gränsformaliteter i handeln medlemsländerna emellan. Enligt EU-domstolens rättspraxis i bl.a. målet C-475/03 *Banca popolare di Cremona* gäller att, för att avgöra om en skatt, tull eller avgift kan karaktäriseras

132 Se bl.a. *Mattson* 1994, s. 104–105.

133 Se bl.a. *Westberg* 1994, s. 80–81 och *Mattson* 1994, s. 104–105.

134 Se mer i bl.a. *Juanto* 2008, s. 2–4.

135 Se bl.a. RP 88/1993 och SOU 1989:35.

136 Se t.ex. *Linnakangas & Juanto* 2008, s. 2–4.

som en omsättningsskatt, ska det särskilt prövas om den äventyrar det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion, genom att den belastar omsättningen av varor och tjänster och tas ut på affärstransaktioner på ett sätt som kan jämföras med mervärdesskatt. Åtminstone skatter, tullar och avgifter som uppvisar de väsentliga kännetecknen för mervärdesskatt ska betraktas som åtgärder som belastar omsättningen av varor och tjänster på ett sätt som kan jämföras med mervärdesskatt, även om de inte är identiska med mervärdesskatten på alla punkter.¹³⁷

En betydande skillnad mellan mervärdesskatten och övriga konsumtionskatter, såsom punktskatterna, är mervärdesskattesystemets centrala målsättning på *neutralitet*. Exempelvis punktskatterna är till sin karaktär icke-neutrala. Neutralitet är emellertid som begrepp och princip mångdimensionell och kan få olika definitioner beroende bland annat på vad man relaterar till. I denna forskning behandlas neutralitet ur olika aspekter i mervärdesbeskattningen.¹³⁸

137 Se målet C-475/03 *Banca popolare di Cremona*, pt. 25. Se även Rother 2003, s. 159–165 och Juanto 2008, s. 5–6. I Finland har det EU-rättsliga mervärdesskattebegreppet bl.a. varit aktuellt i målet C-101/00 *Tulliasiamies och Siilin*. EU-domstolen konstaterade där att ifrågasatt skatt som var hänförlig till bilskatten inte uppvisade alla väsentliga kännetecken som utmärker en mervärdesskatt och stred därmed inte mot direktivets bestämmelser. Enligt EU-domstolen är det väsentliga inte vilken beteckning den nationella skatten har utan ifall den innehar de väsentliga kännetecknen för en mervärdesskatt. Se även Rother 2003, s. 137–140 och Linnakangas 2007, s. 477–487.

138 Se mer om neutralitet nedan. Se om neutralitet i mervärdesbeskattningen också i bl.a. *Pikkujämsä* 2001, s. 142–149, Rother 2003, s. 51–55 och *Saukko* 2005, s. 85–105. Se även Juanto 2008, s. 6–7.

2 RÄTTSPRINCIPER

2.1. Rättsprincipernas roll i rätten

Rättsvetenskapens mest centrala uppgift är att systematisera rättsområden och framföra tolkningssynsätt. Systematiseringen förutsätter en förståelse av att rättsnormer kan vara karaktäristiskt och principiellt sett divergerande. När man talar om rättsnormer syftar man ofta på rättsregler som har en s.k. antingen/eller-karaktär och som antingen tillämpas eller inte i ett visst avgörande. Rättsprinciper däremot sägs inte ge lika klara och entydiga riktlinjer, utan enbart visa i vilken riktning en viss lösning borde peka och tillämpas mer eller mindre, de har benämnts optimeringsorder som bl.a. omfattar övervägande och s.k. viktning.¹³⁹ Begreppet norm kan *per se* inneha flera betydelser. Begreppet kan användas för att beteckna rättsregler och övriga bestämmelser som normgivningsmakten utfärdat (GL 3 §). Begreppet norm kan även användas i den betydelsen att man gör skillnad mellan regler, bestämmelser och normer, där normer då åsyftar den ideella substans som rättsregler innehåller. En vedertagen användning av begreppet norm i den rättsvetenskapliga diskursen är att det betecknar både rättsregler och rättsprinciper, i den meningen att rättssystemet även påverkas av den rättsverkan som principerna innehar.¹⁴⁰

Rättsprincipernas betydelse kan variera i olika rättssystem. I lagstiftningsbaserade rättssystem, såsom i den nordiska rätten, är det möjligt i lagstiftningen att använda omfattande deklamationer och allmänna principer utan att ta alla detaljer i beaktande. I länder med *common law*-rättssystem är lagstiftningssättet i allmänhet mer detaljerat, vilket inte ger möjlighet för domstolarna till skönsmässig bedömning såsom vid användning av flexibelt definierade rättsprinciper. Emellertid kan rättsprinciper till stora delar ändå användas på samma sätt i både lagstiftningsbaserade och *common law*-rättssystem, då domstolarna har möjlighet i *common law*-rättssystem att införa principer att tillämpas i rättsliga avgöranden och användningen av principer ofta kan te sig mindre komplicerat. I lagstiftningsbaserade rättssystem kan/bör tolkningen av ordalydelsen i lagregler vara avhängig av förståelsen av den princip eller de principer som anknyter till regeln ifråga. Skillnaderna mellan rättssystemen är således inte så radikala utan mer fråga om gradvisa än kvalitativa sådana.¹⁴¹ *Tähti* anser å andra

139 Se bl.a. *Määttä* 2014, s. 286–288, *Myrsky* 2004, s. 46, *Myrsky* 2011, s. 17-25 och *Saukko* 2005, s. 68–69.

140 Se t.ex. *Hellner* 1994 och *Strömholm* 1996.

141 Se bl.a. *MacCormick* 1978, s. 194, 205, 215.

sidan att själva normskapandet sker på olika grunder, rättskulturerna är annorlunda och även uppfattningarna om rättskällor varierar mellan de två rättssystemen. I ett *common law*-rättssystem kan det till exempel räcka till med en mer eller mindre konstruerad princip som grund för ett rättsligt avgörande och det är samma organ som konstruerar normen ifråga som tillämpar den, vilket inte är fallet i lagstiftningsbaserade rättssystem.¹⁴²

Själva diskussionen om tudelningen rättsregler och rättsprinciper sägs ha sin början hos den amerikanske rättsfilosofen Ronald Dworkin i slutet av 1970-talet.¹⁴³ Enligt *Dworkin* utgör lagen det som följer av rättsliga tolkningar och tillämpningar, principer men inte regler, samt den praxis som vuxit fram. För honom utgör principer ändamål som ska tas hänsyn till på grund av att någon moralisk dimension såsom rättvisa, ärlighet eller motsvarande förutsätter det. I *Dworkin*'s teori, som gäller lösningen av svåra fall, förekommer det en gudomlig domare Hercules som söker tolkningar av lagar genom vilka lagstiftaren sedan på bästa sätt blir förbunden vid sina grundlagsenliga skyldigheter. Teorin möjliggör en restriktiv tolkning av lagen på så sätt att ingripandet i individens rättigheter begränsas och *Dworkin* framhåller att motsatsen till detta inte är tänkbar. I enlighet med *Dworkin* är individens rättigheter gentemot staten särskilt viktiga eftersom de utgör ett uttryck för majoritetens löfte till minoriteten att deras människovärde och jämlikhet respekteras.¹⁴⁴ *Dworkin* anser nämligen att det i grunden finns två sätt att komma fram till ett rättsligt avgörande, å ena sidan kan man förhålla sig till rättsprinciper på samma sätt som till rättsregler, dvs vissa principer är lagbindande och domare bör ta dem i beaktande. Å andra sidan kan rättsprincipernas bindande verkan såsom regler även förbjudas. I en sådan situation söker domaren enligt *Dworkin* efter principer som ligger bakom reglerna, som domaren sedan fritt kan använda.¹⁴⁵

Dworkin's teori har bl.a. kritiserats för att vara orealistisk och att den hör till kategorin teorier som framför en enda rätt lösning.¹⁴⁶ Emellertid kan den vara till hjälp i en situation då regleringen blivit mer komplicerad, snabbföränderlig och tjänar många olika syften samt då lagstiftarens lösningar inte alltid anses som de bästa möjliga. I en sådan situation kan man då ta till de grundläggande rättsprinciperna för att bedöma lagstiftarens lösningar. Teorin ifråga har även kritiserats för att vara alltför bunden vid domstolsavgöranden i Förenta Staterna och att man i dessa avgöranden inte i någon betydande grad använder sig av lagstiftningsbaserad rätt som grund för avgöranden.¹⁴⁷ Inom *common law*-rättssystem betraktas därtill rättsprinciper mer såsom normer än vad fallet är inom lagstiftningsbaserade rättssystem.

142 Se *Tähti* 1995, s. 124–125.

143 Se *Dworkin* 1977. Se även *Pöyhönen* 1988, s. 37–41.

144 Se *ibid.*

145 Se *ibid.*

146 Se bl.a. *Aarnio* 1989 och *Peczenik* 1995 samt *Pikkujämsä* 2001.

147 Se bl.a. *Tähti* 1995, s. 123–126.

Grunduppfattningen har i alla fall länge varit att det förekommer en kvalitativ tudelning mellan rättsregler och rättsprinciper och att det är fråga om två olika slags normtyper. Grundläggande för uppfattningen att rättsregler och rättsprinciper är skilda väsen är alltså att rättsregler och rättsprinciper är skilda fenomen på så sätt att något antingen är en bindande rättsregel, som antingen är tillämplig i en viss situation eller inte, eller så är det en princip.¹⁴⁸ Utmärkande för denna uppfattning är därtill att flera olika principer, i kontrast till flera olika regler, samtidigt kan vara tillämpliga på ett och samma fall och att det därmed bör ske intresseavvägning mellan olika principer. I enlighet med den moderna nordiska rättsvetenskapliga doktrinen är det emellertid en allmän uppfattning att motsatsförhållandet mellan principer och regler inte stämmer överens med verkligheten utan att ingen klar gräns ska dras mellan rättsregler och rättsprinciper.¹⁴⁹

Förekomsten av egna allmänna läror ger vilket som helst rättsområde dess identitet. Viktigt för rättsområdet är då egna allmänna begrepp och rättsprinciper. Förutom ett särskilt regleringsobjekt krävs då regelverk och juridiska begrepp som står för klassificeringen samt rättsprinciper som sammanfogar rättsområdets normativa grunder, för att det ska vara fråga om ett eget särskilt rättsområde.¹⁵⁰ Rättskällevärdet varierar enligt rättsområden bl.a. beroende på att de rättsliga problemen blivit divergerande från rättsområde till rättsområde. Tolkningen av rättsregler måste därför göras utgående från den rådande systematiken i det ifrågasatta rättsområdet. Skatterätten utgör ett exempel på ett eget rättsområde och i systematiseringen gestaltas det som ett eget rättsområde med relationer till andra rättsområden, till grundlagen och till EU-rätten. I skatterätten förekommer bland annat lagstiftnings-, förfarande- och materiella rättsprinciper. Beskattningen styrs även av allmänna förvaltningsrättsliga principer. De allmänna lärorna, teorierna och principerna definierar skatterätten som ett eget rättsområde. De allmänna förvaltningsrättsliga principerna ger å sin sida uttryck för koppling mellan olika rättsområden. I skatterätten förekommer även allmänna beskattningsprinciper som representerar regleringstekniska egenskaper inom god beskattningspraxis, såsom tydlighet, enkelhet, neutralitet och effektivitet.¹⁵¹

148 Se Äimä 2011b, s. 20. Enligt Äimä sätter rättsregler en gräns mellan tillåten och förbjuden verksamhet. Rättsprinciperna kan förordra ett avgörande i saken på ett särskilt sätt, men rättsprinciperna är nödvändigtvis inte utslagsgivande.

149 Se bl.a. *Hellner* 2001, s. 8 och *Strömholm* 1996, s. 244–246.

150 *Syrjänen* 2008, s. 182 och *Toivonen* 2014, s. 358–360. Toivonen talar även för att rättsprinciperna fungerar som sammanlänkande faktorer och möjliggör koherens. För hela rättssystemets del så kan rättsprinciperna skapa koherens mellan olika rättsområden. Inom de olika rättsområdena kan rättsprinciperna även skapa s.k. lokal koherens och förena rättsområdet ifråga. Strävan efter lokal koherens kan dock stå i strid med målsättningen att uppnå total koherens gällande hela rättssystemet, eftersom det finns risk att helhetssystematiken då kan spjälkas upp i de olika rättsområdenas relativa autonomi.

151 Se t.ex. *Wikström* 2008, s. 19. Se mer om principerna ifråga nedan.

Betonas kan att det förekommer en markant skillnad mellan rättsprincipernas ställning i EU-rätten och i den nationella lagstiftningen. Inom EU-rätten placeras sig de allmänna rättsprinciperna högt bland rättskällorna och påverkar rättsläget bland annat genom tolkningen av andra normer och genom att de kategoriseras som rättsregler som innehar direkt rättsverkan.¹⁵² I EU-domstolens rättspraxis har man för att ”finna” allmänna rättsprinciper också tagit riktlinjer från Europeiska människorättskonventionen men även från Europeiska sociala grundstadgan, FN:s konventioner om mänskliga rättigheter och ILO:s konventioner.¹⁵³

I den nordiska rättskällevärdningen kategoriseras rättsprinciperna vanligtvis att höra till gruppen *tillåtna rättskällor*.¹⁵⁴ I enlighet med *Määttä* är rättsprinciperna emellertid inte så lättkategoriserade utan kan de beroende på situation, betraktas höra till olika grupper av rättskällor.¹⁵⁵ Vissa av rättsprinciperna förekommer på lagnivå och kan således anses höra till gruppen *starkt förpliktande rättskällor*, såsom exempelvis inom området offentlig upphandling och de rättsprinciper som stadgas i 2 § Lagen om offentlig upphandling (348/2007); icke-diskrimineringsprincipen, likabehandlingsprincipen, öppenhetsprincipen och proportionalitetsprincipen.

Till gruppen *svagt förpliktande rättskällor* hör sedan sådana rättsprinciper som uttrycks i förarbeten till lagar eller i rättspraxis, exempelvis ifall det i förarbetet föreskrivs att ”i enlighet med allmänna rättsprinciper ska..”. I vissa fall kan det emellertid vara svårt att finna rättsprinciper uttryckta i förarbeten och rättspraxis, eftersom de inte alls alltid explicit benämns som rättsprinciper.¹⁵⁶

I sådana fall där rättsprinciper inte har stöd i EU-rätten, den nationella lagtexten, lagens förarbeten eller rättspraxis, kan man hävda att dessa tillhör gruppen *tillåtna rättskällor*. Saken kan dock kompliceras av att det kan vara svårt att veta under vilka förutsättningar det är fråga om en rättsprincip, då man kan påstå att gränsen mellan regler lik normer och rättsprinciper inte alltid är klar. Därtill uppkommer frågan hur rättsprinciper som tillhör gruppen *tillåtna rättskällor* ska legitimeras, ifall de inte har stöd i de starkt eller svagt förpliktande rättskällorna. Risken kan här vara att det blir fråga om subjektiva åsikter eller tankar, som inte är vetenskapligt och objektivt verifierade.¹⁵⁷

Ett exempel på en rättsprincip som det diskuteras om huruvida den tillhör denna grupp är *in dubio contra fiscuum*-principen, vilken innebär att oklar lagtext skall tolkas till den skattskyldiges fördel.¹⁵⁸ Frågan har bland annat varit om man kan säga

152 Se bl.a. *Trimidas* 2006, s. 50–53.

153 Se *Rosas* 2009, s. 454.

154 Se bl.a. *Aarnio* 1989b, s. 89, 93 och *Peczenik* 1990, s. 213.

155 Se *Määttä* 2014, s. 286–290.

156 Se *ibid.*

157 Se *ibid.* och även *Tolonen* 2003, s. 45.

158 Se t.ex. *Andersson* 1996, s. 37–39, *Wikström* 1993, s. 618–626, *Kilpi* 1990, s. 365–377, *Vapaavuori* 1987, s. 279–325, *Linnakangas, Juanto & Laatikainen* 1994, s. 184–185, *Puronen* 1996, s. 493–501, *Ryynänen* 2000, s. 95–97, *Pikkujämsä* 2001, s. 175–178 och *Määttä* 2014, s. 288–290.

att det överhuvudtaget förekommer en dylik princip i skatterätten och om man i så fall bör ta den i beaktande vid tolkning av skattelag. I enlighet med *Wikström* så bör man först utgående från legalitetsprincipen avgöra om saken ifråga omfattas av skattelag och till vilken grad. I sådana fall där saken omfattas av skattelag och det blir fråga om en omröstning, så kan *in dubio contra fiscum*-principen komma att tillämpas med stöd i skattelag. Blir det en jämn omröstning, vinner det alternativ som är till den skattskyldiges fördel. Enligt detta resonemang förekommer principen ifråga som en tolkningsprincip inom de gränser som legalitetsprincipen ställer.¹⁵⁹ Någon stark eller generell princip med självständig normativ ställning är det därför inte fråga om, utan *in dubio contra fiscum*-principen kan komma att tillämpas och få betydelse bland sådana tolkningsalternativ som uppfyller kraven på betonad legalitet och flexibel tolkning.¹⁶⁰ Snarare är det fråga om en princip som kan ha en deskriptiv roll och fungera som stöd vid tolkning av innehållet i gällande rätt i relation till legalitetsprincipen.

Fastän rättsprincipernas ställning i rättssystemet kan diskuteras och det saknas en generell vedertagen definition av begreppet rättsprincip, förekommer det vissa allmänna karaktäristika som anknyter till begreppet rättsprincip. Det är framförallt några kännetecken hos de allmänna rättsprinciperna som skiljer dem från vanliga rättsregler: a) de är generella till sin karaktär, b) de anknyter till värderingar och c) de verkar som riktlinjer.

Avseende det första kännetecknet på *generalitet* så gäller att till samtliga rättsreglers karaktär hör mer eller mindre generalitet eftersom de bör kunna tillämpas på x-antal fall och de kan inte avse ett enskilt rättssubjekt. En rättsregel skiljer sig från ett beslut i ett särskilt fall just genom kravet på generalitet och dess allmänneliga tillämpbarhet.¹⁶¹ Till rättsprincipernas karaktär hör emellertid en särskild generalitet, då de ofta ska kunna tillämpas inom flera rättsområden och de omfattar därmed varken explicit avgränsade rekvisit eller rättsföljder.

Att rättsprinciperna anknyter till värderingar utgör ett annat av deras kännetecken. Med anknytning till värderingar avses framförallt i detta hänseende att rättsprinciperna anknyter till grundläggande värderingar i samhället, jämför exempelvis *likställighet* och *likställighetsprincipen*, som kan ha sin grund i fördrag om mänskliga rättigheter och andra grundfördrag eller konventioner. Då man talar om bakomliggande värderingar som styr lagstiftningen och lagtillämpningen så kan det i och för

159 Se *Wikström* 1993, s. 621-625 och *Pikkujämsä* 2001, s. 175-178. Bland annat *Vapaavuori*, *Puronen* och *Määttä*, förhåller sig kritiskt till att det skulle finnas stöd för principens tillämpning i den finländska lagstiftningen, se *Vapaavuori* 1987, s. 315-317, *Puronen* 1996, s. 498-499 och *Määttä* 2014, s. 288-290. I enlighet med *Linnakangas*, *Juanto & Laatikainen* så gäller inom särskilt mervärdesskatterätten att konkurrensneutraliteten ställer gränser för *in dubio contra fiscum*-principens tillämpning, se *Linnakangas*, *Juanto & Laatikainen* 1994, s. 184-185.

160 Se *Wikström* 1988, s. 280-282.

161 Se bl.a. *Hellner* 2001, *Strömholm* 1996 och *Eckhoff* 1980.

sig även vara fråga om värderingar som har sin grund i ett föränderligt samhälleligt beteende eller i subjektiva värderingar och för vilka det är symptomatiskt att de styr rättsliga avgöranden i divergerande riktningar.¹⁶² Ju mer vägande värde det är fråga om som ifrågavarande värdering representerar i ett visst enskilt fall, desto mer bestämmes den i vilken riktning det rättsliga avgörandet går.

Det tredje kännetecknet, att rättsprinciperna har verkan som riktlinjer, innebär att de erbjuder argument för rättsliga avgöranden men att de inte på ett definitivt sätt utgör den avgörande faktorn. Här uppkommer då också frågan i vilken mån de bör beaktas eller får beaktas, vilket följaktligen på grund av rättsprincipernas heterogena natur är beroende av deras grad av förpliktelse i det ifrågavarande fallet, det vill säga är det fråga om rättsprinciper som kategoriseras höra till gruppen starkt förpliktande, svagt förpliktande eller tillåtna rättskällor. Den tyngd som en rättsprincip får i ett rättsligt avgörande bör således bestämmas *in casu*.

2.2. Rättsprincipernas tillkomst och tillhörighet

Såsom konstaterats hör systematisering av rätten till rättsvetenskapens allra mest primära uppgifter. Detta sker bland annat genom att bestämma och kategorisera juridiska begrepp, rättsregler och rättsprinciper. Ett sätt som rättsprinciper tillkommer på är genom *induktion*, exempelvis ett flertal rättsregler som pekar i samma riktning kan framkallas och konkluderas till en allmän rättsprincip eller så kan även en särskilt noterbar struktur i rättspraxis leda till en mer allmän rättsprincip.¹⁶³ Rättsprinciperna ska i dessa fall ha sin grund i rättskällorna för att vara giltiga i syftet att verka som vägledning för rättstolkningen och -tillämpningen.

Makkonen har uttryckt det som så att det föreligger för det första grundläggande rättsprinciper, enligt vilka rättsordningen anses fungera. Sedan förekommer det för det andra rättsprinciper som kan härledas från de grundläggande rättsprinciperna och för det tredje principer som i sin tur kan härledas från dessa. Följande detta kan man påstå att varje enskild lagregel ger uttryck för någon viss princip och dessa samtliga principer skapar sedan rättsordningen. För att komma fram till de ledande principerna bland mångfalden av principer förutsätts systematisering och kategorisering.¹⁶⁴

Man talar även om att en princip kan betraktas som en rättsprincip, det vill säga som en godkänd källa i juridisk argumentation, då den har fått så kallat *institutionellt stöd* i den rättsliga omgivningen. Detta innebär naturligtvis att vilken vägledning eller princip som helst inte kan eller får användas som grund i en juridisk argumen-

162 Se t.ex. *Saukko* 2005, s. 72–74.

163 Se bl.a. *Hellner* 2001, s. 69–71.

164 Se *Makkonen* 1981, s. 179–180.

tation, utan rättskällan bör vara godkänd. Huruvida en rättskälla är godkänd i den rättsliga omgivningen, är anknutet till huruvida den har fått institutionellt stöd.¹⁶⁵ Vad som sedan egentligen utgör institutionellt stöd och i vilket skede stödet ifråga är tillräckligt, är däremot inte entydigt eller obestridligt. Förekomsten i förarbeten till lagar och i rättspraxis är åtminstone en betydande faktor vid tillkomsten av institutionellt stöd. I vilket skede det institutionella stödet för en rättsprincip är på en tillräcklig nivå, är dock en definitionsfråga, som är mer beroende av hur väl den framförs och argumenteras samt hur allmängiltig den är, än av hur frekvent förekommande den är.¹⁶⁶

Då en princip sedan lämpar sig som allmänt godtagbart argument i rättsliga avgöranden, kan den betraktas som en rättsprincip. Sådana rättsprinciper som i sedvare-rätten får en normliknande ställning kan även komma att betraktas som tillhörande gruppen förpliktande rättskällor.¹⁶⁷ Rättsprincipernas placering i rättskällevärdet inom den offentliga rätten, som är bunden av kravet på lagbundenhet och särskilt skatterätten där legalitetsprincipen råder, kan emellertid stöta på vissa problem. I synnerhet inom den offentliga rätten varierar rättsprincipernas ställning som rättskälla.¹⁶⁸ De ingår visserligen ofta i den stadgade lagstiftningen och även i sedvare-rätten och kan däri betraktas som starkt förpliktande rättskällor. Rättsprinciperna kan också inom den offentliga rätten ha sådant institutionellt stöd i rättsordningen att de kategoriseras höra till de svagt förpliktande rättskällorna. Om inte ett dylikt institutionellt stöd kan påvisas så är ställningen i rättskällevärdet för de ifrågavarande rättsprinciperna den samma som för sakargumentens del, med andra ord utgör de i så fall en tillåten rättskälla.¹⁶⁹

Att placera rättsprinciperna som en enhetlig grupp i rättskällevärdet kan därmed visa sig vara komplicerat, om inte också omöjligt och onödigt.¹⁷⁰ Ifall man inte betraktar rättsprinciperna som en egen enhetlig normkategori, kan man istället bara omfatta den tanken att rättsprinciperna till exempel i vissa frågor tas i beaktande i lagstiftningsskedet som en starkt förpliktande rättskälla, medan de i andra frågor tas hänsyn till i en lagtillämpningssituation som ett sakargument eller med andra ord en tillåten rättskälla. I enlighet med *Makkonen* kan de allmänna rättsprinciperna helt enkelt ha varierande uppgifter. I vissa fall kan det vara fråga om större organisatorisk-systematiska principer som riktar in sig på själva normsystemet, medan det i andra fall kan vara fråga om principer som har en lösningsfunktion i rättspraxis.¹⁷¹ *Saukko* anser också att man väl berättigat kan tala om rättsprinciper

165 Se t.ex. *Virtanen* 2004, s. 1052–1054.

166 Se *ibid* och *Saukko* 2005, s. 74–76.

167 Se bl.a. *Myrsky* 2004, s. 48–50.

168 Se bl.a. *Laakso* 1990, s. 122–124 och *Pikkujämsä* 2001, s. 75–85.

169 Se *ibid*. Se även *Aarnio* 1988, s. 81–85 och *Pöyhönen* 1988, s. 54–56.

170 Se bl.a. *Tölonen* 1988, s. 380–381 och *Pikkujämsä* 2001, s. 82–83.

171 Se *Makkonen* 1981, s. 217.

som bakgrundsvärden till rättsordningen, vilka i vissa fall kan vara väldigt avlägsna men i andra fall i praktiken alltid till någon del ha en påverkan. Huruvida det då är fråga om uttryckligen strukturerade rättsprinciper eller något annat spelar sedan mindre roll.¹⁷²

Man borde dock för klarhetens skull sträva till att urskilja sådana normer från de egentliga rättsprinciperna, som enbart benämns principer men till vilka inte hör övervägande och allmängiltighet, som är karaktäristiskt för rättsprinciperna.¹⁷³

Man bör här även betona att indelningen i rättsregler och rättsprinciper endast utgör ett möjligt sätt att kategorisera rättsnormer och beskriva deras betydelse. Kategoriseringen är dock till klar hjälp i rättsvetenskaplig forskning, där systematisering är en av grunduppgifterna.¹⁷⁴ I enlighet med *MacCormick* är det svårt att dra en klar gräns mellan en befäst rättsprincip och en rättsregel av tvingande natur.¹⁷⁵ Principerna är i växelverkan med reglerna och både förstärker och kvalificerar reglerna samt verkar som bakomliggande principer. Principerna baserar sig på institutionell kodifiering, på rättsvetenskapen och på rättspraxis och man kan anta att rättsprinciperna knyter an till lagstiftningen och dess underliggande målsättningar.¹⁷⁶ Förhållandet mellan lagstiftningen och rättsprinciperna är dock inte enkelriktat. Fastän lagstiftningen och övrigt rättsligt material utgör grunden med vars hjälp man kan forma allmänna principer så påverkar principerna i sin tur lagstiftningen och fungerar som hjälpmedel vid tolkningen av lagen.¹⁷⁷

2.3. Rättsprinciper inom rättsområdet

2.3.1. Allmänt inom offentlig rätt

Rättsprincipernas ställning och betydelse i olika rättsområden kan i praktiken variera beroende på bland annat vem de berör och hur de övervakas. Indelningen av rättsordningen i privaträtt och offentlig rätt är essentiell ur rättsprincipernas synvinkel. Privaträtten gäller framförallt förhållanden mellan olika rättssubjekt i samhället. Den offentliga rätten berör å sin sida offentliga samfund, förhållanden dem emellan och förhållanden mellan samfund och dess medlemmar. Eftersom offentliga samfund är i en dominerande ställning i relation till dess medlemmar och parterna inte sålunda befinner sig i en jämbördig ställning, så lämpar sig inte alla principer som

172 Se *Saukko* 2005, s. 75–76.

173 Se t.ex. *Aarnio* 1989, s. 112–122. Enligt Aarnio hör emellertid inte *övervägande* till regelliknande principer och *allmängiltighet* till principliknande regler.

174 Se bl.a. *Aarnio* 1989, s. 112–122 och *MacCormick* 1978, s. 194–205.

175 *MacCormick* 1978, s. 244–245.

176 Se bl.a. *Tölonen* 2008, s. 23 och *Kaisto* 2005, s. 5 samt *Toivonen* 2014, s. 361–364.

177 Se *ibid* och även *Wilhelmsson* 1987, s. 144–146.

tillämpas inom privaträtten, såsom till exempel avtalsrättsliga principer, att tillämpas inom den offentliga rätten.¹⁷⁸

Den offentliga maktutövningen och myndigheternas verksamhet grundar sig till väsentlig del på gemensamma europeiska värden, som EU:s och Europeiska rådets grundläggande dokument. Dessa värden har ytterligare definierats och konkretiserats i de europeiska domstolarnas rättspraxis. Dessa europeiska värden har framförallt en riktgivande betydelse för förvaltningens verksamhet och maktutövning, bland annat sätter de gränser för maktutövningen, exempelvis får myndigheterna inte kränka människovärdet eller mänskliga rättigheter verka orättvist eller diskriminerande eller i strid med laglighetsprincipen.¹⁷⁹

En allmän definition på EU:s värden förekommer i art. 2 FEU:

”Unionen ska bygga på värdena respekt för människans värdighet, frihet, demokrati, jämlikhet, rättsstaten och respekt för de mänskliga rättigheterna, inklusive rättigheter för personer som tillhör minoriteter. Dessa värden ska vara gemensamma för medlemsstaterna i ett samhälle som kännetecknas av mångfald, icke-diskriminering, tolerans, rättvisa, solidaritet och principen om jämställdhet mellan kvinnor och män.”

Till EU:s målsättningar hör att främja freden, sina värden och folkens välfärd i enlighet med art. 3.1 FEU och unionen ska enligt art. 3.6 FEU sträva mot dessa målsättningar med lämpliga medel, beroende på de befogenheter som den tilldelas i fördragen. Det hör till medlemsländernas skyldigheter att respektera och förbinda sig till att främja dessa värden. I enlighet med art. 49 FEU är det en förutsättning för ansökan om medlemskap i EU. Ifall ett medlemsland fortgående allvarligt åsidosätter dessa värden, kan det enligt art 7 FEU fräntas sina rättigheter tillfälligt.

Den finländska grundlagen (731/1999) innehåller även flera stadgan som definierar förvaltningsverksamheten och den offentliga maktutövningen. Såsom grund för dessa stadgan kan man också identifiera mer allmänna värden för förvaltningsverksamheten. Centrala grundläggande värden som baserar sig på grundlagen är till exempel legalitet, folkvalde, jämlikhet, offentlighet, öppenhet, neutralitet, ansvarsskyldighet och rättssäkerhet.¹⁸⁰

Inom den offentliga rätten och däri speciellt förvaltningsrätten har man traditionellt sett betonat bl.a. individers jämlikhet, förvaltningens objektivitet och den offentliga maktutövningens proportionalitet.¹⁸¹ I och med EU-rätten har det i den finländska förvaltningsrätten blivit mer vanligt förekommande med rättsprinciper som EU-domstolen betonar i sin rättspraxis, principer såsom likställighetsprincipen,

178 Se bl.a. *Saukko* 2005, s. 73–74.

179 Se mer bl.a. *Mäenpää* 2018, s. 160–165.

180 Se också *Mäenpää* 2018, s. 160–165.

181 Se mer bl.a. *Mäenpää* 2018, s. 160–165.

proportionalitetsprincipen, legalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen, tillitsprincipen och andra principer som har sitt ursprung i mänskliga rättigheter.¹⁸²

I förvaltningslagen (6.6.2003/434) förekommer rättsprinciperna inom förvaltningen i 6 §:

”Myndigheterna skall bemöta dem som uträttat ärenden hos förvaltningen jämlikt och använda sina befogenheter enbart för syften som är godtagbara enligt lag. Myndigheternas åtgärder skall vara opartiska och stå i rätt proportion till sitt syfte. Åtgärderna skall skydda förväntningar som är berättigade enligt rättsordningen”.

De allmänna förvaltningsrättsliga principerna har även gradvis utformats i rättspraxis och den förvaltningsrättsliga doktrinen. Att principerna uttryckligen nämns i lagstiftningen ger principerna mer tyngd i lagtolkningen och -tillämpningen.

Eftersom rötterna till de allmänna rättsprinciperna anses finnas i den europeiska rättsuppfattningen, som genom den nationella grundlagen, människorättskonventionen och EU-rätten binder den finländska lagstiftaren, de finländska domstolarna och myndigheterna, kan man anse det berättigat att använda dem för att finna acceptans i rättsliga avgöranden. I sådana situationer där en rättsprincip skulle leda till att ordalydelsen i en lag sätts åt sidan, bör man emellertid förhålla sig kritiskt till användning av rättsprinciper, om det kunde leda till en *contra legem*-tolkning. Här bör dock kravet på *uppenbarhet* i 106 § GL tas i beaktande, vilket kan tolkas på så sätt att en rättsprincip bör i en dylik situation *väldigt starkt* peka på grundlagsstridighet. Det är då inte en tillräcklig grund att en argumentation baserad på en rättsprincip talar mer för grundlagsenlighet än grundlagsstridighet.¹⁸³ Å andra sidan strider det också mot *legalitetsprincipen* att använda allmänna rättsprinciper för att rättfärdiga ett i övrigt olagligt beslut eller att öka befogenheter för myndigheter som går utöver det ansvarsområde som författning har tilldelat dem.

Den förvaltningsrättsliga rättskipningsstilen har under åren även kritiserats för att vara alltför legalistisk, vilket antas ha samband med det särdrag som förekommer i relationen mellan den administrativa/förvaltningsmässiga regleringen och dess objekt. Till regleringen av myndighetsverksamhet hör alltid viss mån av politiska komponenter. I enlighet med *Aer* kan de materiella argument som avgörandet av

182 Se *ibid* och även *Saukko* 2005, s. 74–76 samt *Myrsky* 2004, s. 124–126. Flera rättsprinciper har dessutom sin grund i den romerska rätten, t.ex. inom privaträtten *solutio indebiti* eller den principiella återkravsrätten. Dock är det vanligt att juridiska begrepp och principer med tidens gång får en innebörd som inte motsvarar den ursprungliga. Det är *de facto* mer den juridiska metod som användes i den klassiska romerska rätten och inte detaljreglerna, som mer kan tas i beaktande. Många av de principer som har ansetts härstamma från den romerska rätten, har emellertid inte visats sig ha explicit stöd i de romerska rättskällorna utan har sitt ursprung i den s.k. *ius commune*, dvs de bearbetningar av romersk rätt som gjordes inom rättsvetenskapen på 1800-talet, se bl.a. *Sandström* 1994, s. 461–473. Se mer specifikt om rättsprinciperna ifråga nedan.

183 Se *Pikkujämsä* 2001, s. 96–97.

förvaltningsrättsliga ärenden förutsätter innebära att politiska komponenter kommer med i beslutskriterierna. Det materiella övervägandet kan i så fall inte bara stöda sig på formellt juridiska kriterier.¹⁸⁴ Genom att tillämpningen av EU-rätten och Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna blivit mer vanligt inom förvaltningsrättskipningen har emellertid betydelsen av s.k. systemiska argument blivit större. Att använda rättsprinciper i den förvaltningsrättsliga argumentationen kan medföra att fler typer av synpunkter tas i beaktande, samtidigt som de skönsmässiga besluten förblir rättsligt godtagbara och inom det ifrågasvarande normsystemet. Användning av rättsprinciper kan då i bästa fall erbjuda alternativ till en mer eller mindre okontrollerad användning av reella argument och ha en fördelaktig inverkan på de rättsliga beslutens godtagbarhet och förutsägbarhet/rättssäkerhet.¹⁸⁵

En rådande mening i diskussionen om rättsprinciper, framförallt företrädd av de som är beredda att ge rättsprinciperna ett självständigt normativt värde, verkar vara att de allmänna rättsprinciperna har störst betydelse i mer komplicerade fall av rättstillämpning.¹⁸⁶ Enligt detta är rättsprincipernas främsta uppgift att verka som bakgrund för tolkning och som supplement för regler i rättssystemet och de blir framförallt aktuella då andra lösningsalternativ prövats.¹⁸⁷ I och med att rättsprinciperna kan ge vägledning då andra alternativ inte kan finnas, kan de öka rättssäkerheten och även enhetligheten. Å andra sidan kan rättsprinciperna potentiellt på grund av sin generella natur även till viss mån riskera rättssäkerheten ifall det är tänkbart att man med analoga rättsprinciper får helt skiftande utfall.

Man ska inte heller föreställa sig att man med tillämpning av rättsprinciper kan lösa alla tolkningsproblem. *Pikkujämsä* påpekar att man i förvaltningsrättslig praxis också bör ta i beaktande sådana reella argument som inte direkt anknyter till rättsprinciper, till exempel kan strikta administrativa eller förvaltningsmässiga orsaker berättiga att en tolkning förkastas ifall det skulle leda till ett slutresultat som är helt oändamålsenligt ur förvaltningens synvinkel.¹⁸⁸

Inom förvaltningsrätten talar man även om *skönsmässig rättstillämpning*, då det är fråga om att en lagregel ger en förvaltningsmyndighet möjlighet att till stor del avgöra mer specifikt förutsättningarna för sin maktbefogenhet. Det kan gälla en ramlag och orsaken kan vara att myndigheten ifråga betraktas som mer adekvat att fatta beslut i saken än vad lagstiftaren är, eftersom myndigheten antas ha större kunskap i det konkreta ärendet. Det ger också möjlighet till mer flexibilitet och ef-

184 Se *Aer* 2000, s. 187–190.

185 Se *Aer* 2000, 230–235. Förutsägbarhet i rättstillämpningen eller rättssäkerhet benämns även rättssäkerhet *stricto sensu*, eller också *formell rättssäkerhet* och utgör en av grundvärdena inom rättsstatsidealet, se *Frändberg* 2000, s. 274.

186 Se t.ex. *Hellner* 2001, s. 190–92 och *Marcusson* 2012, s. 9–15.

187 Se *ibid.*

188 Se *Pikkujämsä* 2001, s. 90–91.

fektivitet i rättstillämpningen. Å andra sidan så är myndigheternas handlingsfrihet långt reglerad av lagregler och även offentligrättsliga principer.¹⁸⁹ För att skydda mot skönsmässighet eller godtycklighet i myndigheternas lagtillämpning, är det därför viktigt med allmänna rättsprinciper i förvaltningsrätten som ger riktlinjer för förfarandet.

2.3.2. Inom skatterätten

Man kan hävda att beskattningens och skattepolitikens särprägel leder till att utgångspunkterna för reglerna gällande beskattning, dess målsättningar och olika bakomliggande värden kan å ena sidan vara väldigt varierande och snabbt föränderliga, men å andra sidan även väldigt enhetliga. Målsättningar och principer kan i skatterätten vara svåra att skilja från varandra, men rättsnormer inom beskattningens område kan åtminstone till vissa delar anses basera sig på likadana, mer beständiga principer såsom fallet generellt är för rättsnormer inom övriga rättsområden. Man har ansett det viktigt att som grundvalar för rättsordningen inom skatterättens område finna mer beständiga principer.¹⁹⁰

Till de universella rättsprinciper som även framkommer i mervärdesskatterätten på EU- och nationell nivå hör likställighetsprincipen och proportionalitetsprincipen. De ägnas här en särskild granskning i detta kapitel. Likaledes hör legalitetsprincipen till de principer som framträder på grund- och mänsklig rättighetsnivå och som är ytterst relevant i mervärdesskatterätten.¹⁹¹ Den granskas också här särskilt.

Grundläggande primärrättsliga rättsprinciper inom EU-rätten som är relevanta för mervärdesskatterätten, såsom förbudet mot statligt stöd, förbudet mot skattemässig diskriminering och förbudet mot förfarandemissbruk behandlas särskilt i kapitlet Mervärdesskatterätten och EU. Därtill granskas även neutralitetsprincipen som har en väldigt central ställning inom området för mervärdesskatt.

I artiklarna granskas rättsprinciperna särskilt och ur ett flertal olika synvinklar. Här granskas bland annat de egenskaper som förutsätts av mervärdesskattesystemet i den digitala ekonomin i förhållande till förverkligandet av vissa centrala rättsprinciper, såsom *legalitetsprincipen* och *rättssäkerhetsprincipen*. Här ses också på mervärdesbeskattningssystemet utgående från de kraven som *effektivitetsprincipen* och *neutralitetsprincipen* ställer. Principer som anknyter till frågan om kringgående av mervärdesskatt behandlas även, såsom *principen om rättsmissbruk och förfarandemissbruk* och i förhållande till tillämpningen av *anslutnings- och fördelningsprinciperna*.

I artiklarna granskas även frågan huruvida uthyrning av vårdpersonal ska utgöra mervärdesskattepliktig verksamhet eller inte med *neutralitetsprincipen* i

189 Se bl.a. *Wennergren* 1984, s. 378–392.

190 Se bl.a. *Wikström* 2008, s. 105–107 och *Saukko* 2005, s. 77–79.

191 Se även om legalitetsprincipen i *Dourado* 2014, s. 203–230.

baktanke samt en potentiell tillämpning av *principen om hållbar utveckling* inom mervärdesbeskattningen.

2.3.2.1. Legalitetsprincipen

Finland är en demokratisk rättsstat.¹⁹² Inom den offentliga rätten är det särskilt viktigt med att ställda krav på rättssäkerhet följs, eftersom den offentliga rätten avser det allmännas maktbefogenheter gentemot enskilda. I en rättsstat bör det existera garantier mot statens maktmissbruk. En dylik form av garanti är att den offentliga maktutövningen bör grunda sig på lag, eller legalitetsprincipen.

Vad gäller i synnerhet skatterätten, bör man alltid erinra sig om legalitetsprincipen och beskattningens särskilda bundenhet till lag exempelvis i enlighet med 81 § GL så stadgas genom lag om grunderna för skattskyldigheten, om skattens storlek samt om de skattskyldigas rättsskydd. Skattemyndighetens bedömning vid fastställandet av skatt är med andra ord bunden vid de gränser lagstiftningen ställer. I skatterätten utgörs sålunda grunden av lagens ordalydelse, i enlighet med legalitetsprincipen. I rättslitteraturen har man även framhållit att på grund av legalitetsprincipen är lagtexten i skatterätten i en väldigt central position, rentav mer än i andra rättsområden.¹⁹³ En tolkning som avviker från lagens ordalydelse kan leda till att skattebehandlingsförets förutsägbarhet försvagas. Å andra sidan kan man här, såsom *Määttä*, fråga sig när och under vilka förutsättningar ger skattelagens ordalydelse en tillräcklig grund för tolkning av lagen ifråga, i vissa fall kan t.ex. lagens ordalydelse ge ledning i hur den ska tolkas, men det krävs även att man tar till andra rättskällor, i andra fall kan det exempelvis också uppstå tvivel huruvida lagens ordalydelse ger rum för tolkning eller inte. Lagens ordalydelse bör dock följas oberoende av om man vid stiftandet av lagen förmått ta i beaktande situationer som ger rum för tolkning eller inte.¹⁹⁴

Pikkujämsä betonar också att 81 § GL anknyter till egendomsskyddet som en grund- och mänsklig rättighet, vilket medför att beaktandet av legalitetsprincipen i rättspraxis kan motiveras med skattelagens krav på en tolkning som är i enlighet med grund- och mänskliga rättigheter.¹⁹⁵ För att en lag ska vara en lag i enlighet med människorättskonventionen, bör den också uppfylla kraven på tillgänglighet och förutsägbarhet. Skattskyldiga ska kunna lita på att den stadgade lagen i detta avseendet är den mest centrala informationskällan.¹⁹⁶

192 Själva begreppet rättsstat kan användas i flera sammanhang med olika betydelser. Essensen i rättsstatsläran är i alla fall att den enskilda individen åtnjuter rättsligt skydd mot kränkningar genom den offentliga maktutövningen. Staten ska sålunda genom rättsordningen skydda de enskilda från staten själv, vilket även benämns rättsstatens paradox. För att säkerställa medborgarnas rättsskydd behövs ett oberoende organ för rättsskipning, domstolar, se *Frändberg* 1994, s. 25.

193 Se bl.a. *Wikström* 2008, s. 23–25 och *Määttä* 2014, s. 65–66.

194 Se *Määttä* 2014, s. 69–71. Se även *Aarnio* 1988, s. 209–215 och 256–259, *Loomer* 2006, s. 70–72 och *Birk* 2004, s. 46–48.

195 Se *Pikkujämsä* 2001, s. 103–105.

196 Se *ibid.*

I enlighet med *Hultqvist* omfattar legalitetsprincipen fyra grundaspekter:

1. Föreskriftskravet
2. Retroaktivitetsförbudet
3. Analogiförbudet och
4. Bestämmdhetskravet eller obestämmdhetsförbudet.¹⁹⁷

Föreskriftskravet innebär att skattebeslut måste kunna stödjas på föreskrift i lag. En konsekvens av föreskriftskravet är retroaktivitetsförbudet, vilket medför att beslutade föreskrifter om skatt endast får tillämpas framåt i tiden, inte för förfluten tid.¹⁹⁸ Analogiförbudet å sin sida anger att föreskrifter inte får genom tillämpning eller tolkning utsträckas till att omfatta andra gärningar än vad ordalydelsen stadgar. Också bestämmdhetskravet eller obestämmdhetsförbudet är anknutet till föreskriftskravet, då det inte är någon större mening med ett krav på föreskrifter om de sedan kan vara hur obestämda som helst. Bestämmdhetskravet har en liknande betydelse som klarhetsprincipen, vilken innebär att lagstiftaren gör klart för sig själv och därmed de skattskyldiga och skattemyndigheter vad som egentligen avses med en viss föreskrift. Bestämmdhetskravet är alltså framförallt aktuellt som ett krav på lagstiftaren, men kan också få konsekvenser vid lagtillämpningen, där den mest tydliga följden är att förutsägbarheten av bl.a. skattebeslut minskar.¹⁹⁹

I förarbetena till finska grundlagen konstateras även att ur skattelagen ska framkomma kretsen av skattskyldiga. Skattelagens stadgan ska även vara så pass noggranna att de lagtillämpande myndigheternas bedömning vid påförande av skatt ska vara *normbunden behörighet*. Därtill ska i skattelagen stadgas hur den skattskyldiga kan erhålla rättsskydd genom att söka ändring i ett beskattningsbeslut.²⁰⁰ Samtidigt bör det betonas att samtliga dessa element ska framgå ur skattelagen och eventuella brister kan inte rättas till i efterhand i beskattnings- eller rättspraxis.²⁰¹ Legalitetsprincipen framkommer även på så sätt att man på förordningsnivå undviker att stadga om materiella skattefrågor. Legalitetsprincipen innebär med andra ord även ett *delegeringsförbud*, det vill säga ett beslut om skattskyldighet, grunderna för skattens storlek eller de skattskyldigas rättsskydd inte kan delegeras att stadgas om på lägre nivå än lag.²⁰²

197 Se *Hultqvist* 2016, s. 731–733.

198 Se även *Knuutinen* 2013, s. 166–168.

199 Se *Hultqvist* 2016, s. 739–744.

200 Se RP 1/1998 rd. Se även *Hultqvist* 1995, *Wikström* 2008, *Määttä* 2016 och *Knuutinen* 2013.

201 Se *Wikström* 2008 och *Määttä* 2014. Se även HFD 1997:139, där frågan om skattskyldigheten för en gåvoförsändelse från ett annat EU-medlemsland som innehöll 116 l vin till en privatperson i Finland behandlades. Punktskattelagsstiftningen innehöll ingen stadgan i enlighet med vilken privatpersonen som emottog gåvoförsändelsen skulle ha varit skattskyldig. Överlag gäller att i enlighet med en etablerad definition är skatt en ekonomisk prestation, men utgör inte en ersättning eller ett vederlag och till vars kännetecken hör att finansiera statens utgifter, se bl.a. *Myrsky* 2004 och *Määttä* 2016, s. 142–143.

202 Se t.ex. *Wikström* 2008, s. 23–25 och *Määttä* 2014, s. 65–66. Å andra sidan möjliggör 80 § GL att, i enlighet med vissa randvillkor, utfärda förordning och överföra lagstiftningsmakt.

Genom tolkning är det till exempel inte möjligt att utvidga gränserna för eller överföra skattskyldighet.²⁰³ En domstol kan inte heller på allmän nivå och utan anknytning till ett konkret fall bedöma huruvida en stadgan i en skattelag är i enlighet med grundlagen, eftersom domstolens möjligheter att granska saken begränsas sig till en sådan situation där en tillämpning av en stadgan i ett enskilt fall som är under domstolens behandling är i klar konflikt med grundlagen. Domstolen kan inte heller i ett sådant fall deklarerat att stadgan ifråga är grundlagsstridig, utan den kan enbart låta bli att tillämpa den i det enskilda fallet. Ett upphävande av en dylik stadgan förutsätter lagstiftningsåtgärder.²⁰⁴ En konflikt mellan en stadgan i en skattelag och grundlagen kan sålunda inte avfärdas genom en grundlagsenlig eller grundrättsenlig tolkning.²⁰⁵

Å andra sidan är lagens ordalydelse i samtliga fall inte fullständig och tolkningsproblem förekommer oundvikligen.²⁰⁶ Orsakerna till detta kan vara flera, till exempel kan det vara fråga om vissa särdrag eller särskilda förhållanden som gör sitt till att regleringen blir ofullständig. Vad gäller mervärdesbeskattningen så kan det centrala rekvisitet *rörelsemässig försäljning* i 1.1.§ MerL gälla väldigt olika typer av näringsidkare som avviker från varandra vad gäller till exempel näringstyp, omsättning eller finansieringsbas.²⁰⁷ I ett dylikt fall är det så gott som omöjligt att stadga rekvisitet rörelsemässig försäljning att vara väldigt avgränsat. Rekvisitet ifråga har å andra sidan preciserats i rättspraxis, till exempel har man i rättspraxis hänvisat till att verksamheten riktar sig till en bred kundkrets, den är systematisk och fortgående samt att den sker i konkurrensförhållanden.²⁰⁸

I vissa andra fall kan det förhålla sig så att alla väsentliga begrepp för skattebehandlingen inte definieras i skattelagen, till exempel begreppet dividend har ingen definition i skattelag utan begreppets innehåll baserar sig i princip på aktiebolagslagens stadganden.²⁰⁹

203 Se bl.a. HFD 1987-B-II-615 och HFD1995-B-593 och *Myrsky* 2004, s. 45. I enlighet med *Pikkujämsä* sätter 81 § GL å ena sidan gränserna för de tillåtna lösningsförslagen, vilka inte får överskridas så att beskattningens koppling till lagen bryts. Gällande tolkning så är dessa gränser ganska vida och därför bör det å andra sidan även framhållas att man i tolkningen ska lägga tyngdpunkten på en tolkning i enlighet med lagens ordalydelse, se *Pikkujämsä* 2001, s. 107–108.

204 Se bl.a. *Linnakangas* 2008, s. 15–16 och *Määttä* 2014, s. 143–144. Se även HFD 2007:77, där avgift som tas ut vid återkallad beskattning behandlades. Fråga var om bilskatt.

205 En möjlig konflikt mellan grundlagen och en skattelag kan även uppstå på grund av retroaktivitetsförbudet enligt legalitetsprincipen, det vill säga att det inte är möjligt att stadga om skatt retroaktivt, se t.ex. RP 87/2012 rd och *Määttä* 2014, s. 143–144 och *Knuutinen* 2013, s. 47–48.

206 Se även *Määttä* 2016, s. 13–14.

207 Se bl.a. *Vapaavuori* 2000, s. 374–385.

208 Se t.ex. HFD 31.12.1996, t. 4046 och *Määttä* 2014, s. 37–38.

209 *Määttä* framhåller är att alltid är så inte fallet att begreppet dividend konstateras basera sig på ABL:s stadganden utan enbart i princip, vilket kan skapa en viss rättslig osäkerhet, se *Määttä* 2014, s. 43–44. Se även *Knuutinen* 2013, s. 208–209 om fenomenet *dividend stripping*.

Det kan även vara fråga om att regleringsobjekten är så pass dynamiska och under utveckling att lagstiftningen obönhörligen lämnar rum för tolkning, till exempel inom området för finansierings- och försäkringstjänster där det sker en konstant utveckling, vilket även skapar utmaningar för tolkningen av skattelagar inom området, exempelvis rörande finansieringstjänster i fallet HFD 2016:137, där saken gällde att investeringsbanken A Oy gav sina kunder tjänster i anslutning till deras företagsarrangemang. Tjänsterna handlade bland annat om att bistå kunden vid köp eller försäljning av aktier eller affärsverksamhet. Vid försäljningsuppdrag hörde till A Oy:s uppgifter att leta fram möjliga köpare och ha kontakten med dem, bedöma anbud, planera och koordinera *due diligence*-processen och bistå i förhandlingar och presentationer samt framställa presentationsmaterial. Vid köpuppdrag hörde till A Oy:s uppgifter att koordinera de sakkunnigas arbete, utvärdera och analysera köpobjektet, göra anbud, kommentera och korrigera dokument, planera processen, koordinera *due diligence*-processen och bistå vid framställningen av material. A Oy debiterade ett *framgångsarvode* som ersättning för uppdraget om köpet realiserades. Arvodet utgjorde en del av köpesumman eller en fast avgift.

I målet var frågan för framgångsarvodenas del, huruvida A Oy skulle betala mervärdesskatt på framgångsarvodena i de fall att uppdraget i stället för köp eller försäljning av affärsverksamhet ledde till köp eller försäljning av aktier. Här ansåg högsta förvaltningsdomstolen att de tjänstehelheter som ingick i köp- och försäljningsuppdragen kunde anses vara sådana transaktioner som avses i mervärdesskattedirektivets artikel 135.1 f gällande förmedling av värdepapper och därmed sådana finansiella tjänster som i enlighet med mervärdesskattelagens 42 § 1 mom 6 p. är *undantagna* mervärdesskatt.²¹⁰

Dessutom har skattskyldiga en tendens att skapa nya metoder för att minimera sin skatt, vilket kan skapa situationer som leder till mångtydighet och tolkningsutrymme och som avslöjar brister i lagstiftningen. Fastän lagstiftaren kan ändra skattelagstiftningen allt eftersom nya metoder att undvika skatt framkommer, så vill det i enlighet med bl.a. *Määttä* vara så att lagstiftaren är steget efter de skattskyldiga i detta fall. I 28 § Lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) ingår en flexibel norm gällande kringgående av skatt, som utgör ett försök att svara på denna utmaning. Bland annat på basen av lagens förarbeten kan man karaktärisera potentiella situationer där normen ifråga kan komma att tillämpas.²¹¹

210 Se HFD 2016:137 och även t.ex. rättsfallen HFD 2009:81, HFD 2018:44 och HFD 2017:38 och HFD 2021:17. Se även *Saukko* 2009, *Juanto et al.* 2018, s. 125, *Nyrhinen et al.* 2019, s. 251, 253, 320, *Sainio* 2011, s. 57–58. Se mer om undantag från mervärdesskatt nedan.

211 Se 28 § L om beskattningsförfarande (1558/1995), RP 131/95 rd, Finansutskottets betänkande 46/2002, 18/2008 och bl.a. *Määttä* 2014, s. 39–40, *Pikkujämsä* 2001, s. 179–198, *Tikka* 1972, *Voipio* 1968 samt *Hultqvist* 1995. Se mer om kringgående av skatt nedan.

Man kan också betrakta legalitetsprincipen som en skatterättslig tillämpning av rättssäkerhetsprincipen och därigenom knyta den an till EU-rätten.²¹² Exempelvis EU-direktiven ska implementeras i medlemsländerna på så sätt att medborgarnas rättsliga ställning är klar och precis samt att dessa skattskyldiga kan förutsäga verkningarna av sina förpliktelser. Legalitetsprincipen fungerar här som en garanti för rättssäkerheten genom att den ställer krav på lagstiftningen. Att det föreligger precision i lagtexten är essentiellt. Precisionen bidrar till gemensam förståelse eller intersubjektivitet, vilket medför både effektivitet och rättssäkerhet. Ur konstitutionell synvinkel är precision även viktigt för att bestämdhetskravet ska upprätthållas, vilket i sin tur är nödvändigt för att föreskriftskravet i legalitetsprincipen ska få reell betydelse.²¹³

Den rättssäkerhetsprincip som EU-domstolen tillämpar omfattar emellertid även andra situationer än vad en tillämpning av legalitetsprincipen omfattar, men rättssäkerhetsprincipens verkan i EU-rätten är också till skattesubjektens fördel.²¹⁴

Diskussion har även förts huruvida EU-rätten skapar spänningar i förhållande till tillämpningen av legalitetsprincipen, i synnerhet vad gäller förbudet mot rättsmissbruk.²¹⁵ Den s.k. *företrädesprincipen*, det vill säga EU-rätten har företräde framom nationell rätt, har av EU-domstolen slagits fast och utvecklats i rättspraxis, med början i målet C-6/64 *Costa v. Enel*.²¹⁶ Här är det då inte fråga om att EU-rätten fungerar som argument då innebörd ska ges åt den nationella skattelagen, utan att EU-rätten går framom den nationella lagen. Man kan till och med hävda att de EU-rättsliga källorna i vissa fall kan vara mer starkt förpliktande än lagen.²¹⁷ Men domstolen har också konstaterat att grundrättigheterna kan anses höra till EU-rättens allmänna rättsprinciper, och legalitetsprincipen kan räknas som en sådan grundrättighet. Nationell rätt borde i enlighet med detta tolkas i enlighet med den rådande tolkningen i EU-rätten och tillämparen av nationell rätt borde

212 Se om rättssäkerhetsprincipen i t.ex. *Weber and Sirithaporn* 2014, s. 235–272.

213 Se *Påhlsson* 2017, s. 4–5.

214 Se bl.a. *Pikkujämsä* 2001, s. 103–104. I EU-domstolens rättspraxis har legalitetsprincipen blivit befäst med början i målet C-169/80 *Gondrand and Garancini*. Se även mål C-282/12 *Intelcar* p. 44, där EU-domstolen bland annat konstaterade följande: ”Under dessa förhållanden går det inte att på förhand och med tillräcklig säkerhet fastställa lagstiftningens tillämpningsområde. Lagstiftningen i fråga uppfyller följaktligen inte kraven på rättssäkerhet som innebär att rättsregler ska vara klara och precisa samt att tillämpningen av desamma ska vara förutsebar, i synnerhet om rättsreglerna kan få negativa konsekvenser för enskilda och bolag”.

215 Se bl.a. *Lassila* 2010 och *Määttä* 2016 samt målen från EU-domstolen C-6/64 *Costa v. Enel* och C-29/69 *Stauder v Stadt Ulm*, där frågan om det kan anses vara förenligt med de allmänna principerna för gällande gemenskapsrätt att Europeiska gemenskapernas kommissions beslut av den 12 februari 1969 (69/71/EEG) kopplar samman utdelningen av smör till reducerat pris till mottagare av vissa former av socialt understöd med yppandet av mottagarens namn till försäljaren. Se mer om förbudet mot rättsmissbruk nedan.

216 Se *ibid.* Se även *Rother* 2003 och *Wikström* 2008 s. 22–24.

217 Se *Määttä* 2015, s. 49–51 och *Myrsky* 2004 s. 42–44 samt RP 1/1998 rd.

ges möjlighet att ge företräde åt EU-rätten. EU-domstolens rättspraxis kan därmed leda till att det sker förändringar i den befästa rätts- och beskattningspraxisen på nationell nivå.²¹⁸

2.3.2.2. Likställighetsprincipen

I den finländska författningsrätten betraktas likställighet framförallt som ett formellt krav, som likhet inför lagen, i enlighet med 6 § GL. En distinktion görs vanligen mellan den formella och den materiella likställighetsprincipen, där den formella likställighetsprincipen innebär att rättsregler ska vara generellt utformade och garantera likställighet för alla inblandade parter medan den materiella likställighetsprincipen syftar på de regler som har en handlingsdirigerande funktion och reglerar ett specifikt rättsförhållande om likställighet.²¹⁹ I EU-rätten är även den materiella likställighetsprincipen i kraft som en allmän rättsprincip. Dess betydelse inom EU-rättspraxis verkar dock variera och man kan rentav tala om viss selektivitet.²²⁰ Då den har tillämpats i rättspraxis har den ofta använts för att tjäna huvudsyftet med integrationen och inte som en princip som förverkligar likställighet som ett rättsligt egenvärde.²²¹ I enlighet med *Tridimas* är likställighet inte bara en konstitutionell nödvändighet utan även en hörnsten i EU-integrationen.²²²

Till exempel har EU-domstolen ansett att det enligt befäst rättspraxis följer av såväl kravet på en *enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten* som *likställighetsprincipen* att en gemenskapsbestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsländernas rättsordningar när det gäller att bestämma dess betydelse och räckvidd normalt ska ges en *självständig* och *enhetlig* tolkning inom hela gemenskapen, vilket ska göras med hänsyn tagen till sammanhanget och syftet med föreskrifterna i fråga.²²³ Det framkommer även i annan rättspraxis att EU-rätten ger i varierande grad de nationella lagtillämparna rörelsefrihet gällande tolkningen av mervärdesskattelagen, såsom i *C-363/05 JP Morgan*.²²⁴ När det däremot är fråga om undantag i mervärdesskattelagen, exempelvis gällande sänkta mervärdesskattesatser så gäller att undantagen ska tolkas restriktivt och

218 Se *Määttä* 2015 och *Määttä* 2016. Se även rättsfall HFD 2007:60 och HFD 2014:48, som gällde uthyrning av spelautomater till ett dotterbolag och huruvida detta omfattades av undantaget från skatteplikten enligt 71 § 3 punkten i mervärdesskattelagen. Se även *Isomaa-Myllymäki* 2016.

219 Se även RP 269/2002 rd Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lag om tryggnad av jämlikhet samt ändring av vissa lagar som har samband med den. Se även *Knuutinen* 2013, s. 166–169.

220 Se t.ex. *de Búrca* 1997, s. 14–16. *Tridimas* 1999, s. 43–45 och *Pikkujämsä* 2001, s. 145–147.

221 Se *ibid.*

222 Se *Tridimas* 1999, s. 43–45.

223 Se bl.a. EU-domstolens dom i mål C-327/82 *Ekro*, punkt 11, i mål C87/98 *Linster*, , punkt 43, i mål C-357/98 *Yiadam*, punkt 26, och i mål C-373/00 *Adolf Truley*, punkt 35 samt C-497/01 *Zita Modes Sàrl*, punkt 34.

224 Se C-363/05 *JP Morgan*. Se även *Nyrhinen et al.* 2019, s. 264, *Kristoffersson & Rendabl* 2016, s. 153–154. och *Johansson et al.* 2013, s. 221–231.

så långt som möjligt i enlighet med EU-rätten.²²⁵ Det förekommer även fall där det i EU-rätten och den finländska mervärdesskattelagen inte finns klara svar på de frågor som ställs, såsom i HFD 2004:120, som gällde frågan om försäljning av tjänster när interna tjänster utförs eller faktureras inom samma rättssubjekt. Domstolen konstaterade här att varken mervärdesskattelagen eller mervärdesskattedirektivet innehöll några uttryckliga bestämmelser om huruvida prestationer av tjänster mellan samma rättssubjekts olika verksamhetsställen i allmänhet eller mellan verksamhetsställen som är belägna i olika länder betraktas som utförande av tjänster mot vederlag och följaktligen som skattepliktig försäljning av tjänster. I avsaknad av bestämmelser om mervärdesskatt ansåg domstolen att den mervärdesskatterättsliga bedömningen i en situation som denna ska utgå från de privaträttsliga bestämmelser som blir tillämpliga. Sålunda vände man sig här till den nationella lagstiftningen för att finna tolkningsargument, då det i EU-rätten inte fanns svar på frågorna.²²⁶

Vid tolkningen av mervärdesskattedirektivet i EU-domstolens rättspraxis har även den materiella likställighetsprincipens förekomst erkänts genom att konstatera att likadana situationer inte får behandlas på olika sätt om inte en olik behandling är objektivt motiverad och att likställighet även ska gälla då direktiven implementeras i den nationella lagstiftningen.²²⁷ Vad gäller särskilt området för mervärdesskatt så har EU-domstolen konstaterat att likställighetsprincipen verkar som en *lex generalis* och att neutralitetsprincipen är ett uttryck för likställighetsprincipen på mervärdesskatteområdet.²²⁸ Neutralitetsprincipen är då tillämplig på likadana varor och tjänster som konkurrerar med varandra. Inom EU-mervärdesskatterätt kan således den allmänna likställighetsprincipen tillämpas på andra former av diskriminering som påverkar näringsidkare som inte nödvändigtvis konkurrerar med varandra men ändå befinner sig i jämförbara situationer i andra avseenden.²²⁹

En kränkning av likställighetsprincipen eller en olik behandling blir fråga om diskriminering om det skett utgående från icke-lovliga kriterier och om det inte förekommer några objektivt godtagbara grunder för det. I EU-domstolens rättspraxis så särskiljs inte likställighet och förbudet mot diskriminering från varandra utan de betraktas som samma rättsliga fenomen.²³⁰ På mervärdesskatteområdet kan det bland annat vara fråga om diskrimineringsförbud mot företag eller varor och tjänster från andra EU-medlemsländer eller en olik behandling genom en positiv

225 Se KVL:056/2012 och *Määttä* 2014, s. 186–187.

226 Se HFD 2004:120 och *Wikström* 2005, s. 274, *Saukko* 2005, s. 279–280 och *Määttä* 2014, s. 188–189.

227 Se bl.a. målen C-36/99 *Idéal Tourisme* och C-85/97 *SFI*.

228 Se mer om neutralitetsprincipen nedan. Se även bl.a. *Papis* 2014, s. 365–385 och *Amand* 2014, 166–171.

229 Se bl.a. mål C-309/06 *Marks & Spencer*, p. 49–50 och *Van Doesum* et al. 2016, s. 36–38.

230 Se *Tridimas* 1999, s. 43–45. Se även t.ex. mål C-209/01 *Schilling* och C-2/92 *Bostock*.

särbehandling av vissa företag via till exempel skattelättnader, vilket även kan falla inom området för förbjudet statligt stöd.²³¹

I inhemsk rättspraxis gällande mervärdesskatt har man även hänvisat till likställighetsprincipen, men det är, såsom *Määttä* även påpekar, oklart huruvida man uttryckligen haft som avsikt att hänvisa till likställighetsprincipen i 6 § GL.²³² Andemeningen av likställighetsprincipen kan åtminstone skönjas i och med att man i rättspraxis ofta framhållit en jämlik skattebehandling av de skattskyldiga.²³³ Å ena sidan förekommer det ett visst tryck på att ta i beaktande likställighetsprincipen vid tolkning av skattelagar men å andra sidan så grundar sig tolkningen på tanken om särskild autonomi för skattelagstiftningen. Om det dock inte finns stöd för tolkningen av likställighetsprincipen enligt 6 § GL i ett skatterättsligt ärende, så faller grunden bort för argumentationen.²³⁴

2.3.2.3. Proportionalitetsprincipen

Proportionalitetsprincipen hör till de grundläggande principer som har sin grund i människorättskonventioner, EU-rätten och grundlagen. Egentligen härstammar principen från den tyska rätten och är också nu central i EU-rätten. I unionsfördraget (FEU) nämns principen i fråga i artikel 5. EU-domstolen har i sin rättspraxis tydliggjort principens innehåll med tre kriterier som utgångspunkt: åtgärden ska vara lämplig, den ska vara nödvändig och den ska stå i proportion till syftet.²³⁵ Ifrågavarande kriterier härstammar också de från den tyska rätten och används numera även av människorättsdomstolen. Proportionalitetsprincipen har även sedan länge förekommit i den finländska rätten som en begränsningsprincip för den skönmäsiga bedömningen.²³⁶

Principen riktar in sig på förhållandet mellan mål och medel. Det bör finnas ett rimligt förhållande mellan det eftersträvade målet och de vidtagna åtgärderna. Åtgärderna bör naturligtvis också vara avsedda att uppnå det mål som eftersträvas.

Man kan såsom *Mäenpää* ytterligare förtydliga proportionalitetsprincipens tre grundelement såsom 1) sakenligheten, effektiviteten och lämpligheten av åtgärden i förhållande till målsättningen, 2) nödvändigheten och oundgängligheten särskilt

231 Se mer om förbudet mot statligt stöd nedan.

232 Se t.ex. Helsingin HAO 28.12.2012, t. 12/1697/4 och *Määttä* 2014, s. 148–149.

233 Se t.ex. Turun HAO 8.4.2013 t. 13/0230/3. Såsom *Knuutinen* 2013, s. 42 påpekar, gäller det att förverkligandet av formell likställighet inte nödvändigtvis innebär materiell eller innehållsmässig likställighet, som närmast förverkligas då ekonomiskt ekvivalenta situationer behandlas på samma sätt, det vill säga på ett horisontellt rättvist sätt. Fastän individer är likställda inför lagen, medför det inte oundgängligen att själva lagen behandlar individerna på ett materiellt likställt sätt.

234 Se bl.a. *Määttä* 2014, s. 148–150 och *Nykänen* 2009, s. 34–35 samt *Knuutinen* 2013, s. 38–43.

235 Se *Raitio* 2010, s. 285–290, *Kulla* 2014, s. 117–118. Se även t.ex. *Pellonpää* 2007, s. 260 och 572 och *Ojala* 2011, s. 78 samt *Herler* 2008, s. 319–322 och *Streng* 2018, s. 67–73 om proportionalitetsprincipen. Se t.ex. även mål C-204/12-C-208/12 *Vlaamse, C-324/03 Contse m.fl.* och HFD 1999:33.

236 Se t.ex. *Pikkujämsä* 2001, s. 121–123 och *Mäenpää* 2018.

med tanke på objektets förmåner och rättigheter samt 3) proportionalitet mellan mål och medel. I svensk rätt förekommer en motsvarande systematisering enligt *Bernitz*. Det att systematiseringarna motsvarar varandra har sin grund i EU-rätten, där en liknande uppdelning av proportionalitetsprincipen lagts fram.²³⁷

I EU-rätten har de mest betydande tillämpningsområdena för proportionalitetsprincipen framförallt gällt bedömningen av giltigheten av unionens egna regler och av medlemsländernas nationella begränsningar av de grundläggande friheterna.²³⁸ Inom mervärdesskatterätten har tillämpningen av proportionalitetsprincipen bland annat berört bedömningen av giltigheten av rådets beslut genom vilka man tillåtit avvikelser från mervärdesskattedirektivets regler och gällande begränsningarna av de grundläggande friheterna, huruvida sanktioner som tagits i bruk för att stöda en begränsning varit inom godtagbara gränser samt även bedömningen av medlemsländernas nationellt implementerade regler i förhållande till mervärdesskattedirektivet.²³⁹ I enlighet med mervärdesskattedirektivet kan medlemsländerna besluta rätt långt själva vad gäller exempelvis det nationella beskattningsförfarandet och EU-domstolen har använt sig av proportionalitetsprincipen för att fylla eventuella luckor i mervärdesskattedirektivet vid bedömningen av medlemsländernas nationella mervärdesskattelagar i förhållande till direktivet.

Exempelvis i målet C684/18 *World Comm Trading* var det fråga om att World Comm Trading, ett bolag etablerat i Rumänien, ingick den 1 april 2004 ett avtal om distribution av mobiltelefoniprodukter med Nokia Corporation. Enligt avtalet köpte World Comm Trading flera mobiltelefoniprodukter från Nokia. Nokia levererade dessa produkter till World Comm Trading från Finland, Tyskland, Ungern och Rumänien. Nokia använde sina finländska, tyska respektive ungerska mervärdesskatteregistreringsnummer för gemenskapsinterna leveranser av dessa produkter från Finland, Tyskland och Ungern. För dessa leveranser utfärdade Nokia fakturor utan mervärdesskatt och World Comm Trading redovisade mervärdesskatten i Rumänien med tillämpning av förfarandet för omvänd skattskyldighet. Vad gällde de interna leveranserna av nämnda varor från Rumänien utfärdade Nokia fakturor med sitt rumänska mervärdesskatteregistreringsnummer och World Comm Trading redovisade mervärdesskatten som avdragsgill mervärdesskatt. Nokia beviljade kvartalsvis World Comm Trading volymrabatter för försäljning av mobiltelefoniprodukter, det vill säga rabatter som beviljades när en viss kvantitativ gräns hade uppnåtts. Denna kvantitativa gräns beräknades utan att det beaktades varifrån produkterna levererades. Efter en skattekontroll konstaterade de rumänska skattemyndigheterna

237 Se *Mäenpää* 2001, s. 214 och 2003, s. 169 samt *Bernitz* 2011, s. 42. Se även *Pikkujämsä* 2001, s. 118–119.

238 Se bl.a. *Mäenpää* 2011, s. 190–195 och *Tridimas* 1999, s. 90–92 samt *Pikkujämsä* 2001, s. 118–124. Se bl.a. även mål C-358/14 *Republiken Polen mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd* och C-231/11 *Siemens AG Österreich*.

239 Se mer *ibid*. Se även t.ex. mål C-684/18 *World Comm Trading Gfz SRL*.

att World Comm Trading hade bokfört mervärdesskatten på ett felaktigt sätt, eftersom bolaget inte hade gjort någon åtskillnad mellan interna och gemenskapsinterna leveranser. Enligt dessa myndigheter borde World Comm Trading ha bokfört den mervärdesskatt som motsvarar rabatterna för interna leveranser separat från den mervärdesskatt som avser rabatter för gemenskapsinterna leveranser av de aktuella varorna. World Comm Trading ansåg dock att skattemyndighetens krav på att mervärdesskatten ska bokföras separat för rabatter för interna leveranser respektive rabatter för gemenskapsinterna leveranser visar på en överdriven formalism och stred mot principen om mervärdesskattens neutralitet, eftersom Nokia vid tidpunkten för skattekontrollen hade upphört med sin verksamhet i Rumänien och inte längre kunde utfärda en faktura med ett rumänskt mervärdesskatteregistreringsnummer för mängdrabatter för interna leveranser av mobiltelefonprodukter i Rumänien.

Den rumänska domstolen vände sig sedan till EU-domstolen för att få klarhet i huruvida *proportionalitetsprincipen* utgör hinder för att de nationella skattemyndigheterna ålägger World Comm Trading att återbetala skillnaden mellan det ursprungliga avdraget och ett omvärderat belopp för den avdragsgilla mervärdesskatten. Man ville veta om de rumänska myndigheterna kan kräva en dylik återbetalning i en sådan situation var beskattningsunderlaget hade korrigerats till följd av rabatter som erhållits för leveranser av mobiltelefonprodukter i Rumänien, trots att Nokia hade upphört med sin verksamhet i denna medlemsstat och inte längre kunde utfärda en faktura för rabatter för interna leveranser med sitt rumänska mervärdesskatteregistreringsnummer.

EU-domstolen hänvisade här till art. 185.1 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EU, i enlighet med vilken en justering av det ursprungliga avdraget särskilt ska göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, och särskilt när prisnedsättningar erhållits. I detta fall hade de rabatter som World Comm Trading erhållit för interna leveranser av mobiltelefonprodukter i Rumänien minskat den avdragsgilla mervärdesskatten för dessa leveranser, såsom den ursprungligen beräknats av skattemyndigheterna. Tolkningen av Artikel 185 i mervärdesskattedirektivet medför då att de rumänska skattemyndigheterna hade rätt att ålägga World Comm Trading en justering av det ursprungliga avdraget för mervärdesskatt när myndigheterna, efter att företaget hade erhållit rabatter på interna leveranser av varor, ansåg att det ursprungliga avdraget för mervärdesskatt var högre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.²⁴⁰ Detta stred inte då mot proportionalitetsprincipen.

I det enskilda fallet kan frågor om proportionalitet naturligtvis leda till svåra avvägningsfrågor. Några generella råd om vad som är tillåtet eller inte är därför inte alltid möjligt att ge. När man undersöker en viss bransch kan det vara möjligt att un-

²⁴⁰ Se EU-domstolens i mål C684/18 *World Comm Trading*.

derlätta tillämpningen genom att peka ut sådana faktorer som kan vara av betydelse för att bedöma proportionaliteten i det enskilda fallet.²⁴¹

Den nationella mervärdesskattelagstiftningen omfattas naturligtvis av stadgan- den i förpliktande rättskällor, såsom människorättskonventioner, EU-rätten och grundlagen, och proportionalitetsprincipen har en viktig betydelse också inom mervärdesskatterätten. Proportionalitetsprincipen hör även till de grundläggande rättsprinciperna inom förvaltningen. I enlighet med 6 § FörvL (434/2003) ska

”myndigheterna bemöta dem som uträttar ärenden hos förvaltningen jäm- likt och använda sina befogenheter enbart för syften som är godtagbara enligt lag. Myndigheternas åtgärder skall vara opartiska och stå i rätt proportion till sitt syfte. Åtgärderna skall skydda förväntningar som är berättigade enligt rättsordningen”.

Proportionalitetsprincipens betydelse i samband med människorättskonventio- ner och den finländska grundlagen är framförallt att proportionalitetsprincipen kan utgöra en måttstock vid bedömningen av begränsningar av grund- och mänskliga rättigheter. Inom skatterätten är det till exempel ofta fråga om inskränkningar i egendomsskyddet, som utgör en grund- och mänsklig rättighet, bl.a. huruvida den jämvikt som proportionalitetsprincipen förutsätter uppfylls i sådana situationer där saken gäller ingripande i egendomsskyddet med hänvisning till det offentliga intresse.²⁴²

HFD har även tillämpat proportionalitetsprincipen i samband med skatteären- den. Ett fall som ofta nämns är HFD 1999:33, där saken gällde fordonsskatt.²⁴³ En tolkning i enlighet med lagens ordalydelse skulle här ha inneburit skyldighet att er- lägga fordonsskatten till fullo, vilket inte var i rätt proportion till den tillfälliga och ringa användningen av bilen ifråga. HFD ansåg här att en dylik användning av bilen inte medförde en skyldighet att betala fordonsskatt.²⁴⁴ Proportionalitetsprincipen gick i detta fall framom skattelagens ordalydelse. Den ifrågavarande sanktionen var inte i rätt proportion och inte heller nödvändig för att trygga skatteuppbörden.

Proportionalitetsprincipen kan även bli tillämplig när det till exempel kommer till införandet av skattehöjningar och även motsvarande justeringar kan motiveras med syftet att uppnå ett slutresultat i rätt proportion.²⁴⁵ Syftet att uppnå ett slutresultat

241 Se *Streng* 2018, s. 70.

242 Se bl.a. *Pikkujämsä* 2001, s. 120–121 och *Ranta-Lassila* 2002, s. 41–42.

243 Se bl.a. *Pikkujämsä* 2001, s. 120–121, *Ranta-Lassila* 2002, s. 41–42 och *Määttä* 2016, s. 82–83 och *Linnakangas* 2018, s. 285–286.

244 Se HFD 1999:33. Se *Ranta-Lassila* 2002, s. 41–42 och *Määttä* 2014, s. 82–83. Såsom *Pikkujämsä* 2001, s. 12–124 påpekar, förekom i dåvarande lagen endast uppbörd av full fordonsskatt i dylika situationer, vilket inte var i enlighet med proportionalitetsprincipen. Se om proportionalitetsprincipen i t.ex. *Myrsky* och *Linnakangas* 2000, *Mäenpää* 2018, *Ryynänen* 2000 och *Moell* 2003.

245 Se bl.a. *Pikkujämsä* 2001, s. 120–121, *Ranta-Lassila* 2002, s. 41–42. Se även *Määttä* 2014, s. 82–83, som anser att det kan vara svårt att i skattelagstiftningen hänvisa till proportionalitetsprincipen

i rätt proportion kan emellertid också motiveras med *ändamålsenlighetsprincipen*, enligt vilken en befogenhet endast får användas för det ändamål för vilken den är avsedd. Då ändamålet med skatteregler är att säkerställa en rättmätig skatt, kan en överskjutande skattebörd betraktas strida mot ändamålsenlighetsprincipen.²⁴⁶

som stöd för tolkningen av lag, utan det är i första hand lagstiftarens uppgift att ta i beaktande proportionalitetsprincipen.

246 Ändamålsenlighetsprincipen förekommer bl.a. i 6 § FörvL. Se även *Ryynänen* 2000, s. 21–23.

3 MERVÄRDESSKATTEN OCH EU

3.1. Bakgrund

I många länder har man tagit i bruk en allmän konsumtionsbeskattning i situationer när statens behov av finanser varit större än normalt. I sin moderna form anses omsättningsbeskattningen fått sin början efter första världskrigets slut då den ekonomiska situationen i Tyskland och sedan även i andra länder krävde att man fann nya former av finansiering av den offentliga ekonomin.

År 1957 då Belgien, Frankrike, Västtyskland, Nederländerna, Italien och Luxemburg antog fördraget som upprättade Europeiska Ekonomiska Gemenskapen, eller Romfördraget, hade alla dessa länder sina egna omsättningsskatter.²⁴⁷ I inledningen till fördraget erkänns att undanröjandet av existerande hinder kräver gemensamma åtgärder för att kunna säkerställa en stabil tillväxt, balanserad handel och en rättvis konkurrens. I enlighet med artikel 99 i Romfördraget (nuvarande artikel 113 FEUF) ska

”Rådet enhälligt i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter, i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar och för att undvika snedvridning av konkurrensen”.

För att fullfölja sin skyldighet sökte Rådet om råd hur de indirekta skatterna skulle harmoniseras. Det tillsattes tre arbetsgrupper, A, B och C för att göra en undersökning om hur harmoniseringen av omsättningsskatterna skulle ske. År 1962 publicerades gruppernas rapport om möjligheterna att harmonisera medlemsländernas omsättningsskatter.²⁴⁸ År 1963 utkom sedan Ekonomiska och finansiella kommittén med sin rapport, den s.k. *Neumark*-rapporten. Båda rapporterna föreslog att de kumulativa omsättningsskatterna skulle ersättas med ett gemensamt system för mervärdesbeskattning. Man ansåg att de kumulativa omsättningsskatterna utgjorde ett hinder för den internationella handeln och förorsakade störningar på marknaden. Därtill var man bl.a. av den åsikten att upprätthållandet av skattegränser var hinder för den fria rörligheten av varor och att mångfalden av skattesystem skapade

²⁴⁷ Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen, 25 mars 1957, 298 U.N.T.S. 11.

²⁴⁸ Se Reports of the Sub-Groups A, B and C, January 1962 i, *The EEC Reports on Tax Harmonization*, IBFD: 13.

problem i förhållande till den internationella handeln.²⁴⁹ På basis av konklusionerna i rapporterna ifråga beslöt medlemsländerna sedan att införa ett system av harmoniserad mervärdesbeskattning.²⁵⁰

3.2. Harmoniseringen

Införandet av en harmoniserad mervärdesbeskattning i medlemsländerna har skett genom Rådets direktiv. Rådets direktiv inom mervärdesbeskattningens område fungerar som utkast för den nationella mervärdesskattelagstiftningen i medlemsländerna. Inom beskattningen har man i synnerhet gällande den indirekta beskattningen inom EU använt sig av direktiv för att harmonisera medlemsländernas skattesystem. Den indirekta beskattningens särställning framkommer ju av dess faktiska betydelse för förverkligandet av den inre marknaden och av ordalydelsen i nuvarande art. 113 FEUF (dåvarande art. 93 i EG:s grundfördrag):

”Rådet ska enhälligt i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter, i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar och för att undvika snedvridning av konkurrensen”²⁵¹

En annan viktig artikel för harmoniseringen av beskattningen vid sidan om den s.k. harmoniseringsartikeln i art. 113 är art. 110 (tidigare art. 90) och det däri förekommande diskrimineringsförbudet

”Ingen medlemsstat ska, direkt eller indirekt, på varor från andra medlemsstater lägga interna skatter eller avgifter, av vilket slag de än är, som är högre än de skatter eller avgifter som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska varor. Vidare ska ingen medlemsstat på varor från andra medlemsstater lägga sådana interna skatter eller avgifter som är av sådan art att de indirekt skyddar andra varor”²⁵²

249 Se ibid.

250 Innan harmoniseringen av omsättningsskatterna inom EU, hade samtliga länder som utgjorde dåvarande EG, förutom Frankrike, infört kaskadeffekter vid alla stadier av omsättningsskatterna. Dessa kaskadeffekter uppstod på grund av att skattskyldiga personer som gjorde beskattade anskaffningar inte kunde återfå omsättningsskatten på sina anskaffningar och skatten blev då en kostnadskomponent av priserna, på vilka omsättningsskatten åter skulle debiteras. I Frankrike infördes mervärdesskatt emellertid redan år 1954, på förslag av den dåvarande direktören för den franska skattemyndigheten Maurice Laurée, se t.ex. *Kristofferson & Rendahl* 2016, s. 19–21.

251 Se art. 113 FEUF.

252 Se art. 110 FEUF. Se även t.ex. *Westberg* 1994, s. 130–132 och C-330/91 *The Queen v. Inland Revenue Commissioners*.

Artikeln ifråga kan sägas utgöra en begränsning av medlemsländernas beskattningsmässiga autonomi och ska tas i beaktande i medlemsländernas beskattningspraxis.²⁵³ Beskattningen är ett ur nationell synvinkel viktigt medel för att garantera finansieringen av den offentliga sektorn och därmed är det rätt klart att harmoniseringssträvanden inom det ekonomiska och finansiella sakområdet i dåvarande EG och nuvarande EU skapat ett antal utmaningar för medlemsländernas skattelagstiftning, som ofta är nära anknuten till den nationella politiska verksamheten.²⁵⁴

Skattepolitiken i EU har i enlighet med *Wikström* präglats av två centrala utgångspunkter. För det första så har EU försökt begränsa skattekonkurrensen mellan medlemsländerna genom att definiera en miniminivå för beskattningen, exempelvis är miniminivån för den allmänna mervärdesskattesatsen i EU 15 %, och fråga har här varit om att genom självreglering uppnå en viss konkurrensneutralitet mellan medlemsländerna. För det andra så har man inom områden där EU inte har exklusiv behörighet, försökt att låta bli att blanda sig i medlemsländernas angelägenheter, i enlighet med *subsidiaritetsprincipen*.²⁵⁵

Medlemsländerna har ju egentligen suveränitet i förhållande till de indirekta skatterna. EU och medlemsländerna beslutar gemensamt om skattelagstiftningen. EU:s makt att besluta om beskattningen är aktuell då den behövs för förverkligandet av den inre marknaden i EU. Med beaktande av subsidiaritetsprincipen förenhetligar EU medlemsländernas skattelagstiftning endast ifall medlemsländernas åtgärder inte är tillräckliga för att förenhetliga lagstiftningen.

Ur den europeiska skattepolitikens synvinkel så kan man påstå att mervärdesbeskattningen fungerar som en garant för en enhetlig inre marknad. Ur konkurrenssynvinkel så kan en neutral inre marknad rentav sägas förutsätta en strikt harmoniserad indirekt beskattning för att faktiskt kunna fungera. Genom mervärdesbeskattningen strävar man emellertid också att upprätthålla nationellt viktiga skattepolitiska målsättningar och att reducera den negativa inverkan på medlemsländernas konkurrenskraft. Men då beskattningen är ett oundgängligt stöd och medel för medlemsländernas nationella verksamhet, så har en fullständig harmonisering av den indirekta beskattningen inte tillsvidare varit ett reellt alternativ inom EU. Då Finland gick med i Europeiska unionen förband man sig i alla fall att ändra sin mervärdesskattelagstiftning i enlighet med vad som stadgas i Rådets direktiv, bortsett från vissa överenskomna undantag i anslutningsfördraget.²⁵⁶

253 Se bl.a. *Juanto* 1998, s. 220–226 och EU-domstolens mål C-390/96 *Lease Plan Luxembourg SA* och C-279/93 *Schumacker*. Se även HFD 16.12.2002:85 och HFD 13.12.2004:104, som gällde bilskatten för bil som införs vid flyttning till Finland och diskrimineringsförbudet.

254 Se bl.a. *Saukko* 2005, s. 50–53, *Wikström* 1999, s. 28.

255 Se *Wikström* 1999, s. 29.

256 Se bl.a. *Saukko* 2005, s. 50–53.

Mervärdesskattedirektiven 67/227/EEG och 67/228/EEG utgjorde den egentliga början på EU:s mervärdesskattesystem.²⁵⁷ I det första direktivet stipulerades att medlemsländerna skulle ändra sina omsättningsskatter till ett system med mervärdesskatt med en rätt att dra av ingående mervärdesskatt. Här angavs även att *ursprungslandsprincipen* skulle vara vägledande när man avgör omsättningsland för omsättningar mellan medlemsstaterna.²⁵⁸ Den tanken fanns också kvar då tillkomsten av den inre marknaden skulle ske. Ett system med beskattning i ursprungslandet skulle således råda den 31 december 1996.²⁵⁹ Det andra direktivet från år 1967 innehöll sedan utkastet till det europeiska mervärdesskattesystemet. Här lades strukturen för momsens och hur den skulle tillämpas. Viktigt var att medlemsländerna skulle behålla sin autonomi vad gäller tillämpningen av mervärdesskattesatser och undantag från mervärdesskatt.

Gällande omsättningar mellan EU-medlemsländer och icke-medlemsländer så är det *destinationsprincipen* som tillämpas sedan början av harmoniseringen.²⁶⁰ Övergångsregler som varit i kraft i och med förverkligandet av den inre marknaden har inneburit att även alltför många omsättningar mellan medlemsländer och vissa typer av tjänster också har beskattats enligt destinationsprincipen.²⁶¹ Övergångsreglernas syfte har framförallt varit att försöka undvika en snedvridning av konkurrensen på den inre marknaden förorsakad av olika mervärdesskattesatser i olika medlemsländer. För förvärv mellan medlemsländer gäller att beskattningen av dem primärt ska ske där den slutliga konsumtionen av dem också sker, med andra ord i destinationslandet.²⁶² EU har också under årens lopp kritiserats för att gå sin egen väg och inte vänta på konsensus på den internationella arenan, t.ex. så kräver tillämpningen av destinationsprincipen på samtliga varor och tjänster ett omfattande internationellt samarbete.²⁶³

257 Se Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter och Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter.

258 Se art. 4. Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter. Ursprungslandsprincipen är en offentligrättslig princip för lagval som säger att den lag som gäller i det land där aktören, till exempel e-handelsföretaget är etablerad ska gälla. Detta oberoende av till vilket land handlandet är riktat mot. Principen används bland annat i E-handelsdirektivet.

259 Se COM (2000) 348 final. Communication from the Commission to the Council and the Parliament. *A strategy to improve the operation of the VAT system within the context of the internal market*. Brussels, 7.6.2000: 5.

260 Se art. 7 och 8 i Second Council Directive 67/228/EEG of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes – *Structures and procedures for application of the common system of value added tax*. Destinationsprincipen innebär att mervärdesskatten redovisas i det land dit varorna transporteras eller destineras. Skatten redovisas således inte i säljarlandet utan redovisningsskyldigheten övergår till köparlandet.

261 Se bl.a. Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster, Ingressen.

262 Se bl.a. mål C-285/09 R *Ors*, pt. 37.

263 Se t.ex. *Sanderson, Houtzager & Merrill* 2002, s. 1113–1123 och *McLure* 2003, s. 759–760.

I början av år 1970 antog Rådet ett beslut om att ersätta ekonomiska stöd från medlemsländerna till EG med ett system av egna resurser för EG.²⁶⁴ Medlemsländernas bidrag skulle uträknas på basen av bland annat en viss procent av mervärdesskattebasen i varje medlemsland. Detta krävde ett enhetligt sätt att uträkna grunden för taxeringen och sålunda även en vidare harmonisering av mervärdesbeskattningen. Dessutom erkändes det att harmoniseringen skulle framskrida genom att undanröja hinder för den fria rörligheten av personer, varor, tjänster och kapital och genom en fortsatt integrering av medlemsländernas ekonomier. Målsättningen med att skapa en gemensam marknad som liknar en faktisk inre marknad utgjorde också en viktig orsak för att ta nästa steg i harmoniseringsprocessen.

År 1977 togs följande steg i harmoniseringsprocessen då det sjätte mervärdesskattedirektivet, 77/388/EEG, antogs.²⁶⁵ Direktivet skulle implementeras av medlemsländerna innan år 1979. Detta direktiv betraktas som ett av de mest betydande i mervärdesbeskattningen. I direktivet fanns mer detaljerade regler om momsens och dess struktur än vad som tidigare förekommit, exempelvis regler gällande skattskyldiga, skattepliktiga händelser, beskattningsbar grund samt undantag från mervärdesskatt.²⁶⁶ Avsikten var att man med de nya reglerna skulle kunna garantera mervärdesbeskattningens neutralitet i förhållande till den ekonomiska verksamheten. *Destinationsprincipen* skulle följas, det vill säga det medlemslands beskattning skulle tillämpas var slutkonsumtionen sker. Trots att målsättningen med direktivet var att harmonisera mervärdesbeskattningen ytterligare, så innehöll det ändå flertalet valmöjligheter och undantag för medlemsländerna. Den största orsaken till att en mer långtgående harmonisering inte uppnåddes var bristen på politisk vilja eller politiskt mod att skapa mer enhetliga regler. När det sjätte mervärdesskattedirektivet trädde i kraft, upphävdes det andra mervärdesskattedirektivet. Däremot upphävdes inte det första mervärdesskattedirektivet. Det sjätte mervärdesskattedirektivet utgjorde den rättsliga grunden för medlemsländernas nationella beskattning fram till år 2007.²⁶⁷

År 1987 kom EG-kommissionen med förslag om att fullständigt ändra mervärdesbeskattningen, tanken var här att *ursprungslandsprincipen* skulle följas vid beskattning av anskaffningar inom EG, det vill säga beskattningen skulle ske i det medlemsland där leverantören är etablerad. Detta var även i enlighet med slutledningarna i *Neumark*-rapporten från 1962.²⁶⁸ Beskattning enligt ursprungs-

264 Se Council Decision of 21 April 1970 on the Replacement of Financial Contributions from Member States by the Communities' own Resources (70/243 ECSC, EEC, Euratom).

265 Se Rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter.

266 Se *ibid.*

267 Se bl.a. *Van Doesum et al.* 2016, s. 12–14.

268 Se Reports of the Sub-Groups A, B and C, January 1962 i, *The EEC Reports on Tax Harmonization*, IBFD (1969).

landsprincipen skulle innebära att anskaffningar till konsumenter i andra medlemsländer skulle behandlas på samma sätt som anskaffningar till konsumenter i samma medlemsland. Följaktligen skulle leverantörer debitera moms i sitt medlemsland på anskaffningar. Det föreslogs även att skattskyldiga kunde avdra moms från utlandet i sitt eget lands moms-återbäring. Man beförde emellertid att ett sådant system kunde förorsaka ojämvt i medlemslänternas budgeter eftersom skatteinkomster från importerande länder skulle överföras till exporterande länder. Det antogs också att skillnader i mervärdesskattesatser mellan medlemslänterna skulle leda till obalanser.²⁶⁹ EG-kommissionen föreslog att en kompensationsmekanism, ett momsdeklarationssystem, skulle tas i bruk för att hantera eventuella obalanser. De medlemsländer som återbar den utländska momsen åt konsumenten skulle kompenseras av det medlemsland som beskattade anskaffningen. Det stod emellertid tidigt klart efter att Kommissionen kommit med sitt förslag att det inte fanns tillräckligt med politisk vilja bland medlemslänterna att införa ett dylikt system.²⁷⁰

EG-fördraget förutsatte att de interna skattegränserna på den inre marknaden skulle undanröjas innan år 1993.²⁷¹ Detta förutsatte ytterligare förändringar i mervärdesskattelagstiftningen. Det bästa sättet att förverkliga detta vore att hela EG skulle skattemässigt behandlas som ett land, vilket skulle förutsätta att momsen skulle påföras av en gemensam skatteförvaltning i EG och samma identiska skatteregler skulle gälla i varje medlemsland. Det skulle också krävas en distributionsmekanism för de centralt insamlade momsintäkterna att fördelas mellan medlemslänterna. En sådan förändring skulle emellertid innebära att medlemslänterna skulle ge upp en stor del av sin suveränitet i skattefrågor.

Efter att det blev klart att medlemslänterna inte ville gå in för momsdeklarationssystemet som Kommissionen föreslog att träda i kraft från och med år 1993, föreslog Kommissionen ett system med övergångsregler för transaktioner på den inre marknaden, vilket skulle gälla mellan den 1.1.1993 till den 1.1.1997. Huvudregeln i dessa övergångsregler är att *destinationsprincipen* ska följas, det vill säga att beskattningen ska ske i det medlemsland var slutkonsumtionen av varan eller tjänsten sker.

Övergångsreglerna som förekommit för att undvika snedvridning av konkurrensen har småningom blivit stadigvarande. Framförallt är det på grund av målsättningen att öka mervärdesskattens funktionalitet och ändamålsenlighet som ursprungslandsprincipen ändrats till destinationsprincipen.²⁷² En tillämpning av destinationsprincipen har också ett stort stöd bland medlemsstaterna, på EU-nivå och därtill av marknadens aktörer. Det har varit politiskt svårt att uppnå en lösning

269 Se bl.a. *Vanistendaal* 1995, s. 45–53.

270 Se bl.a. *Van Doesum* et al. 2016, s. 14–15 och *Westberg* 1994, s. 125–126.

271 Se Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, EG-fördraget.

272 *Rendahl* 2013, s. 45–47.

med ursprungslandsprincipen som grund för beskattningen.²⁷³ En tillämpning av destinationsprincipen betyder att den mer pragmatiska lösningen vinner, då den mer teoretiska lösningen inte går att genomföra politiskt.²⁷⁴

3.3. Nuvarande direktiv

År 2006 stöpte Rådet om det sjätte mervärdesskattedirektivet, vilket resulterade i direktiv 2006/112/EG som trädde i kraft den 1 januari 2007. Sedan dess har denna version av direktivet utgjort den primära lagstiftningen inom mervärdesbeskattningen i EU.²⁷⁵ I det omstöpta direktivet samlades regler som förekom i tidigare direktiv ihop till en mer logisk helhet.²⁷⁶ Fastän det skedde avsevärda ändringar i vissa av de existerande reglerna så var de materiella ändringarna ringa.

Under år 2008 antogs däremot två direktiv, 2008/8/EG och 2008/9/EG som medförde de mest betydande materiella ändringarna sedan gränserna på den inre marknaden slopades i början av år 1993.²⁷⁷ Direktiv 2008/8/EG innebar nya regler gällande platsen för tillhandahållandet av tjänster. Enligt de nya reglerna var huvudprincipen att gränsöverskridande tjänster åt skattskyldiga personer skulle beskattas i enlighet med destinationsprincipen. Gränsöverskridande tjänster åt icke-skattskyldiga personer skulle däremot beskattas enligt ursprungsprincipen. Den främsta orsaken till de nya reglerna var att handeln med gränsöverskridande tjänster ökat betydligt i volym och mönster. Framförallt globaliseringen och nya teknologiska innovationer förutsatte grundläggande ändringar i sättet på vilket tjänster beskattades. Eftersom ändringarna i reglerna om platsen för tillhandahållandet av tjänster antogs ha inverkan på medlemsländernas budgeter, så kom man överens om att införa ändringarna gradvis, nya ändringar kom således år 2011, 2013 och 2015.²⁷⁸

273 Se bl.a. Council of the European Union. *Council Conclusions on the future of VAT*. 3167th Economic and Financial Affairs Council Meeting, Brussels 15 May 2012.

274 Se *Rendabl* 2013, s. 48.

275 Se Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

276 Såsom bl.a. från direktiv 79/1072/EEG och 86/560/EEG.

277 Se Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster och Rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat.

278 I EU-kommissionens strategi för att mervärdesskatten ska anpassas till förändringar som skett på marknaden *Mot ett enklare, robustare och effektivare mervärdesskattesystem som anpassats till den inre marknaden* förespråkas att destinationsprincipen borde tillämpas i större omfattning än tidigare, se Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, Rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén, om mervärdesskattens framtid, *Mot ett enklare, robustare och effektivare mervärdesskattesystem som anpassats till den inre marknaden*. Bryssel den 6.12.2011. KOM (2011) 851: 5.

Ändringarna i form av genomförandeförordningar är bindande och direkt tillämpliga i alla medlemsländer.

Det särskilda syftet med Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 var att trygga en harmoniserad tolkning av de bestämmelser om försäljningsland för tjänster vilka trädde i kraft 2010. Den största delen av ändringarna i bestämmelserna om försäljningsland för tjänster trädde i kraft 2010. Från början av 2011 ändrades bestämmelserna om försäljningsland för tjänster som avser inträdesavgifter till undervisnings-, vetenskaps-, kultur-, underhållnings- och idrottsvenemang, mässor och andra liknande evenemang samt arrangemanget av sådana. De bestämmelser som gäller för försäljning av en tjänst som avser långtidsuthyrning av transportmedel till en konsument ändrades i början av 2013. En viktig ändring skedde 2015, då försäljningslandet för försäljning av radio- och televisionssändningar, elektroniska tjänster samt teletjänster till konsumenterna inom EU ändrades från det land där försäljaren är etablerad till det land där konsumenten är etablerad.²⁷⁹

Direktiv 2008/9/EG, eller *återbäringsförfarandedirektivet*, byggde vidare på artikel 17.1 i direktivet 2006/112/EG och gäller regler för återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten. Syftet med direktivet var framförallt att förenkla och försnabba återbäringsförfarandet till näringsidkare etablerade inom EU. Målet var också att det skulle bli enklare för medlemsstaternas skatteförvaltningar att handlägga ansökningar om återbärning. Det dåvarande återbäringsförfarandet hade förorsakat både näringsidkare och medlemsländernas förvaltning stora, problem, bl.a. lät företag bli att ansöka om sådan återbärning som de skulle ha haft rätt till enbart för att återbäringsförfarandet var komplicerat. I enlighet med återbäringsförfarandedirektivet skulle förfarandet härfter ske på elektronisk väg.²⁸⁰

En fråga som också varit på agendan under många år i EU är frågan om mervärdesskatt på digitala publikationer. I enlighet med direktiv 2006/112/EG får medlemsstaterna tillämpa reducerade mervärdesskattesatser på publikationer på alla typer av fysiska bärare. En reducerad mervärdesskattesats får emellertid inte tillämpas på publikationer som tillhandahålls på elektronisk väg, vilka måste be-

279 Se t.ex. Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, Rådets förordning (EU) nr 967/2012 av den 9 oktober 2012 om ändring av rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller de särskilda ordningarna för icke-etablerade beskattningsbara personer som tillhandahåller telekommunikationstjänster, radio- och televisionssändningar och elektroniska tjänster till icke beskattningsbara personer och Rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller platsen för tillhandahållande av tjänster.

280 Rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat och Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till ändring av mervärdesskattelagen, RP 171/2009 rd.

skattas enligt normalskattesatsen för mervärdesskatt. Under flera år har en situation dock varit rådande där momssatsen på e-böcker inom EU varierat kraftigt. EU har hållit på linjen att digitala versioner ska ligga på den högsta momssatsen i alla länder. Men flera länder ignorerade detta, t.ex. Italien, Frankrike och Luxemburg hade reducerad momssats på bl. a. e-böcker. Enligt EU-kommissionens meddelande av den 6 maj 2015 om en strategi för en inre digital marknad i Europa ska medlemsländerna ges möjlighet att anpassa mervärdesskattesatserna för publikationer som tillhandahålls på elektronisk väg till de lägre mervärdesskattesatserna för publikationer som tillhandahålls på fysiska bärare.²⁸¹ I kommissionens meddelande av den 7 april 2016 om en handlingsplan för mervärdesskatt angav kommissionen att publikationer som tillhandahålls på elektronisk väg bör kunna dra nytta av samma förmånliga mervärdesskattesats som publikationer som tillhandahålls på fysiska bärare.²⁸² EU-domstolen ansåg även i målet C-390/15 *RPO*, att tillhandahållande av digitala publikationer på alla typer av fysiska bärare och tillhandahållande av digitala publikationer på elektronisk väg utgör jämförbara situationer.²⁸³ Direktivet föreskrev därmed att de medlemsländer som tillämpade mervärdesskattesatser som är lägre än den minimiskattesats som fastställs i artikel 99 i direktiv 2006/112/EG eller beviljade undantag med rätt till avdrag för den mervärdesskatt som betalats i det föregående ledet för vissa böcker, tidningar eller tidskrifter som tillhandahålls på fysiska bärare tilläts tillämpa samma mervärdesskattebehandling på sådana böcker, tidningar eller tidskrifter när de tillhandahålls på elektronisk väg.

För att förhindra en utbredd användning av reducerade mervärdesskattesatser för audiovisuellt innehåll får publikationerna ifråga inte helt eller huvudsakligen bestå av musik- eller videoinnehåll.²⁸⁴

Ett problem med reglerna ifråga är att sänkningen av mervärdesskattesatsen går stick i stäv med EU:s direktiv för elektroniska tjänster som specificerar att alla elektroniska tjänster ska säljas med den normala mervärdesskattesatsen i landet. Sänkningen utgör alltså ett undantag från både mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG och direktivet 2015/2366 om mervärdesskattesatsen på digitala tjänster och nedladdningsbara filer.²⁸⁵ Detta innebär att situationen kan bli mer komplicerad

281 Se Meddelande från Kommissionen till Europaparlamentet, Rådet, Europeiska ekonomiska och sociala kommittén samt regionkommittén (2015) *En strategi för en inre digital marknad i Europa*, COM/2015/0192 final.

282 Se Meddelande från Kommissionen till Europaparlamentet, Rådet, Europeiska ekonomiska och sociala kommittén samt regionkommittén (2016) *Uppföljning av handlingsplanen för mervärdesskatt Mot ett gemensamt mervärdesskatteområde i EU - Dags för beslut*, COM/2017/0566 final.

283 Se EU-domstolens dom C-390/15 *RPO*, punkt 49.

284 Se Rådets direktiv 2018/173/EU av den 6 november 2018 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskattesatser som tillämpas på böcker, tidningar och tidskrifter.

285 Se Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/2366 av den 25 november 2015 om betaltjänster på den inre marknaden, om ändring av direktiven 2002/65/EG, 2009/110/EG och 2013/36/EU samt förordning (EU) nr 1093/2010 och om upphävande av direktiv 2007/64/EG.

och det uppstår fler gråzoner att beakta. Därtill var sänkningen av mervärdesskattesatsen inte tänkt att vara permanent, utan enbart tillfällig, tills EU:s reform av mervärdesbeskattningen förväntas träda i kraft år 2021 eller 2022. I Finland trädde sänkningen av mervärdesskattesatsen för digitala publikationer i kraft 1.7.2019, då momsens sänktes från 24% till 10%.

3.4. Rättspraxis från EU-domstolen

En viktig källa inom mervärdesskatterätten i EU är rättspraxis från EU-domstolen. Rättspraxis från EU-domstolen har en *ex tunc*-effekt, d.v.s. domstolens tolkning av en rättsregel bör betraktas som ha varit tillämplig från början.²⁸⁶ Domstolens uppgift är enkelt sagt att förklara och tolka mervärdesskattedirektivens regler. Målsättningen är att tillämpningen och tolkningen av mervärdesskattedirektivens regler ska vara enhetlig inom EU. Målsättningen med en enhetlig tillämpning är en befogenhet som delas med de nationella domstolarna i medlemsländerna. Den baseras på samarbetet mellan de nationella domstolar som tillämpar EU-rätten och EU-domstolen med dess behörighet att tolka EU-rätten. Ifrågavarande samarbete har som avsikt att säkerställa en riktig och enhetlig tillämpning av EU-rätten i alla medlemsländer.²⁸⁷

Nationella domstolar har möjlighet och är även skyldiga att be om ett *förhandsavgörande* av EU-domstolen gällande tolkningen eller giltigheten i en EU-rättslig norm, i enlighet med art. 267 FEUF. Enligt artikeln ifråga kan nationella domstolar be om ett förhandsavgörande gällande tolkningen eller giltigheten av en EU-rättslig norm, såvida inte den nationella domstolen fungerar som sista instans, i vilket fall den nationella domstolen är skyldig att vända sig till EU-domstolen, ifall inte de s.k. *acte clair*- eller *acte éclairé*-doktrinerna är tillämpliga.²⁸⁸

Ett förhandsavgörande från EU-domstolen är bindande för de nationella domstolarna om saken gäller giltigheten eller tolkningen av en EU-rättslig norm. De nationella domstolarna som bett om förhandsavgörande är emellertid ansvariga för tillämpningen av ifrågavarande norm i varje enskilt fall. Även nationella myndigheter bör följa EU-domstolens tolkning, inom sina behörighetsområden.

286 Se bl.a. *Van Doesum* et al. 2016, s. 17–18.

287 Se t.ex. mål C-337/95 *Parfums Christian Dior v. Evora*, pt. 15–31.

288 Se artikel 267 FEUF. Den s.k. *acte clair*-doktrinen introducerades i målet C-283/81 *CILFIT*, och innebär ett undantag från art. 267 var det är inget tvivel ska tolkas eller var det inte utrymme för någon ovisshet gällande hur en EU-rättslig norm ska tolkas, vid jämförelse med versionerna på de officiella språken och med beaktande av både EU-domstolens tolkning och de nationella domstolarnas. *Acte éclairé*-doktrinen utgör ett annat undantag till artikel 267 som utvecklades av EU-domstolen i målet C-28-30/62 *Costa* och som omfattar frågor där EU-domstolen redan gett sitt avgörande. Detta gäller materiellt sett identiska frågor, se även t.ex. *Kristofferson & Rendahl* 2016, s. 25–27.

Förutom processen med förhandsavgöranden förekommer överträdelseförfaranden i enlighet med artikel 258 FEUF, vilka gäller medlemsländers underlåtenhet att uppfylla en EU-rättslig skyldighet. Saken kan gälla en felaktig implementering av ett direktiv eller en försummelse att implementera EU-rätt. Ifall en medlemsstat anser att en annan medlemsstat har underlåtit att uppfylla en EU-rättslig skyldighet kan den i enlighet med artikel 259 FEUF anhängiggöra ärendet vid EU-domstolen.

3.4.1. Direkt och indirekt effekt

EU-domstolen har skapat doktrinen om direktivens direkta effekt. EU-rättens direkta effekt stadfästes av domstolen i domen i målet C-26/62 *Van Gend en Loos*.²⁸⁹ EU-domstolen tillkännagav här att EU-rätten inte bara skapar skyldigheter för EU-länderna utan likaså rättigheter för privatpersoner. Privatpersoner kan därför dra fördel av dessa rättigheter och direkt åberopa europeiska bestämmelser i nationella och europeiska domstolar. Det är därmed inte längre nödvändigt att EU-landet tar upp den berörda europeiska bestämmelsen i sin inre rättsordning.

Doktrinen innebär också att ett medlemsland inte kan hänvisa till sitt eget fel eller sin försummelse för att frigöra sig från en riktig tillämpning av direktiven. Doktrinen gäller sålunda situationer där man försummat att implementera direktiv eller något av deras stadganden samt situationer var man vid implementeringen har avvikit från direktivens stadganden.²⁹⁰ En distinktion görs mellan *vertikal direkt effekt* och *horisontell direkt effekt*.²⁹¹

Den vertikala direkta effekten gäller förbindelser mellan privatpersoner och medlemslandet och innebär att privatpersoner kan åberopa en EU-rättslig bestämmelse gentemot medlemslandet. Den horisontella direkta effekten å sin sida angår förbindelserna mellan privatpersoner och innebär att en privatperson kan åberopa en EU-rättslig bestämmelse gentemot en annan privatperson. En förutsättning för att direkt effekt ska uppstå är att skyldigheterna som saken gäller är precisa, tydliga, ovillkorliga och inte kräver kompletterande nationella eller gemenskapsåtgärder. Avseende horisontell direkt effekt så i enlighet med målet C-91/92 *Faccini Dori* är emellertid direktiven riktade till medlemsländerna och skulle därmed inte vara i stånd att skapa förpliktelser för privatpersoner eller företag som är omedvetna om sådana förpliktelser i den nationella lagstiftningen. Målet gällde tolkningen av rådets direktiv 85/577/EEG av den 20 december 1985 för att skydda konsumenten i de fall avtal ingås utanför fasta affärslokaler och om direktivet kan åberopas i en tvist mellan

289 Se C-26/62 *Van Gend en Loos* och även C-8/81 *Ursula Becker*, pt. 49, var domstolen fastställde att direkt effekt inte kan tillämpas om EU-länderna ges visst handlingsutrymme vid genomförandet av den aktuella bestämmelsen. Se även *Saukko* 2005, s. 57–59 och *Westberg* 1994, s. 63

290 Direkt effekt förväxlas ibland med direkt tillämplighet, som avser hur EU-rättsliga regler har rättslig giltighet i medlemsländerna, såsom förordningar som är direkt tillämpliga i medlemsländerna i enlighet med artikel 249 FEUF.

291 Se även bl.a. *Kofler* 2014, s. 273–300.

en näringsidkare och en konsument. Domstolen konstaterade här att om åtgärder för införlivandet av direktivet inte har vidtagits inom den föreskrivna fristen, kan en konsument inte åberopa själva direktivet till stöd för en ångerrätt gentemot en näringsidkare med vilken konsumenten har ingått ett avtal och göra gällande denna rätt vid en nationell domstol.²⁹² Detta medför att ett direktiv inte kan ge upphov till horisontal direkt effekt, fastän förpliktelserna som saken gäller är ovillkorliga och tillräckligt tydliga.²⁹³ Men utgående från målet *C-430/04 Feuerbestattungsverein Halle* skulle horisontell direkt effekt uppstå i sådana fall där direktiven redan är implementerade. Målet gällde tolkningen av artikel 4.5 andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter.²⁹⁴ *Feuerbestattungsverein Halle*, en allmännyttig förening som drev ett krematorium i staden Halle, ansåg sig bli ofördelaktigt beskattad jämfört med Lutherstadt Eisleben, en kommun som i kraft av ett offentligt rättsligt organ även den drev ett krematorium. Domstolen hänvisade till målet *C-62/00, Marks & Spencer*, där man konstaterat att enskilda kan vid nationell domstol och gentemot berörd medlemsstat åberopa bestämmelser i ett direktiv, bestämmelser som framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, i samtliga fall där den fulla tillämpningen av dessa inte har säkerställts. Detta gäller inte bara de fall där detta direktiv inte införlivats eller inte införlivats på ett korrekt sätt, utan också de fall där de nationella bestämmelserna genom vilka nämnda direktiv har införlivats korrekt inte tillämpas så att det resultat som avses med direktivet uppnås.²⁹⁵

Domstolen kom därmed fram i målet *C-430/04* att en enskild, som är konkurrent till ett offentligrättsligt organ och som gör gällande att det strider mot gällande rätt att den verksamhet som nämnda organ bedriver i egenskap av offentlig myndighet inte beskattas eller beskattas för lågt, kunde åberopa artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet i ett mål som det vid den nationella domstolen mellan en enskild och den nationella skattemyndigheten.²⁹⁶ Trots att målet *C-430/04* gällde tolkningen av en väldigt specifik mervärdesskatteregel avsedd för offentligt rättsliga organ och en av parterna var ett offentligt rättsligt organ, så kan man dock dra den slutsatsen att en skattskyldig vars ställning direkt påverkas av mervärdesskattebehandlingen för en annan skattskyldig kunde genom att hänvisa till en stadgan i direktivet påverka

292 Se mål *C-91/92 Faccini Dori*. Se även *Pikkujämsä* 2001, s. 64.

293 Se bl.a. *Terra & Kajus* 2018, s. 166–167.

294 Se mål *C-430/04 Finanzamt Eisleben vs. Feuerbestattungsverein Halle eV*. Artikel 4.5 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG föreskrev att stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ inte anses såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar. När de genomför sådana verksamheter eller transaktioner, skall de dock ändå betraktas som skattskyldiga personer med avseende härpå, om det skulle leda till konkurrensnedvridning av viss betydelse, ifall de behandlades som icke skattskyldiga personer.

295 Se mål *C-62/00, Marks & Spencer*, punkt 27 och t.ex. *Knuutinen* 2013, s. 386, 389.

296 Se mål *C-430/04 Finanzamt Eisleben vs. Feuerbestattungsverein Halle eV*.

beskattningen för den andra skattskyldige (här ett offentligt rättsligt organ), vilket kan betraktas som en form av horisontell effekt.²⁹⁷

Den vertikala direkta effekten framhävs däremot i den harmoniserade mervärdesbeskattningen, där de flesta tvister är vertikala, det vill säga mellan medlemsländer och privatpersoner.²⁹⁸ En förutsättning för att vertikal direkt effekt ska uppstå är som sagt att skyldigheterna som saken gäller är precisa, tydliga, ovillkorliga och inte kräver kompletterande nationella eller gemenskapsåtgärder. Definitionen ger rum för tolkning och i enskilda fall kan det till och med vara svårt att gestalta den tolkningsverkan som ifrågavarande stadgan i direktivet har.

Ifall nationellt implementerade regler inte står i strid med sekundär EU-rätt och orsaken är att inget egentligen är stadgat på den nivån, bör den skattskyldige gå utöver sekundärrätten för att säkra sina rättigheter baserade på EU-rätten. Man talar här om direkt vertikal effekt gällande oskriven primärrätt. Tillämpningen av de nationella reglerna bör därmed prövas mot en eller flera oskrivna rättsprinciper i EU-rätten, såsom i målet C-62/00 *Marks & Spencer*.²⁹⁹ Här var fråga om återbetalning av belopp som uttagits i strid med bestämmelser som har direkt effekt och tidsfristen inom vilken det kan ansökas om återbetalning av detta belopp. Enligt parterna i det nationella målet och den nationella domstolen hade inte artikel 11 A.1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388 införlivats korrekt i Förenade kungarikets lagstiftning. EU-domstolen konstaterade att rättsprinciperna *effektivitetsprincipen* och *principen om skydd för berättigade förväntningar* utgör hinder för att en nationell lagstiftning med retroaktiv verkan förkortar den frist inom vilken det kan ansökas om återbetalning av belopp som betalats såsom mervärdesskatt, när dessa belopp har uttagits i strid med sådana bestämmelser i rådets sjätte direktiv 77/388. Domstolen påpekade ytterligare att det visserligen är möjligt enligt effektivitetsprincipen att en nationell lagstiftning förkortar tidsfristen för att ansöka om återbetalning av belopp som betalats i strid med gemenskapsrätten, men det gäller att tidsfristen är skälig och att det i den nya lagstiftningen föreskrivs en övergångsperiod som ger enskilda en tillräcklig tidsfrist. Principen om skydd för berättigade förväntningar utgör emellertid ett hinder för att en ändring av den nationella lagstiftningen med retroaktiv verkan frångår den skattskyldige en rätt som denne hade före den nämnda ändringen.³⁰⁰ I detta fall gick sålunda oskriven primärrätt, i form av rättsprinciperna effektivitetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar, före den stadgade nationella rätten.

297 Se bl.a. *Van Doesum* et al. 2016, s. 26–28.

298 Se även *Saukko* 2005, s. 57–59.

299 Se t.ex. *Van Doesum* et al. 2016 s. 28–30 och C-62/00 *Marks & Spencer plc mot Commissioners of Customs & Excise*.

300 Se C-62/00 *Marks & Spencer plc mot Commissioners of Customs & Excise*. Se även C-396/98 *Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR v Finanzamt Paderborn*.

I vissa fall kan nationell lagstiftning vara i enlighet med sekundärrätten men osäkerhet förekommer ändå huruvida de nationella åtgärderna är förenliga med stadgad primärrätt, såsom exempelvis friheterna enligt FEUF. Av till exempel målet C-210/04 *FCE Bank* följer att ordningsföljden enligt vilken en nationell lagregel ska granskas i relation till sekundär eller primär EU-rätt, är att den nationella regeln först granskas i relation till sekundärrätten och endast ifall regeln ifråga inte strider med sekundärrätten så granskas den i förhållande till primärrätten.³⁰¹ Redan av målet C-26/62 *Van Gend & Loos* följde att EU-rätt går före nationell rätt.³⁰² Privatpersoner och företag kan sålunda i förfaranden mot ett medlemsland hänvisa till en tillräckligt precis, tydlig, och ovillkorlig stadgan i EU-fördragen för att åsidosätta oförenliga nationella regler hos medlemslandet som misslyckats med att implementera fördraget ifråga på rätt sätt och i rätt tid. Ifall av att en full harmonisering av sekundärrätt skett, behöver inte en granskning av ifrågavarande stadgan i relation till EU-fördraget äga rum.³⁰³ Granskning av en nationellt implementerad regel inom mervärdesbeskattningens område som konstaterats vara förenlig med mervärdesskattedirektivets regler eller inte åtminstone stå i strid med dem, innebär i stort sett det samma som granskning av direktivets regler i förhållande till primärrätten i EU.³⁰⁴

Doktrinen om *indirekt effekt* å sin sida skapades i målet C-14/83 *von Colson* och benämns även von Colson-principen. Utgående från artikel 4.3 FEU att medlemsländerna ska agera lojalt gentemot EU och dess institutioner, klagade EU-domstolen i målet *von Colson* att detta även gäller alla myndigheter i medlemsländerna, också de nationella domstolarna.³⁰⁵ Det innebär att de nationella domstolarna bör tolka nationell lagstiftning på ett sådant sätt att de skyldigheter som direktiven föreskriver åtföljs, oberoende av om den nationella lagstiftningen baserar sig på något specifikt direktiv. I enlighet med bl.a. målet C-80/86 *Kolpinghuis Nijmegen* medför detta dock inte att EU-rätten kunde användas mot rättsprinciper såsom principen om *icke-retroaktivitet* eller principen om *rättssäkerhet*.³⁰⁶ Räckvidden av doktrinen om indirekt effekt har fastställts i en rad rättsfall och de nationella domstolarna i medlemsländerna är förpliktade att tolka nationell lagstiftning som implementerar EU-rätt i enlighet med EU-rätten och även tolka nationell lagstiftning på ett sätt som uppfyller den avsedda verkan med ett direktiv så långt som möjligt.³⁰⁷

301 Se C-210/04 *Ministero dell'Economia e delle Finanze and Agenzia delle Entrate v FCE Bank plc*.

302 Se C-26/62 *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen*,

303 Se bl.a C-309/02 *Radlberger Getränkegesellschaft and S. Spitz*, pt. 53, 56-57 och C-15/81 *Gaston Schul Douane Expéditeur BV v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Roosendaal*.

304 Se t.ex. målen C-390/96 *Lease Plan*, C-172/03 *Wolfgang Heiser v Finanzamt Innsbruck* och C-97/09 *Ingrid Schmelz v Finanzamt Waldviertel*.

305 Se C-14/83 *von Colson*.

306 Se C-80/86 *Kolpinghuis Nijmegen*.

307 Se t.ex. C-397-403/01 *Förenade målen Pfeiffer vs Rotes Kreuz*. Se även *Kristofferson & Rendahl* 2016, s. 33–34.

Man kan sålunda säga att EU-rättens påverkan på mervärdesskatten sker i flera led. Dels sker det vid implementeringen av en bestämmelse i mervärdesskattelagen eller i övrig lagstiftning, dels sker det vid tolkningen och tillämpningen av gällande rätt. Ifall det förekommer brister i implementeringen är Finland skyldig att ge effekt åt EU-rätten på nationell nivå, beroende på hur den EU-rättsliga bestämmelsen är utformad. Förekommer bestämmelsen ifråga i ett direktiv, är Finland bundet gällande det resultat som kan uppnås med bestämmelsen. Finns den i en EU-förordning, är bestämmelsen ifråga direkt tillämplig.³⁰⁸

3.5. Grundläggande EU-rättsliga principer

För EU:s lagstiftning på den indirekta beskattningens område är det artikel 113 i FEUF som utgör den juridiska grunden. EU:s lagstiftning på den direkta beskattningens område baserar sig däremot på artikel 115 FEUF, vari det dock inte uttryckligen ingår en hänvisning till den direkta beskattningens område. I alla fall handlar bägge stadganden om åtgärder för att förbättra upprättandet och funktionen av den inre marknaden. Som en följd av detta bör EU:s alla lagstiftningsförslag inom beskattningens område ha en gränsöverskridande dimension med målsättning att förbättra upprättandet och funktionen av den inre marknaden för att vara i enlighet med den juridiska grunden i ifrågavarande artiklar. De befogenheter som artiklarna 113 och 115 FEUF ger EU är enligt artikel 4(2) FEU delade befogenheter, vilket enligt artikel 2(2) innebär att

”när fördragen tilldelar unionen en befogenhet som ska delas med medlemsstaterna på ett visst område, får unionen och medlemsstaterna lagstifta och anta rättsligt bindande akter på detta område. Medlemsstaterna ska utöva sin befogenhet i den mån som unionen inte har utövat sin befogenhet. Medlemsstaterna ska på nytt utöva sin befogenhet i den mån som unionen har beslutat att inte längre utöva sin befogenhet”.

Lojalitetsprincipen i art. 4.3 FEU gäller även skattelagstiftningen. Sålunda ska de nationella skattemyndigheterna och domstolarna låta bli att tillämpa skattelagar som står i konflikt med EU-rätten.³⁰⁹ Till sin dimension kan lojalitetsprincipen vara både positiv och negativ. Den positiva dimensionen innebär att medlemsländerna ska vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att de skyldigheter fullgörs som följer av fördragen eller av unionens institutioners akter, medan den negativa dimensionen betyder att medlemsländerna ska avstå från varje åtgärd som kan äventyra fullgörandet av unionens mål.

³⁰⁸ Se mer *Rendahl* 2015, s. 86 och *Westberg* 1994, s. 102–104.

³⁰⁹ Se art. 4.3. FEU. Se även *Määttä* 2014, s. 183–184 och *Äimä* 2011, s. 95.

Inom den indirekta beskattningen kan EU-kommissionen göra olika typer av lagstiftningsbeslut som fördragen medger, det vill säga i form av direktiv, förordningar och beslut. Därtill kan EU-kommissionen anta rekommendationer och yttranden, som dock är icke-bindande och antagandet av dem genomgår inte den lagstiftningsprocess som fördragen föreskriver.

Inom området för indirekt beskattning innebär detta att förekomsten av omfattande lagstiftning förutsätter att befogenhet tillfallit EU inom de områden som täcks av mervärdesskattedirektiven och –reglerna. Utöver att EU:s lagstiftning inom beskattningens område bör basera sig på nämnda juridiska grund bör skattelagstiftningen även vara i enlighet med principerna om *subsidiaritet och proportionalitet*.

Subsidiaritetsprincipen förekommer i artikel 5(3) FEU och enligt den

”ska unionen på de områden där den inte har exklusiv befogenhet vidta en åtgärd endast om och i den mån som målen för den planerade åtgärden inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna, vare sig på central nivå eller på regional och lokal nivå, och därför, på grund av den planerade åtgärdens omfattning eller verkningar, bättre kan uppnås på unionsnivå”.

Subsidiaritetsprincipen är emellertid ett omtvistat och mångfacetterat fenomen, vad gäller innehåll, tillämpningsområde och betydelse.³¹⁰ Grundläggande frågor är till exempel här om principen ifråga ska betraktas primärt som ett politiskt eller ett rättsligt instrument och om fokus ska ligga på frågan om effektivitet eller demokrati inom EU. Här är tolkningen dock att subsidiariteten, i enlighet med artikel 5(3), primärt skall ses som en proceduriell princip för en bestämning av villkoren för unionens insatser och där avvägningen framförallt gäller maktförhållandena mellan EU:s beslutsnivå och de enskilda medlemsländerna. Subsidiaritetsprincipen knyter även an till två andra etablerade rättsprinciper i EU-rätten, legalitetsprincipen och proportionalitetsprincipen. Legalitetsprincipen innebär att unionens kompetens inte går utanför EU-fördragets ramar och befogenheter och i enlighet med proportionalitetsprincipen i artikel 5(4) FEU ska *unionens åtgärder till innehåll och form inte gå utöver vad som är nödvändigt för att nå målen i fördragen*. EU:s institutioner ska tillämpa proportionalitetsprincipen i enlighet med protokollet om tillämpning av subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna.³¹¹ Men till skillnad från både legalitets- och proportionalitetsprincipen är subsidiaritetsprincipen endast tillämplig i frågor, som avser den delade, eller konkurrerande kompetensen mellan EU och dess medlemsländer.³¹² Principens dualistiska karaktär, d.v.s. att den kan tolkas både

310 Se t.ex. *Jerneck* 1995 s. 123 och *Juanto* 1998, s. 230–232 samt *Määttä* 2014, s. 184–191.

311 Proportionalitetsprincipen är även befäst i Art. 1 i Första protokollet till Europeiska konventionen om skydd för mänskliga rättigheter och grundläggande friheter. Se även *Zalasiński* 2014, s. 303–316.

312 I enlighet med *Jerneck* 1995 har subsidiaritetsprincipen ett tydligt klerikalt ursprung. Den återfinns nämligen både i protestantiskt och katolskt tänkande och kan sägas utgöra en s.k. religionsrest i politiken. Distinktionen mellan närhet och distans knyter an till den katolska sociallärans dualistiska tolkningsregel,

som en *närhetsprincip* och en *distansprincip*, gör att den kan ge grund för såväl ökad integration och ökade unionsinsatser såväl som kontrasten till det. Utformningen av subsidiariteten är ett resultat av en kompromiss mellan politiska motsatser och är ett tecken på svårigheterna inom EU att finna en balans mellan å ena sidan centraliserande och decentraliserande åtgärder. Den rådande riktlinjen har emellertid varit att man betonat närhetsdimensionen i tolkningen och tillämpningen av principen.³¹³

Därtill förekommer den EU-rättsliga *företrädesprincipen*, enligt vilken EU-rätten har företräde i förhållande till nationell lag i normkollisionssituationer, vilket innebär att EU-rättsliga rättskällor går i vissa fall före nationell lag. Ur denna synvinkel utgör dessa rättskällor inte en enhetlig och till sin förpliktelse jämbördig grupp av rättskällor, utan de går under vissa förutsättningar före den nationella skattelagen. Företrädesprincipen har sitt ursprung i EU-domstolens rättspraxis, särskilt i C-6/64 *Costa v. Enel*, där EU-domstolen bl.a. konstaterade att

*”Den överföring som staterna företagit från sin nationella rättsordning till förmån för gemenskapsrättsordningen av rättigheter och skyldigheter i överensstämmelse med fördragets bestämmelser, medför således en definitiv inskränkning av staternas suveräna rättigheter. En senare ensidig rättsakt som är oförenlig med gemenskapsbegreppet kan inte gälla framför denna inskränkning.”*³¹⁴

Man kan här tala om att de starkt förpliktande rättskällorna egentligen kan delas in i tre grupper gällande tolkning och tillämpning av skatterättsliga normer. För det första så utgör grundlagen och vissa EU-rättsliga normer, såsom *förbuden mot statligt stöd* och *skattemässig diskriminering* en grupp av primärt starkt förpliktande rättskällor. För det andra så utgör nationella lagar, såsom skattelagar, gruppen av sekundärt starkt förpliktande rättskällor medan sedvanerätt utgör starkt förpliktande rättskällor i tredje hand.³¹⁵

Medlemsländernas möjligheter att skapa skattesystem som passar dem bäst begränsas inte enbart av harmoniseringsprocessen av lagstiftningen inom EU, den s.k. positiva integrationen, utan medlemsländernas skattesystem bör även uppfylla primärrättens stadganden, såsom förbuden mot statligt stöd och skattemässig diskri-

som säger att staten och kyrkan inte bör detaljreglera individens eller familjens liv, med mindre det finns särskilda skäl, man talar här om den *negativa tolkningen*. Den har emellertid också ett övergripande ansvar för deras grundläggande välfärd och äger sålunda rätt att ingripa i deras liv i stödjande syfte om det visar sig nödvändigt, eller den *positiva tolkningen*.

313 Se bl.a. *ibid*.

314 Se EU-domstolens dom av den 15 juli 1964 C-6/64 *Costa v. Enel*. Se även *Määttä* 2014, s. 185–186, *Myrsky* 2004, s. 43, RP 1/1998 rd, *Rother* 2003, *Äimä* 2003 samt Hämeenlinnan HAO 9.10.2009, t. 09/0539/1.

315 Se *Määttä* 2014, s. 186–187. Bland annat Karhu har ansett det problematiskt ur rättskällemässig synpunkt att EU-rätten kan vara mer förpliktande än nationell lag. Eftersom EU-rättsliga stadgan har en stark koppling till rättsprinciper, moral och praxis så kan det skapa utmaningar då de ska integreras som en del av nationell rätt, se *Karhu* 2005, i *Tala & Wikström* 2005.

minering, den s.k. negativa integrationen. De krav som den negativa integrationen ställer på den nationella skattelagstiftningen är mer vaga och tvetydiga än de förpliktelser som den egentliga harmoniseringen medför.³¹⁶

I situationer då resultaten av den egentliga harmoniseringen av lagstiftningen är ringa blir betydelsen av den negativa integrationen större, detta har särskilt varit fallet inom den direkta beskattningen, men även inom den indirekta beskattningen, såsom mervärdesbeskattningen. Harmoniseringen av beskattningen är ju en komplicerad process, eftersom det krävs enhällighet av medlemsländerna i beslutsfattandet. Den negativa integrationen har sålunda en stor betydelse så länge som det inte råder totalharmonisering av lagstiftningen. Medlemsländernas skattesystem närmar sig varandra även genom EU-domstolens rättspraxis, då domstolen i sina avgöranden tolkar reglerna i grundfördragen. På så sätt har EU-domstolen också viss lagstiftningsmakt.³¹⁷ Utvecklingen i samhället i sig har alltmer också påverkat interaktionen mellan juridiken och ekonomin. Ekonomiska behov och orsaker har i stor utsträckning även karaktäriserat integrationsutvecklingen i EG och senare EU, vilket även naturligtvis påverkat skattelagstiftningen och mervärdesskattelagstiftningen.³¹⁸

Såsom grundläggande EU-rättsliga principer tas i detta sammanhang upp förbudet mot statligt stöd, förbudet mot skattemässig diskriminering, förbudet mot förfarandemissbruk och neutralitetsprincipen.

3.5.1. Förbudet mot statligt stöd

Förbudet mot statligt stöd förekommer i artikel 107 FEUF och i enlighet med första punkten så gäller att stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, är oförenliga med den inre marknaden i den utsträckning de påverkar handeln mellan medlemsstaterna. Enligt artikel 108.3 FEUF bör EU-kommissionen underrättas i tid för att den kan yttra sig om alla planer på att vidta eller ändra stödåtgärder. Artikel 108.2 föreskriver att ifall Kommissionen anser att ett stöd är oförenligt med den inre marknaden enligt artikel 107 kan den besluta om att medlemslandet i fråga ska upphäva eller ändra dessa stödåtgärder inom den tidsfrist som kommissionen fastställer.³¹⁹

Statligt stöd till företag eller till vissa branscher kan även ske på andra sätt än genom skattelagstiftningen och i sådana situationer krävs tolkningsstöd från annan lagstiftning och praxis. Det är heller inte fråga om en direkt tillämpning av nämnda

316 Se bl.a. *Juanto* 2008, s. 19–21.

317 Se t.ex. *Andersson* 2004, s. 21–24 och *Wikström* 2005, s. 199–214 samt *Juanto* 2008, s. 19–21.

318 Se även *Kotkansalo* 1967, s. 15 som konstaterade att omsättningsskatten inte bara har samband med ett lands ekonomiska och politiska förutsättningar, utan även med de sociala, kulturella samt privat- och offentligrättsliga förutsättningarna.

319 Se artikel 107 och 108 FEUF. Se även om regleringen av statsstöd i bl.a. *Paukku* 2020, *Biondi* et al. 2004 och *Määttä* 2014, *Aldestam* 2005 samt *Parikka & Siikavirta* 2010.

artiklar i FEUF, utan även den kommunikation och de meddelanden samt riktlinjer som EU-kommissionen ger är av central betydelse.³²⁰ För att det ska vara fråga om statligt stöd bör ett stöd uppfylla de kumulativa och uttömmande rekvisiten:

- a) det ska härröra sig från offentliga medel
- b) det ska vara selektivt
- c) det ska snedvrیدا eller hota att snedvrیدا konkurrensen genom att gynna stödmottagaren
- d) det ska påverka handeln mellan medlemsländerna.³²¹

Det statliga stödet ska avse ekonomisk verksamhet och riktas till företag eller en viss bransch. Enligt befäst rättspraxis utgör ekonomisk verksamhet all sådan verksamhet där varor eller tjänster erbjuds på en marknad och begreppet företag omfattar alla sådana enheter som idkar ekonomisk verksamhet, oavsett deras rättsliga form eller finansieringssätt.³²² Om skatteåtgärder är sådana att de gynnar något visst företag eller någon viss bransch, så kan dessa åtgärder enligt befäst förfarande och rättspraxis klassificeras som statligt stöd, men gränsdragningsproblemen kan vara svåra.³²³ Alla typer av skatter och skattelikhande avgifter kan komma att omfattas av rekvisitet offentliga medel i artikel 107 FEUF, eftersom statligt stöd kan kanaliseras genom skattelikhande avgifter, förutsatt att de andra rekvisiten på statligt stöd också uppfylls. Statligt stöd som kanaliseras via skattelagstiftningen kan också ske på ett flertal olika sätt³²⁴

I finländsk rättspraxis har man även i bl.a. HFD 2011:118 tagit ställning till regleringen om statligt stöd. Man hänvisade här till EU-domstolens befästa praxis, där man ansett att en skatteåtgärd kan omfattas av rekvisiten på statligt stöd i artikel 107.1 FEUF, exempelvis en sådan åtgärd som ger vissa företag skattelättnader. Vad gäller rekvisitet selektivitet i artikel 107.1, så har EU-domstolen ansett att avgörande är om en nationell åtgärd är ägnad att gynna något visst företag eller bransch i förhållande till andra som kan jämföras med det/den i faktisk och rättslig bemärkelse. EU-domstolen har emellertid också konstaterat att allmängiltiga åtgärder, där man inte gynnar ett visst företag eller bransch, inte omfattas av rekvisitet.³²⁵

320 Se t.ex. RP 6/2009 rd Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om temporärt höjda avskrivningar på produktiva investeringar.

321 Se bl.a. *Parikka & Siikavirta* 2010 och *Määttä* 2014.

322 Se t.ex. *Arbets- och näringsministeriet* 2014 EU:s regler om statligt stöd.

323 Se bl.a. RP 177/2008 rd och RP 118/2009 rd.

324 Se bl.a. RP 159/2010 rd, RP 148/2010 rd, RP 147/2010 rd, RP 50/2011 rd, RP 244/2009 rd och RP 220/2008 rd.

325 Se t.ex. EU-domstolens dom C-256/97 *DM Transport* och *Määttä* 2014. HFD ansåg i fallet HFD 2011:118 att särskilt tolkningen av rekvisitet *selektivitet* i artikel 107.1 FEUF var oklar och bad om förhandsavgörande av EU-domstolen i saken. Se även *Penttilä* 2012 och Tribunalens dom, T-406/11 *Prosegur Compañía de Seguridad, SA mot Europeiska kommissionen*. Se även *Parikka & Siikavirta* 2010, s. 39–44.

Gränsen mellan en allmängiltig och selektiv åtgärd kan emellertid i vissa situationer vara vag. En åtgärd är selektiv då den inte tillämpas enhetligt på alla ekonomiska aktörer, exempelvis vid branschmässig selektivitet handlar det om att åtgärder som endast tillämpas på en viss bransch kan betraktas som selektiva då aktörer inom andra branscher inte kan dra nytta av dem.³²⁶ Selektiviteten kan även ske på geografiska grunder eller vara företagsspecifik. Vid selektivitet på geografiska grunder rör det sig om huruvida stöd som ett medlemsland ger till ett visst område, men inte till andra, utgör förbjudet statligt stöd.³²⁷ Företagsspecifik selektivitet är det fråga om då vissa företag gynnas med statligt stöd i förhållande till andra.³²⁸

Utgångspunkten är att alla sådana offentliga åtgärder som inte kan anses som allmänna skatte- eller ekonomiskpolitiska åtgärder, utgör förbjudet statligt stöd enligt artikel 107 FEUF. Bedömningen är dock alltid inte entydig och behöver göras från fall till fall.

3.5.2. Förbudet mot skattemässig diskriminering

Förbudet mot skattemässig diskriminering förekommer numera i artikel 110 FEUF (tidigare art 90 FEG) och i enlighet med artikel 110.1 ska ingen medlemsstat, direkt eller indirekt, på varor från andra medlemsländer lägga interna skatter eller avgifter, av vilket slag de än är, som är högre än de skatter eller avgifter som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska varor. Därtill ska enligt artikel 110.2 inget medlemsland på varor från andra medlemsstater pålägga sådana interna skatter eller avgifter som är av sådan art att de indirekt skyddar andra varor.³²⁹

Syftet med artikel 110 framkommer inte direkt i FEUF, men i enlighet med EU-domstolens befästa praxis är dess syfte att tillförsäkra den fria rörligheten för varor mellan medlemsstaterna under normala konkurrensförhållanden genom att avskaffa alla former av skydd som kan följa av att det tillämpas interna skatter som diskriminerar varor med ursprung i andra medlemsstater.³³⁰ Syftet är således att

326 Se även *Parikka & Siikavirta* 2010, s. 39–44 och målet C-66/02 *Italien vs. Kommissionen*, där fråga var om huruvida skattebestämmelser som åtföljde en reform av det italienska banksystemet skulle anses utgöra selektivt statligt stöd.

327 Se bl.a. mål C-88/03 *Portugal vs. Kommissionen*, där fråga var om en skattelättnad till området Azorerna utgjorde ett selektivt statligt stöd.

328 Se bl.a. förenade målen C-393/04 och C-41/05 *Air Liquide Industries Belgium*, där det rörde sig om en skattefördel som gavs till företag som idkade en viss typ av verksamhet, men inte till andra ekonomiska aktörer.

329 Se artikel 110 FEUF.

330 Se bl.a. EU-domstolens dom C-367/93 *F. G. Roders*, pt. 15 och C-47/88 *Kommissionen vs. Danmark*, pt. 9, där domstolen konstaterade att ”det bemaerkes endvidere, som det fremgaar af Domstolens faste praksis at artikel 95 i det hele har til formaal at sikre varernes frie bevaegelighed mellem medlemsstaterne paa normale konkurrencevilkkaar gennem fjernelse af enhver form for beskyttelse som foelge af interne afgifter, der virker diskriminerende over for varer fra andre medlemsstater. Bestemmelsen skal saaledes sikre, at interne afgifter virker fuldstaendig neutralt i forhold til konkurrencen mellem indenlandske og indfoerte varer”

säkerställa fullständig neutralitet i medlemsländernas interna beskattning i konkurrens mellan inhemska varor och varor från andra medlemsländer.

EU-domstolen har även konstaterat i ett mål som gällde Finland, C-101/00 *Antti Siilin*, att syftet med grundfördragets artikel 95 (nuvarande artikel 110) är att garantera fullständig neutralitet i medlemslandets interna beskattning, då det är fråga om konkurrens mellan inhemska varor som redan finns på marknaden och importerade varor. Enligt befäst rättspraxis så strider det mot artikel 95.1 (110.1) om skatten på den importerade varan och den motsvarande inhemska varan uträknas på olika sätt och enligt olika regler på så sätt att den importerade varan, om också enbart i vissa fall, beskattas högre.³³¹

I artikel 110 särskiljer man i princip två olika tillämpningssituationer, i den första punkten förbjuds medlemsländerna att beskatta importerade varor högre än liknande inhemska varor och i den andra punkten förbuds även ett indirekt gynnande av inhemsk produktion. I det senare fallet är det fråga om inbördes konkurrerande varor.³³²

I EU-domstolens befästa rättspraxis, bl.a. C-402/09 *Ioan Tatu*, har man ansett att förbudet i artikel 110 FEUF alltid ska tillämpas då beskattningen är ägnad att göra import av varor från andra medlemsländer mindre lockande och därmed gynna inhemsk produktion. Artikel 110 skulle förlora sin betydelse om medlemsländerna kunde ta i bruk sådana skatter, genom vilka man försöker göra försäljningen av importerade varor mindre lockande och sålunda gynna varor på den inhemska marknaden.³³³ Syftet med artikel 110 är emellertid inte att förhindra medlemsländerna att ta i bruk nya skatter eller att ändra på skattesatserna eller skatteunderlaget för redan förekommande skatter. Artikel 110 inverkar således inte på medlemsländernas rätt att välja den skatteform man anser bäst för någon typ av vara och artikeln ifråga förbjuder inte direkt förekomsten av någon särskild skatt, utan förbudet gäller framförallt diskrimineringen av varor från andra medlemsländer i förhållande till inhemska varor.³³⁴

En olik skattebehandling av en inhemsk och en utländsk näringsidkare behöver emellertid inte alltid leda till att förfarandet skulle ses som stridande mot diskrimineringsförbudet exempelvis i det inhemska fallet HFD 21.3.2001, t. 522, som gällde återbetalning av mervärdesskatt till en utländsk näringsidkare, ansågs den utländska näringsidkarens och en i Finland skattskyldig näringsidkares rätt till återbetalning av skatt gälla olika situationer och således kunde man även på dem tillämpa olika regler utan att det skulle vara fråga om att det skulle strida mot förbudet mot inskränk-

331 Se Domstolens dom av den 19 september 2002 C-101/00, *Antti Siilin*. Se även *Raitio* 2003, s. 1310–1317, *Turunen* 2003, s. 144–147 och *Rother* 2003, s. 492.

332 Se bl.a. RP 135/1994 rd, s. 370–371 och *Juanto* 1998, s. 248–250.

333 Se C-402/09, *Ioan Tatu* och HFD 2014:182.

334 Se bl.a. *Juanto* 1998, s. 248–250.

ningar i etableringsfriheten i nuvarande art. 49 FEUF (dåvarande art. 56) och diskrimineringsförbudet i ingressen, femte stycket, åttonde mervärdesskattedirektivet.³³⁵

Förbudet mot skattemässig diskriminering kan, såsom i fallet ovan, även härledas ur andra artiklar avseende diskrimineringsförbud i FEUF, som artikel 18 som förbjuder diskriminering på grund av nationalitet, artikel 45 som förbjuder diskriminering av arbetstagare på grund av nationalitet, artikel 49 som förbjuder inskränkningar mot etableringsfriheten, artikel 56 som förbjuder inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom unionen samt artikel 63 som förbjuder restriktioner för betalningar mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland.

Artikel 110 FEUF förutsätter inte enligt sin ordalydelse att inhemska och utländska varor ska beskattas på samma sätt, fastän man kunde anta att det är syftet med artikeln. Artikeln förutsätter att importerade varor inte ska beskattas strängare än motsvarande inhemska varor, men det utgör inget hinder för att beskatta inhemska varor strängare än motsvarande utländska varor. Artikel 110 har på så sätt inte samma betydelse för förenhetligandet av skattelagstiftningen inom EU såsom artikel 121 om harmoniseringen av den ekonomiska politiken, där utgångspunkten är att inhemska varor och varor från andra medlemsländer ska beskattas enhetligt. Emellertid är det mycket ovanligt att inhemska varor skulle beskattas strängare än motsvarande utländska.³³⁶

Diskrimineringsförbudet i artikel 110 FEUF är för övrigt inte ovillkorligt. På basen av s.k. berättigande grunder kan ett stadgande som diskriminerar eller begränsar en nationell skattelag vara berättigad. Direkt diskriminering kan emellertid endast vara berättigad enligt de grunder som nämns i EU:s grundfördrag, exempelvis i artikel 36 FEUF.³³⁷ Indirekt diskriminering och begränsande åtgärder är godtagbara om de är oundvikliga med tvingande hänsyn till allmänintresset och tillämpningen av dem är i enlighet med *proportionalitetsprincipen*. Fråga är också här om *skälighetsprincipen*. Vad gäller skapandet och definitionen av innehållet i dessa berättigande grunder, som inte direkt baserar sig på EU:s grundfördrag, så är EU-domstolen i en betydande ställning, till exempel så har man i domstolens rättspraxis konstaterat att intresset av en effektiv skattekontroll kan berättiga att man avviker från huvudsyftet gällande den fria rörligheten för varor och tjänster.³³⁸

3.5.3. Förbudet mot förfarandemissbruk

En grundläggande EU-rättslig princip som tillämpas i vid bedömning av olika rättigheter och skyldigheter gällande mervärdesskatt är *principen om förbud mot förfarandemissbruk*. Principen om *principen om förbud för rättsmissbruk eller förfarande-*

335 Se HFD 21.3.2001, t. 522.

336 Se *Juanto* 1998, s. 252–253 och artikel 110 och 121 FEUF.

337 Se artikel 36 FEUF och även *Juanto* 2008, s. 22–23.

338 Se t.ex. *Raitio* 2006, s. 326–328 och *Juanto* 2008, s. 24–25.

missbruk i artikel 4.3 FEU är en allmän rättsprincip som egentligen har utvecklats på andra områden än skatteområdet.³³⁹ Principen att EU-rätten inte får missbrukas för att undgå nationella regler har tagits upp i ett flertal rättsfall.

I målet C-33/74 *Van Binsbergen* konstaterade domstolen att en medlemsstat får anta bestämmelser i syfte att förhindra att en person som är etablerad i den staten genomför förfaranden där syftet är att undvika nationella regler som annars gäller för personer etablerade där.³⁴⁰ I målet C-367/96 *Kefalas* utvecklade man sedan synsättet till att också tillämpas på missbruk av direktivsbestämmelser. EU-domstolen ansåg här att det är förbjudet att åberopa EU-rätten på ett sätt som är missbrukligt och att nationella domstolar kan tillämpa en nationell bestämmelse för att avgöra huruvida det föreligger missbruk. En dylik bestämmelse får emellertid inte påverka en enhetlig tillämpning av unionsrätten eller dess räckvidd.³⁴¹ I målet C-212/97 *Centros* ansåg EU-domstolen att de nationella domstolarna kan genom att stödja sig på objektiva omständigheter ta hänsyn till en persons missbruk för att neka denne en rättighet som de gemenskapsrättsliga bestämmelserna föreskriver. Syftet med de bestämmelserna ifråga måste då beaktas.³⁴² I målet C-110/99 *Emsland-Stärke* utvecklades missbruksdoktrinen då man här för första gången definierade kriterier för när missbruk föreligger, eller *missbrukstestet*. Enligt EU-domstolen bör det finnas både ett *subjektivt* och ett *objektivt* kriterium och båda bör vara uppfyllda för att missbruk ska förekomma. Det objektiva kriteriet uppfylls om målsättningen med gemenskapsbestämmelsen ifråga inte har uppnåtts, fastän de villkor som uppställs i bestämmelsen formellt sätt har uppfyllts. Det subjektiva kriteriet uppfylls då det finns en avsikt att erhålla en förmån som följer av gemenskapsrätten, genom att konstruera de omständigheter som krävs för att få åtnjuta vidrörande förmån. I *Emsland-Stärke* förelåg en subjektiv faktor då parterna i målet agerat i samförstånd för att få ett exportbidrag beviljat. I målet konstaterades även att tillämpningen av gemenskapsbestämmelserna inte kan utsträckas till att omfatta förfaranden som utgör missbruk av rättigheter, samt att det ankommer på de nationella domstolarna att avgöra i vilka situationer de två rekvisiten uppfylls.³⁴³

Mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG innehåller inte någon bestämmelse om missbruk som ska implementeras i de nationella rättsordningarna. Det förekommer därmed ingen brist avseende genomförande av mervärdesskattedirektivet som kan motivera att EU-domstolens tolkning av EU-rätten inte ska beaktas till fullo även i Finland. I EU-domstolen förekom principen ifråga första gången på mervärdesskat-

339 Se t.ex. rättsfall C-255/02 *Halifax*, p. 43 och 61. Se även *Kristofferson & Rendahl* 2016, s. 34–35.

340 Se C-33/74 *van Binsbergen*, p. 13.

341 Se C-367/96 *Kefalas*, p. 20–22.

342 Se C-212/97 *Centros*, p. 25.

343 Se C-110/99 *Emsland-Stärke*, p. 51–53.

teområdet i målet C-255/02 *Halifax* och har sedan utvecklats i flera mål gällande mervärdesskatt.³⁴⁴

Såsom huvudregel gäller att EU-rätten inte kan åberopas eller missbrukas i syfte att utföra bedrägerier. Detta innebär, såsom EU-domstolen också konstaterat i målen C-255/02 *Halifax* och C-103/09 *Weald Leasing*, att tillämpningen av EU-rätten inte kan omfatta förfarandemissbruk från en näringsidkares sida, såsom transaktioner som inte genomförs i vid normala affärstransaktioner utan enbart med avsikt att genom missbruk få förmåner som förekommer i EU-rätten.³⁴⁵ Enligt mervärdesskatte-direktivet är en skattskyldig, som kan välja mellan två transaktioner, inte skyldig att välja den transaktion som medför högst mervärdesskatt, utan kan utforma sin verksamhet så att skatteskulden begränsas.³⁴⁶ Det är endast då en skattebefrielse som står i strid med mervärdesskatterätten uppkommer, som frågan om principen om förfarandemissbruk kan tillämpas.³⁴⁷

I målet C-255/02, *Halifax*, konstaterades att frågan om principen om förfarandemissbruk kan tillämpas ifall två förutsättningar uppfylls:

- 1) Transaktionerna som saken gäller medför en skattefördel som står i strid mot bestämmelsernas syfte fastän de formellt sett uppfyller villkoren i relevanta bestämmelser.
- 2) Av de objektiva omständigheterna framgår det att det huvudsakliga syftet med transaktionerna ifråga är att uppnå en skattefördel.³⁴⁸

Den första förutsättningen betyder att den skattefördel som uppnås bör stå i strid med bestämmelsernas syfte. Syftet med bestämmelserna är här utgångspunkten för bedömningen. Syftet med mervärdesskatten är ju att vara en allmän konsumtions-skatt. Skatten ska vara neutral och inte påverkas av hur många led som förekommer i distributionskedjan. Skatten ska heller inte medföra en kostnad för skattskyldiga företag. Principen om förbud mot förfarandemissbruk kan tillämpas då syftet med mervärdesskattesystemet elimineras och transaktionerna ifråga innebär en oerättigad skattefördel för de som utför transaktionerna.³⁴⁹

Den andra förutsättningen betyder att man bör med objektiva omständigheter kunna visa att den ifrågavarande transaktionens primära syfte varit att uppnå en skattefördel. Utgångspunkten är här den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten.

344 Se bl.a. C-255/02 *Halifax*, C-63/04, *Centralan Property*, C-425/06 *Part Service*, C-103/09 *Weald Leasing*, C-653/11 *Newey* och C-251/16 *Cussens m.fl.* Se även *Sainio* 2011, s. 243–244.

345 Se C-255/02, *Halifax*, p. 68–69 och C-103/09 *Weald Leasing*, p. 26. Se även *Sainio* 2011, s. 243–244 och *Kristofferson & Rendabl* 2016, s. 34–35.

346 Se C-255/02, *Halifax*, p. 73, och C-425/06 *Part Service*, p. 47.

347 Se C-63/04, *Centralan Property*, p. 81.

348 Se C-255/02 *Halifax*, p. 74–75 och även C-425/06 *Part Service*, p. 42 samt *Kristofferson & Rendabl* 2016, s. 34–35.

349 Se även *van Doesum* et al. 2016, s. 39–42 och *Kristofferson & Rendabl* 2016, s. 34–35 och *Rother* 2003.

Ifall transaktionen verkar konstruerad och den medför en oberättigad skattefördel, uppfylls i princip förutsättningen. Då förfarandet med hänsyn till det ekonomiska och affärsmässiga resultatet förefaller vara en omväg jämfört med ett mer direkt förfarande, karaktäriseras det som konstruerat. Diverse rättsliga, ekonomiska och personliga samband mellan de aktörer som är delaktiga i transaktionen utgör också omständigheter som har betydelse vid bedömningen av om transaktionens primära syfte varit att uppnå en skattefördel.³⁵⁰

Ifall det är fråga om förfarandemissbruk, bör transaktionerna ifråga omdefinieras.³⁵¹ En omdefiniering betyder att man bör bortse från de transaktioner som förfarandemissbruket omfattar och bedöma skatten för transaktionerna som om förfarandemissbruket inte skulle ha skett.³⁵²

3.5.4. Neutralitetsprincipen

3.5.4.1. Allmänt

Neutralitetsprincipen har en central ställning i mervärdesskatterätten i EU. Av ingressen till mervärdesskattedirektivet 2006/112/EU, p. 5, följer att mervärdesskattesystemet borde uppnå så hög grad av neutralitet som möjligt. I direktivet ges emellertid inte någon egentlig förklaring vad neutralitet innebär. I ingressen, p. 7, i direktivet nämns också begreppet konkurrensneutralt, men inte heller det ges någon närmare förklaring. I enlighet med rättspraxis från EU-domstolen utgör dock neutralitetsprincipen en grundläggande princip inom det gemensamma mervärdesskattesystemet i EU och kan härledas från artikel 1.2. mervärdesskattedirektivet 2006/112/EU.³⁵³

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.”

350 Se ibid och även C-425/06 *Part Service* samt C-103/09 *Weald Leasing*,

351 Se C-255/02, *Halifax*, p. 98.

352 Se C-103/09 *Weald Leasing*, p. 53.

353 Se t.ex. C-439/04 och C-440/04 *Kittel*, C-98/98 *Midland Bank* och C-497/01 *Zita Modes Sarl*. Se även *Sainio* 2011, s. 137 och 243.

Fastän EU-domstolen betraktar neutralitetsprincipen som en grundläggande princip i mervärdesskatterätten i EU, så bör det betonas att det inte är fråga om en primärrättslig regel. Det är huvudsakligen fråga om en tolkningsprincip som ska tillämpas vid sidan om andra tolkningsprinciper, såsom principen om strikt tolkning av undantag.³⁵⁴ Neutralitetsprincipen karaktäriseras visserligen som en stark tolkningsprincip som i varje tillämpningssituation kan erbjuda ett vägande argument, men det innebär inte att man i en avvägningssituation mellan olika tolkningsprinciper *per automatik* ska beakta neutralitetsprincipen.³⁵⁵

Neutralitetsprincipen skiljer sig i alla fall från flera andra rättsprinciper på grund av dess mottaglighet för förändringar. Principen ifråga är således inte statisk, fastän den å andra sidan även kan beteckna exempelvis *likhet inför lagen* som är ett ytterst viktigt och bestående tillstånd i rättsstaten.³⁵⁶ Utgångspunkten är att de rättsprinciper som erhållit s.k. institutionellt stöd avspeglar målsättningar och värderingar som kännetecknas av allmängiltighet och övervägande, till skillnad från de dispositiva reglernas antingen eller-karaktär, men denna tudelning är dock varken entydig eller absolut. Dispositiva regler kan också innehålla olika målsättningar och värderingar på så sätt att ifrågavarande indelning inte är plausibel eller relevant.³⁵⁷

Inom skatterätten är neutralitet ett lika mångfacetterat begrepp som i övriga sammanhang. Principiellt sett kan neutralitet granskas i skatterätten i två olika sammanhang, som en del av *lagstiftningen* och som en del av *rättskipningen*.³⁵⁸ Ur lagstiftningssynpunkt är det framförallt fråga om huruvida beskattningen ska skapas att vara neutral i något avseende och hur situationen för närvarande är inom ifrågavarande område. Lagstiftaren har i betydande grad fått till uppgift att bedöma förekomsten av neutralitet i olika samband. Såsom *Saukko* även påpekar, kan man emellertid med skattepolitiska ställningstaganden förutsätta ändringar i skattesystemet och därmed även förorsaka ändringar i själva lagtolkningen. Skattesystemet *per se* kan även för att fungera kräva en relativt neutral beskattning, såsom fallet är vid mervärdesbeskattningen och övervältrandet av skatten till konsumtionen.³⁵⁹

Vid *rättskipningen* förekommer neutralitet i synnerhet som en identifierad egenskap och styrande princip i enskilda skattelagar. Möjligheterna att vid rättskipningen bedöma neutralitetens betydelse i en faktisk situation är starkt bero-

354 Se bl.a. C-454/98 *Schmeink & Cofreth and Strobel*, pt. 59 och C-44/11 *Deutsche Bank*, pt. 45 samt *Van Doesum et al.* 2016, s. 36–39.

355 Se t.ex. *Pikkujämsä* 2001, s. 144–145 och *Vapaavuori* 1996, s. 54 samt *Määttä* 2014, s. 12 om neutralitetsprincipen.

356 Se även *Saukko* 2005, s. 81–82.

357 Se bl.a. *Pikkujämsä* 2001, s. 75–77. Se även rättsfall C-317/94 *Elida Gibbs Ltd*, pt. 19, 22–23 och C-404/99 *Kommissionen vs. Frankrike*, pt. 45.

358 Se t.ex. *Linnakangas* 1984, s. 7–9 och *Rother* 2003, s. 50–52 samt *Määttä* 2014.

359 Se *Saukko* 2005, s. 83–84.

ende av lagstiftarens syfte, skattepolitiska ställningstaganden och eventuell tidigare rättspraxis inom området. Rättskiparens uppgift är att identifiera neutraliteten i en faktisk situation och begränsa dess användningskontext. Då neutralitet i sig egentligen är ett tomt begrepp som kan beskriva förhållanden även inom beskattningen, så kräver den som rationell och vetenskaplig rättsprincip en identifiering. Identifieringen kan vara specifik eller framkomma ur saksambandet. Vid en identifierad neutralitet som rättskiparen gör är det emellertid mer eller mindre fråga om ett sakförhållande som påverkar det konkreta avgörandet.³⁶⁰ Ett ställningstagande om en eventuellt förekommande *neutralitetsstörning* är däremot mer lagstiftarens uppgift än rättskiparens.³⁶¹

3.5.4.2. Olika aspekter av neutralitet

Neutralitet kan naturligtvis granskas utgående från olika aspekter. Inom mervärdesbeskattningen har neutralitetsprincipen i grunden två olika aspekter, en *ekonomisk* och en *rättslig*.³⁶²

I enlighet med den *ekonomiska aspekten* i detta sammanhang innebär neutralitetsprincipen att mervärdesskatten ska stå i rätt proportion till priset på varorna och tjänsterna. Denna aspekt av neutralitet är nära knuten till syftet och utformningen av mervärdesskattesystemet i EU och benämns därför även *systemneutralitet*. Den har sitt ursprung i tanken att påförandet av mervärdesskatt inte borde, idealiskt sett, förvränga den generella allokeringen av välstånd i samhället. Det är, trots detta, allmänt accepterat att beskattningen alltid har en viss påverkan på all ekonomisk verksamhet.³⁶³ Enligt den ekonomiska definitionen på neutralitet påverkar en neutral skatt inte beslutskriterierna för de ekonomiska beslutsfattarna. En skatt uppfyller således inte definitionen om den påverkar utbudet eller efterfrågan på varor eller tjänster. En totalt neutral skatt torde dock inte förekomma, eftersom en skatt som ger något åt beskattaren oftast reducerar totalefterfrågan på marknaden. Neutralitet som en egenskap i skattesystemet innebär därmed att skattens förvrängande effekt är möjligast liten.³⁶⁴ Beskattningen kan sålunda definieras som neutral när den inte inverkar på strukturen för de relativa priserna. Ett dylikt krav på neutralitet för ett gott skattesystem gäller, såsom även *Tikka* anser, i synnerhet den allmänna konsumtionsbeskattningen.³⁶⁵

360 Se *Saukko* 2005, s. 84–85.

361 Se mer *Aalto* 1988, s. 29–30.

362 Se bl.a. *Van Doesum* et al. 2016, s. 36–39 och *Pikkujämsä* 2001, s. 142–145.

363 Se ibid och *Saukko* 2005, s. 85–88 samt *Ranta-Lassila* 2002, s. 22–26.

364 Se bl.a. *Terra & Kajus* 2019, s. 15–22 och *Ylä-Liedenpohja* 1992, s. 342–347.

365 Se *Tikka* 1990, s. 47–48, 97.

EU-domstolen har i ett flertal fall avsiktligt använt sig av principen om systemneutralitet för att tolka mervärdesskatterätten i EU.³⁶⁶ En av de första reglerna som följer av principen ifråga är att mervärdesskatterätten i EU inte ska leda till en koncentration av företag i produktions- och distributionskedjorna. Såsom även stadgas i artikel 1.2 mervärdesskattedirektivet så är mervärdesskatten en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut. Därmed ska längden på produktions- och distributionskedjorna inte påverka hur mycket mervärdesskatt som påförs en vara eller en tjänst och sålunda inte heller inverka på företagens beslut att koncentrera eller sammanslå sina företag.³⁶⁷

Man kan även tala om *produktions- och distributionsneutralitet* då mervärdesskatten inte ändrar på företagets verksamhet från vad den skulle ha varit i en skattefri omgivning. I sådana fall betraktas företagen framförallt som anskaffare av varor eller tjänster som andra företag erbjuder, eller som en form av konsumenter.³⁶⁸ *Konsumtionsneutralitet* innebär å sin sida att konsumenternas val inte förändras på grund av beskattningen. I ett helt konsumtionsneutralt skattesystem skulle exempelvis köp av varor och tjänster eller uthyrning av varor och utförande av tjänster vara beskattningsmässigt likvärdiga alternativ. Såsom även *Pikkujämsä* konstaterar är strävan efter konsumtionsneutralitet en målsättning som är nära anknuten till mervärdesskattens karaktär som allmän konsumtionskatt och även till hela mervärdesbeskattningssystemets funktionalitet.³⁶⁹ Mervärdesbeskattningen möjliggör ju genom att skatten övervältras till konsumtionen en enkelbeskattning av all konsumtion och förverkligar sålunda strävan till konsumtionsneutralitet.

Systemneutralitet innebär även att mervärdesskatten inte ska ha en kaskadeffekt, dvs det ska inte förekomma *dubbelbeskattning* eller *nollbeskattning* i logistikkedjan. Ifall kaskadeffekt skulle förekomma, vore inte mervärdesskatten exakt proportionell mot priset på varorna eller tjänsterna, vilket kan påverka affärsbesluten. Till detta hör att avdragsrätten utgör det yttersta uttrycket för systemneutralitet, eftersom den möjliggör att skattskyldiga inte belastas av mervärdesskatten. Fullständig systemneutralitet lär dock vara ouppnåeligt så länge som det fortfarande förekommer undantag till mervärdesskatten utan en avdragsrätt.³⁷⁰

366 Se t.ex. C-454/98 *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG v Finanzamt Borken and Manfred Strobel v Finanzamt Esslingen*, C-137/02 *Finanzamt Offenbach am Main-Land v Faxworld Vörgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR* och C-29/08 *Skatteverket v AB SKF*.

367 Se bl.a. *Terra & Kajus* 2019, s. 15–22, *Ylä-Liedenpohja* 1992, s. 342–347 och *Van Doesum et al.* 2016, s. 36–39 samt *Pikkujämsä* 2001, s. 142–145 och *Määttä* 2016, s. 292–300.

368 Se *ibid.*

369 Se *Pikkujämsä* 2001, s. 142–145. Se också *Kotkansalo* 1977, s. 152–153.

370 Se bl.a. *Terra & Kajus* 2019, s. 15–22, *Ylä-Liedenpohja* 1992 s. 342–347 och *Van Doesum et al.* 2016, s. 36–39 samt *Pikkujämsä* 2001, s. 142–145 och *Määttä* 2014, s. 292–300.

Här kan nämnas att det förekommer stora skillnader i vad som menas med dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning ur mervärdesskatterättslig och ur inkomstskatterättslig synvinkel. OECD definierar internationell dubbelbeskattning ”*International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two or more states on the same tax payer in respect of the same subject matter and for identical periods*”.³⁷¹

Mervärdesskatterätten däremot förutsätter en mer vid definition, då en dubbelbeskattning kan uppkomma av en transaktion utan att det är fråga om samma person som är skattskyldig i fler än en stat. I mervärdesskatterätten förekommer även olika konstruktioner beroende på om transaktionen sker mellan beskattningsbara personer eller till en konsument. Ekonomisk dubbelbeskattning kan även ske inom mervärdesskatterätten genom att en beskattning av mervärdet inte upprätthålls inom ett mervärdesskattesystem, vilket kan skapa dolda skatter och kumulativa effekter. Därtill kan en dubbel icke-beskattning uppkomma för en transaktion internationellt, regionalt, på t.ex. den inre marknaden, samt på nationell nivå.³⁷²

Skatteneutralitetsprincipen har, såsom framkommit, även en *rättslig aspekt*. Den rättsliga aspekten av principen ifråga i mervärdesskatterätten är nära anknuten till likställighetsprincipen och ger sålunda uttryck för en allmän EU-rättslig princip, med vissa förbehåll.³⁷³ EU-domstolen har i ett antal rättsfall klargjort att skatteneutralitetsprincipen endast kan ha betydelse inom de gränser som mervärdesskatte-direktivet ställer men kan inte fungera som utvärderingskriterium för den rättsliga godtagbarheten av direktivets regler.³⁷⁴

Neutralitetsprincipen utgör hinder mot att liknande och således konkurrerande varor behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Det är fråga om ett åsidosättande av principen om skatteneutralitet enbart om det är fråga om näringsidkare som konkurrerar med varandra, men likställighetsprincipen på skatteområdet kan åsidosättas också genom andra former av diskriminering som påverkar näringsidkare som inte nödvändigtvis konkurrerar med varandra men ändå befinner sig i jämförbara situationer i andra avseenden.³⁷⁵ I enlighet med likställighetsprincipen ska ju jämförbara situationer inte behandlas olika, om det inte förekommer objektiva skäl för en sådan behandling.³⁷⁶ EU-domstolen har konstaterat att likställighetsprincipen ska följas då direktiven implementeras i den nationella lagstiftningen.³⁷⁷

371 Se OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, Introduction, para. 1. Se även Helminen 2014, s. 391–411.

372 Se mer Rendahl 2019, s. 86–88.

373 Se t.ex. rättsfall C-484/06 *Fiscale eenheid Koninklijke Abhold NV v Staatssecretaris van Financiën* och C-309/06 *Marks & Spencer*.

374 Se bl.a. C-4/94 *BLP*.

375 Se C-309/06 *Marks & Spencer*, pt. 47 och 49.

376 Se C-309/06 *Marks & Spencer*, pt. 50.

377 Se t.ex. C-36/99 *Ideal tourisme*, pt. 36.

I medlemsländernas nationella domstolar har man också tagit ställning till huruvida viss mervärdesskattebehandling strider mot likställighetsprincipen.³⁷⁸ En kränkning av likställighetsprincipen är det fråga om då exempelvis åtskiljandet av två fall eller grupper har gjorts enligt klart otillåtna kriterier. Den divergerande behandlingen kan karaktäriseras som diskriminering, ifall det inte förekommer några objektiva godtagbara grunder för den. I EU-domstolens rättspraxis görs i princip inte åtskillnad mellan likställighet och förbudet mot diskriminering, utan de kännetecknas som ett och samma rättsliga fenomen.³⁷⁹

Den rättsliga aspekten av skatteneutralitetsprincipen har förutom anknytning till likställighetsprincipen även till målsättningen om *konkurrensneutralitet*. Konkurrensneutralitet innebär i detta avseende att då olika nyttigheter är beskattningsmässigt likvärdiga alternativ för konsumenter och för företag som befinner sig i konsumentställning, så ska inte mervärdesskatten ha en diskriminerande verkan på verksamhetsförutsättningarna för de företag som säljer nyttigheterna ifråga. Detta ger också uttryck för likställighetsprincipen för företag i jämförbara situationer.³⁸⁰

Man kan även hävda att den rättsliga aspekten av skatteneutralitetsprincipen också har en klar ekonomisk dimension, eftersom syftet med dess tillämpning är att säkerställa att liknande varor och tjänster, eller ur ett brett perspektiv ekonomiska transaktioner, behandlas likvärdigt beskattningsmässigt sett, vilket innebär bl.a. att liknande varor och tjänster ska påföras samma mervärdesskattesats och skattskyldiga i jämbördiga situationer ska behandlas likvärdigt.³⁸¹ Den rättsliga aspekten av skatteneutralitetsprincipen har därtill ett samband med *enkelhetsprincipen* och *effektivitetsprincipen*, som baserar sig på tanken att ett komplicerat mervärdesskattesystem förorsakar större problem för små företag än för större företagskoncerner.³⁸²

Man talar också om *företags- och integreringsformsneutralitet* då beskattningens målsättning är att inte inverka på val av bolagsform eller på företagets olika val av

378 Se bl.a. den hänskjutande domstolens behandling av fallet C-363/05 *JP Morgan*.

379 Se t.ex. *Pikkujämsä* 2001, s. 148–149 och *Määttä* 2016, s. 292–300. En olikbehandling i mervärdesskattelagen kan även på annat sätt uppfattas som stridande mot EU-rätten, t.ex. kan en positiv särbehandling av vissa företag i en region, i form av bl.a. skattelättnader, uppfattas vara en åtgärd som strider mot reglerna om statligt stöd i artikel 107 FEUF. Se ovan om statligt stöd.

380 Se bl.a. *Pikkujämsä* 2001, s. 142–145 och *Määttä* 2016, s. 292–300 samt rättsfallen HAO 1.10.2012, t. 12/0945/1 och KVL:052/2012. Det framkommer även i ingressen till mervärdesskattedirektivet 2006/112/EU, pt. 7:

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.

381 Se bl.a. *Van Doesum* et al. 2016, s. 36–39 och *Pikkujämsä* 2001, s. 142–145 samt *Alhager* 2001. Se även målen C-309/06, *Marks & Spencer*, pt. 47 och C-162/07 *Ampliscientifica and Amplifin*, pt. 25.

382 Se *ibid.* Se även *Maisto* 2014, s. 163–182.

integreringsform. Som bakomliggande faktorer kan här även ligga strävan till att undvika effektivitetsförluster och oändamålsenliga allokeringar. Eller också helt enkelt strävan till ett korrekt och vederbörligt uttag av skatt samt förverkligande av grundvalen för den ifrågavarande skattetyper. De underliggande faktorerna kan visserligen här vara flerdimensionella, men syftet är att beskattningen ska vara neutral avseende val av olika bolagsformer eller val av affärsverksamhetens integreringsformer.³⁸³

En indelning i *yttre* och *inre neutralitet* av skatteneutralitetsprincipen kan även göras.³⁸⁴ Grunden i den yttre neutraliteten är att varor och tjänster som levereras till en konsument i ett annat medlemsland ska vara befriade från mervärdesskatt i leverantörens hemland. Den yttre neutraliteten anknyter både till systemneutraliteten, till den rättsliga aspekten av skatteneutralitetsprincipen och till konkurrensneutraliteten. Till systemneutraliteten anknyter den yttre neutraliteten genom att den ska säkerställa att mervärdesskatten inte utgör en skatt för företag och därmed påverkar deras affärsbeslut. Den yttre neutraliteten anknyter också till den rättsliga aspekten av skatteneutralitetsprincipen då den bidrar till att uppnå målsättningen att konsumtionen av liknande varor och tjänster ska beskattas lika. Genom att den yttre neutraliteten även ska garantera att varor och tjänster som levereras eller köps över landsgränserna och sådana som levereras eller köps lokalt påförs samma mervärdesskatt, har den även anknytning till konkurrensneutraliteten.³⁸⁵ Art. 148 i Mervärdesskattedirektivet som omfattar undantag från skatteplikt i samband med internationella transporter, utgör ett exempel på den yttre neutraliteten. Likaledes är art. 30 som reglerar beskattningen av varor som importeras till EU från utlandet, också ett exempel på verkan av den yttre neutraliteten.³⁸⁶

Med den inre neutraliteten avses framförallt mervärdesskattesystemets interna systematiska neutralitet, det vill säga neutraliteten inom mervärdesskattekedjan.³⁸⁷ Genom att harmonisera mervärdesskattelagstiftningen vidare, i synnerhet inom EU, kan man främja den yttre neutraliteten mellan medlemsländerna, medan den inre neutraliteten kan utvecklas genom att fästa uppmärksamhet på den nationella lagstiftningen, naturligtvis med beaktande av de villkor och begränsningar som EU-rätten ställer.³⁸⁸

383 Se bl.a. *Saukko* 2005, s. 97–98 och *Ranta-Lassila* 2002, s. 52–54.

384 Se t.ex. *Albager* 2001, *Ranta-Lassila* 2002 och *Van Doesum* et al. 2016.

385 Se t.ex. mål C- 475/03 *Banca popolare di Cremona*, pt. 20, 23 och C-484/06 *Koninklijke Abold*, pt. 28.

386 Se art. 30 och art. 148 mervärdesskattedirektivet 2006/112/EU.

387 Se mer *Albager* 2001.

388 Se bl.a. *Van Doesum* et al. 2016, s. 36–39 och *Pikkujämsä* 2001, s. 142–145, *Albager* 2001 samt *Saukko* 2005, s. 87–88.

3.5.4.3 Neutralitet som målsättning

Man kan hävda att kännetecknen för ett gott skattesystem kan variera och kan därför även till vissa delar stå i konflikt med varandra.³⁸⁹ Det behöver därför inte vara realistiskt att sträva till att uppnå alla målsättningar samtidigt och fullt ut, utan istället kan det löna sig att sträva efter jämvikt mellan de olika målsättningarna och sammanfoga dem på ett sätt som kan godkännas. Exempelvis fastän en stark neutralitetsprincip kan förverkliga likabehandling i mervärdesbeskattningen på ett effektivt sätt, så har den sina grunder mer i ekonomisk effektivitet än i betoningen av rättvisaspekter³⁹⁰. I ett gott skattesystem måste man bland annat sträva till att uppnå en kompromiss mellan målsättningar såsom rättvisaspekter, ekonomisk effektivitet, enkelhet, tydlighet, neutralitet och främjandet av sociala och miljömässiga villkor.³⁹¹

Man kan även ställa frågan huruvida en neutral beskattning ska ses som en målsättning *per se* eller som ett *medel* för att uppnå andra målsättningar, såsom rättvisa eller ekonomisk effektivitet.³⁹² Neutralitet kan även ses som en egenskap i skattesystemet och inte som en målsättning *för* skattesystemet, vilket kan ha betydelse i situationer då en prioritering av kriterierna för ett gott skattesystem behöver göras. Då lagstiftaren även alltid bör ta i beaktande andra egenskaper i och målsättningar för skattesystemet, är det mer realistiskt att tala om neutralitet som förekommer eller som man strävar till i *mer eller mindre grad*, eftersom ett fullständigt neutralt mervärdesskattesystem inte torde utgöra ett plausibelt alternativ.³⁹³

I EU har neutralitet även utgjort en viktig målsättning vid harmoniseringen av mervärdesskattelagstiftningen ända sedan 1960-talet, då de tre centrala målsättningarna för skattesystemet när hindren på kapitalmarknaden skulle avlägsnas var, att skattesystemet inte ska påverka valet av investeringarnas hemvist, huruvida man väljer en direkt investering eller en investering via en kollektiv institution samt att incitamenten bör vara de samma för olika investeringsformer och finansieringssätt.³⁹⁴ I den pågående förnyelsen av mervärdesbeskattningen och strävan mot ett gemensamt mervärdesskatteområde i EU utgör neutralitet också en av målsättningarna.³⁹⁵ I dagens läge är det framförallt digitaliseringen, globaliseringen, nya affärsmodeller,

389 Se bl.a. *Ranta-Lassila* 2002, s. 47–49, *Saukko* 2005, s. 94–96 och *Wikström* 1999, s. 60–62.

390 Se bl.a. *Pikkujämsä* 2001, s. 146–148 och *Tridimas* 1999, s. 45–47. Se även *Anand* 2013, s. 179–181, som anser att man utgående från en historisk och kontextuell analys kan komma fram till att neutralitetsprincipen inom mervärdesbeskattningen ger uttryck för de EU-rättsliga principerna om icke-diskriminering och likabehandling och att principen ifråga har företrädare framom bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet.

391 Se även t.ex. *Hallberg* 2000, s. 469–473 och *Ranta-Lassila* 2002, s. 47–49.

392 Se *ibid.*

393 Se bl.a. *Wikström* 1999, s. 60–61 och *Saukko* 2005, s. 95–96.

394 Se bl.a. *Mesere* 1993, s. 29–34 och *Ranta-Lassila* 2002, s. 47–49.

395 Se t.ex. COM (2017) 566 final.

skattebedrägerier, skatteflykt och resursbegränsningar som ställer utmaningar på skattesystemet och på målsättningen att uppnå ett neutralt skattesystem.³⁹⁶

Neutralitetsprincipen förutsätter ju att skattesystemen inte ska påverka individernas beteende och sålunda leda till ett beteende som anpassar sig till gällande skatter. Det ekonomiska kriteriet för en neutral beskattning är i princip att beskattningen ska vara utformad så att de skattskyldiga agerar på samma sätt som om det inte förekom några skatter alls.³⁹⁷ Skattesystemet och därmed även skattskyldigheten är framförallt beroende av två faktorer, *skattebasen* och *skattesatserna*. Ett av de centrala resultaten i ekonomisk teori är att skattesystemen inte ska utgöra ett hinder för produktionseffektivitet. Det råder produktionseffektivitet ifall alla ekonomiska aktiviteter genererar samma marginalavkastning.³⁹⁸ Emellertid kan det vara svårt att fastställa och mäta nivån på neutralitet i skattesystemet. Ett sätt att mäta neutralitet i skattesystemet är att mäta kostnaden för skattesnedvridningar och därmed även effektivitetskostnaden.³⁹⁹ Skattesnedvridningar och därpå följande effektivitetsförluster kan undvikas med en fast skatt som är lika stor för alla. En sådan skatt kan dock stöta på motstånd på grund av bland annat rättvisaspekter.⁴⁰⁰ Det mest neutrala alternativet är i varje fall det som minimerar avvikelserna i de val som de ekonomiska aktörerna gör i förhållande till ett skattefritt tillstånd. Skattesystemet är i en sådan situation visserligen snedvridande men det är det minst snedvridande eller förvrängande eller det mest effektiva av de tillbuds stående alternativen.⁴⁰¹

Neutralitetens starka ställning som målsättning för skattesystemet har också bemött kritik.⁴⁰² Till exempel kan rättvisaspekter och förändringar i de sociala och miljömässiga förhållandena leda till att neutralitetens starka position ifrågasätts. Ifall man med beskattningen vill styra konsumtionen mot till exempel socialt och miljömässigt hållbara alternativ kan det i en sådan situation bli frågan om en *styrande* beskattning och ett *icke-neutralt* skattesystem, som visserligen förorsakar effektivitetsförluster men som i den situationen är ett önskvärt och ett medvetet valt tillstånd.⁴⁰³

396 Se mer om dessa utmaningar nedan.

397 Se *Ståhl* 1996, s. 89 och *Hiort af Ornäs Leijon* 2015, s. 2.

398 Se bl.a. *Musgrave and Musgrave* 1989, s. 6 och *Diamond and Mirrlees* 1971, s. 8–27, 261–278.

399 Se bl.a. *Fullerton* och *Lyon* 1988, s. 74.

400 Se t.ex. *Musgrave and Musgrave* 1989, s. 278–280.

401 Se bl.a. *Ylä-Liedenpohja* 1992, s. 342–344

402 Se bl.a. *Ranta-Lassila* 2002, s. 47–49, *Saukko* 2005, s. 94–96 och *Pikkujämsä* 2001, s. 142–145.

403 Se mer om mervärdesskatt och hållbar utveckling nedan.

3.6. Mervärdesskattesatser och undantag från mervärdesskatteplikt i EU

3.6.1. Utgångspunkter

Utgångspunkten är att i mervärdesskattesystemet ska beskattningen förverkligas i alla led av produktionen och distributionen på ett möjligast omfattande sätt och oberoende av branschområde, men ändå så att det inte sker en kumulering av beskattningen. Mervärdesskattepliktigheten är fördelad på hela leveranskedjan på så sätt att de skattepliktiga fungerar som en typ av administrativa förverkligare av systemet och formella skattepliktiga. Det beskattningsbara mervärdet som uppkommit i de olika stegen av produktionen och distributionen ska övervältras till de faktiska mervärdesskattepliktiga, det vill säga konsumenterna.⁴⁰⁴

Utgångspunkten för skattepliktigheten är att försäljningen av varor och tjänster sker i rörelsemässig verksamhet. Begreppet rörelsemässig verksamhet kan i EU-rätten anses motsvara begreppet ekonomisk verksamhet. Enligt artikel 9.2 i direktiv 2006/112/EU avses med ekonomisk verksamhet varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvsdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet. I den finländska mervärdesskattelagen definieras inte särskilt formen för den rörelsemässiga verksamheten. Kännetecknen för rörelsemässig verksamhet har ansetts vara att försäljningen sker självständigt, fortgående och regelbundet i förtjänstsyfte samt med de normala ekonomiska risker som hör till företagsverksamhet. Därtill ska försäljningen rikta sig till en obegränsad kundkrets.⁴⁰⁵

Rörelsemässig verksamhet är förutom en förutsättning för mervärdesskattepliktigheten, också vanligen en förutsättning för idkande av näringsverksamhet. I mervärdesskattedirektivet 2006/112/EU används frekvent begreppet beskattningsbar person i samma betydelse som näringsidkare. I enlighet med artikel 9.1. i direktivet ifråga avses med beskattningsbar person den som, oavsett på vilken

404 Se bl.a. *Saukko* 2009b, 407–408. Saukko påpekar att det är fråga om en typ av paradox, då den skattepliktiga inte egentligen är skattepliktig och den icke-skattepliktiga är skattepliktig.

405 Se bl.a. RP 88/93 rp, artikel 9.2 direktiv 2006/112/EU samt *Pikkujämsä* 2001, s. 229 och *Saukko* 2009b, 407–408. Bedömningen av storleken på kundkretsen har betydelse på grund av konkurrensneutraliteten, bl.a. kan i praxis en verksamhet som sker till självkostnadspris och även går på förlust betraktas ske i form av rörelsemässig verksamhet. Man kan även, såsom Saukko, påstå att ifall försäljningen av varor eller tjänster inte sker i rörelsemässig verksamhet, är den inte inom mervärdesbeskattningens tillämpningsområde. Ifall försäljningen å andra sidan sker i rörelsemässig verksamhet, konkretiseras mervärdesbeskattningens tillämpningsområde och transaktionens skattebehandling, skattepliktigheten och avdragsrättigheterna bestäms enligt mervärdesskattelagen.

plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.⁴⁰⁶

I ett brett baserat mervärdesbeskattningssystem riktar sig mervärdesskatten i princip på samtliga varor och tjänster som säljs i näringsverksamhet. Att försäljningen är beskattningsbar är huvudregeln och skattebefrielse utgör ett undantag. I mervärdesbeskattningen är försäljningen av varor och tjänster således beskattningsbar, om inte annat är särskilt stadgat i lag.

3.6.2. Generellt om satser och undantag från skatteplikt

Inom beskattningens område gäller att beslut inom EU ska antas i enlighet med enhällighetsregeln.⁴⁰⁷ De gällande mervärdesskattesatserna är sålunda ett resultat av olika kompromisser som ministerrådet kommit fram till. Mervärdesskattedirektivet 2006/112/EU anger ramarna för mervärdesskattesatserna i EU, men ger även medlemsländerna friheten att ange antalet satser och nivån på dem såsom de önskar, förutsatt att två grundläggande regler följs. För det första bör det finnas en normalskattesats för samtliga varor och tjänster, i enlighet med artikel 96 och för det andra så kan ett medlemsland välja att tillämpa en eller två sänkta mervärdesskattesatser, enligt artikel 98.1, men endast då för de varor eller tjänster som uppräknas i mervärdesskattedirektivet i bilaga III. I enlighet med artikel 99.1 får de sänkta skattesatserna inte vara lägre än 5 % av beskattningsunderlaget.

Inom området för särskilda bestämmelser kan medlemsländerna göra undantag från de grundläggande reglerna. Framförallt på grund av historiska skäl och under vissa särskilda omständigheter, har medlemsländerna kunnat tillämpa avvikelser från de grundläggande reglerna under en övergångsperiod. Målsättningen är emellertid att det ska ske en stegvis harmonisering av medlemsländernas nationella mervärdesskattelagar inom EU. De särskilda bestämmelserna möjliggör exempelvis för medlemsländer att tillämpa satser under 5 % och sänkta satser för andra varor eller tjänster än de som räknas upp i artiklarna 102–128 i mervärdesskattedirektivet.

Undantagen kan ju egentligen delas in i två huvudgrupper, undantag med möjligheten att avdra ingående moms och undantag som saknar den möjligheten. Den förstnämnda formen av undantag tillämpas i regel på gränsöverskridande transaktioner och den senare på de leveranser som nämns i artiklarna 132–137 i mervärdesskattedirektivet. Dessa leveranser är undantagna från skatteplikt med hänsyn till allmänintresset, för att de anknyter till försäljning eller uthyrning av fast egendom eller för att de är av finansiell karaktär. I vissa fall kan denna form av undantag leda

406 Se artikel 9.1 direktiv 2006/112/EU och mål C-306/94 *Régie daphinoise*, pt. 15, där man bl.a. konstaterade att en transaktion kan betraktas som mervärdesskattepliktig endast om den skattskyldiga agerar i form av ekonomisk verksamhet.

407 Se mer om kravet på enhällighet nedan.

till en ackumulering av ingående moms, beroende på om undantaget äger rum i början, i mitten eller i slutet av leveranskedjan. Sker undantaget i slutet av kedjan, medför det inte en ackumulering av icke-avdragbar ingående moms medan situationen är en annan ifall undantaget äger rum i början eller mitten av leveranskedjan. I sådana fall sker det en ackumulering av den ingående momsen då den part som gör den avdragbara leveransen införlivar den icke-avdragbara ingående momsen i sitt försäljningspris. När den följande parten i leveranskedjan, vars verksamhet inte är undantagen från skatteplikt, inte har rätt att göra avdrag för den dolda momsen och måste betala momsen för sin leverans samt den dolda momsen, äger en ackumulering av momsen rum. Undantagen från huvudregeln att alla transaktioner är mervärdesskattepliktiga ska därmed tolkas strikt, såsom EU-domstolen konstaterat i ett antal fall.⁴⁰⁸ Att undantagen ska tolkas strikt anger dock enbart riktningen för tolkningen, inte den slutliga tolkningen av ifrågavarande lagbestämmelse. Fråga är heller inte om en tolkningsdoktrin som betyder att alla övriga tolkningar skulle avfärdas.⁴⁰⁹

Tillämpningen av sänkta mervärdesskattesatser och undantagen från mervärdesskatteplikt föranleder också andra betänkligheter. Bland annat innebär tillämpningen av en sänkt mervärdesskattesats på försäljningen av varor och tjänster att också på tagande i eget bruk av dessa nyttigheter tillämpas den sänkta skattesatsen. Däremot tillämpar man inte den sänkta mervärdesskattesatsen på förmedling av varor och tjänster, vilket medför att på förmedlingsavgiften ska betalas skatt i enlighet med den allmänna skattesatsen. Den skattskyldige som köper en förmedlingstjänst kan emellertid utnyttja avdragsrätten och dra av skatten som ingår i förmedlingsavgiften.⁴¹⁰

Undantagen från mervärdesskatteplikt och sänkta mervärdesskattesatser kan även ge upphov till tolkningsproblem gällande huruvida en prestationshelhet ska behandlas skattemässigt sett som en eller två helheter. Ifall prestationshelheten delar bara en skattesats, är det fråga om en tillämpning av *anslutningsprincipen*. Om skattebehandlingen avviker från varan eller tjänsten till en annan vara eller tjänst, tillämpas *fördelningsprincipen*.⁴¹¹

Enligt anslutningsprincipen gäller att ifall man ur en prestationshelhet kan särskilja en huvudprestation, kan beskattningen fullföljas så att beskattningen av huvudprestationen även avgör sidoprestationernas skattemässiga behandling.

408 Se bl.a. EU-domstolens dom i mål C-235/00 *CSC Financial Services*, C-453/05 *Völker Ludwig* och C-2/95, *Sparekassernes Datacentral*. Se även *Van Doesum et al* 2016, s. 48–50 och *Kristofferson & Rendahl* 2016, s. 150–152. Se också om undantagen från mervärdesskatteplikt i artikel *Uthyrning av personal inom social- och hälsovård – momspliktigt eller inte?*

409 Se *Määttä* 2015, s. 487–489.

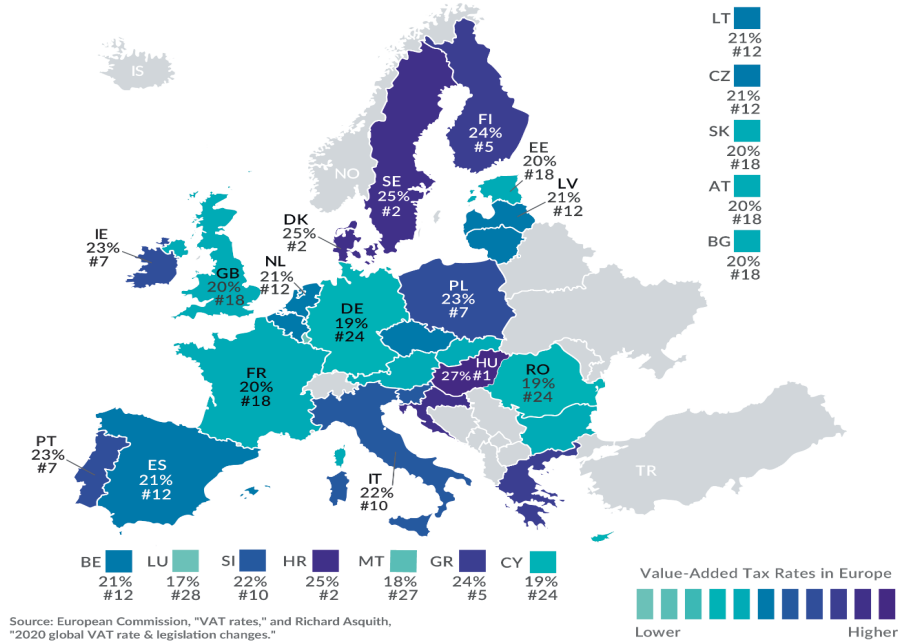
410 Se t.ex. RP 88/1993 vp och *Määttä* 2015, s. 487–489.

411 Se *ibid*.

I situationer där beskattningen fullföljs skilt för varje nyttighet som hör till en prestationshelhet talar man om att fördelningsprincipen tillämpas.⁴¹²

VAT Rates in Europe

Value-Added Tax (VAT) Rates in European Union Countries, as of January 2020



TAX FOUNDATION

@TaxFoundation

Normalskattesatser gällande mervärdesskatt i Europa 1/2020

De EU-medlemsländer med de högsta normalskattesatserna är Ungern, 27 % och Kroatien, Danmark och Sverige med 25 %. Luxemburg har den lägsta normalskattesatsen på 17 %, följt av Malta 18 % och Cypern, Tyskland och Rumänien med 19 %. Den genomsnittliga normalskattesatsen i EU är 21 %, det vill säga sex procent högre än minimumnivån på normalskattesatsen som art. 97 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EU förutsätter.

⁴¹² Se mer om problematiken i artikel *Om kringgående av mervärdesskatt, krav på skatteflyktsregler och tillämpningen av anslutnings- och fördelningsprinciperna*,

<i>Medlemsland</i>	<i>Reducerad skattesats</i>	<i>Normalskattesats i procent (1/2020)</i>
Belgien	6%, 12%	21%
Bulgarien	9%	20%
Tjeckien	10%, 15%	21%
Danmark	-	25%
Tyskland	7%	19%
Estland	9%	20%
Irland	9%, 13,5%	23%
Grekland	6%, 13%	24%
Spanien	10%	21%
Frankrike	5,5%, 10%	20%
Kroatien	5%, 13%	25%
Italien	5%, 10%	22%
Cypern	5%, 9%	19%
Lettland	5%, 12%	21%
Litauen	5%, 9%	21%
Luxemburg	8%	17%
Ungern	5%, 18%	27%
Malta	5%, 7%	18%
Nederländerna	9%	21%
Österrike	10%, 13%	20%
Polen	5%, 8%	23%
Portugal	6%, 13%	23%
Rumänien	5%, 9%	19%
Slovenien	5%, 9,5%	22%
Slovakien	10%	20%
Finland	10%, 14%	24%
Sverige	6%, 12%	25%
Storbritannien	5%	20%

I enlighet med det andra mervärdesskattedirektivet 67/228/EEG kunde medlemsländerna själva bestämma vilka varor och tjänster som man skulle tillämpa en reducerad skattesats på. I inledningen till ifrågavarande direktiv framkommer att tillämpningen av reducerade skattesatser var tillåtna framförallt på grund av sociala och ekonomiska orsaker.⁴¹³ Det sjätte mervärdesskattedirektivet, 77/388/EEG, tillät inledningsvis medlemsländerna att bestämma vilka varor och tjänster som skulle ha en reducerad skattesats, men i oktober 1992 beslöt medlemsländerna att göra ett tillägg till det sjätte mervärdesskattedirektivet, vilket innehöll en förteckning

⁴¹³ Se direktiv 67/228/EEG.

som begränsade de varor och tjänster som kunde ha en reducerad skattesats.⁴¹⁴ I det nuvarande mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG ingår företeckningen i bilaga III. Medlemsländerna får enligt art. 98 tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Till de varor och tjänster som kan vara föremål för en reducerad skattesats hör exempelvis livsmedel, läkemedel och viss medicinsk utrustning, viss medicinsk vård och tandvård till den del den inte omfattas av undantagen från skatteplikt enligt artikel 13, böcker, tidningar och tidskrifter, tillträde till kulturaktiviteter, hotellövernattningar, inträde till sportevenemang och utnyttjande av sportanläggningar samt renhållning och tillhandahållande av rent vatten.⁴¹⁵

De främsta skälen till att använda sig av reducerade skattesatser är i grunden de samma som gäller för undantagen till mervärdesskatteplikt. Användningen av en reducerad skattesats på varor eller tjänster kan sålunda basera sig på orsaker såsom att lätta på mervärdesskattebördan för personer med en låg inkomst, att stöda sociala och kulturella ändamål, att minska mänskligt lidande, fiskaltekniska skäl, ekonomiska skäl samt miljömässiga skäl.⁴¹⁶

Skälet att lätta på mervärdesskattebördan för personer med låg inkomst kan betraktas som ett tecken på att mervärdesskatten i EU skulle grunda sig på *skatteförmågeprincipen*, det vill säga att alla medborgare ska bidra till de offentliga finanserna utgående från sin finansiella kapacitet. Personer med högre inkomster ska därmed betala mer skatt än personer med lägre inkomster.⁴¹⁷ Men även en mervärdesskatt med reducerade skattesatser kan ha en regressiv verkan. Personer med en låg inkomst kommer ändå att drabbas av en absolut skattebördan på grund av den mervärdesskatt de betalar i förhållande till sin konsumtion. Mervärdesskatten är även regressiv för den övriga delen av befolkningen, som procentuellt sett konsumerar mindre av sin inkomst ju mer inkomsten de har. Förekomsten av reducerade skattesatser behöver därmed inte betyda att mervärdesskatten skulle grunda sig på skatteförmågeprincipen, eftersom det inte heller förekommer motiveringar till detta i EU:s förarbeten till eller i de slutliga rättsakterna.

Om målsättningen är att öka progressionen i mervärdesbeskattningen för personer med låg inkomst, kan det vara mer effektivt att kreditera skatten via inkomstbeskattningen eller att höja transfereringarna än att använda sig av reducerade mervärdesskattesatser.⁴¹⁸ Enligt EU-kommissionen gäller också att från en ekonomisk

414 Se direktiv 77/388/EEG.

415 Se direktiv 2006/112/EG och även nedan i artikel *Uthyrning av personal inom social- och hälsovård – momspliktigt eller inte?*

416 Se t.ex. *Terra & Kajus* 2015 och *Linnakangas & Juanto* 2020, s. 235–236 samt nedan i artikel *Mervärdesskatt och hållbar utveckling*.

417 Se *ibid* och *Van Doesum et al.* 2016, s. 253–255.

418 Se *ibid*.

synvinkel är andra metoder såsom direkta stöd eller incentiv mer riktade och mer effektiva än reducerade skattesatser i detta avseende.⁴¹⁹

3.6.3. Särskilt undantagen från mervärdesskatteplikt

Eftersom mervärdesskatten är en konsumtionskatt, kan undantagen från skatteplikt vara utformade antingen med en objektiv karaktär, var transaktioner är undantagna skatteplikt, eller med en subjektiv karaktär, där personer är undantagna skatteplikt. I mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG har undantagen i stort en objektiv karaktär, men i vissa fall krävs det vissa förutsättningar av leverantören för att undantagen ska kunna tillämpas. Till exempel vad gäller undantagen för medicinsk vård, är målsättningen att säkerställa att undantaget tillämpas enbart på tjänster som tillhandahålls personer med rätt yrkesmässig medicinsk kvalifikation.⁴²⁰

Undantagen med rätten att avdra ingående moms, i artiklarna 138–166 mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG, är i allmänhet mer objektiva än sådana som saknar denna rätt, ehuru de har generellt sett en mer objektiv bakgrund som huvudsakligen grundar sig på destinationsprincipen och syftet att inte beskatta internationell handel.⁴²¹ I enlighet med fast rättspraxis från EU-domstolen har undantagen som saknar avdragsrätt en egen EU-rättslig betydelse och måste därför ges en definition.⁴²²

Artikel 131 mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG stadgar visserligen att medlemsstaterna ska fastställa villkoren för tillämpningen av undantagen för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk, men dessa villkor får inte påverka definitionen av innehållet i de aviserade undantagen. Frågan huruvida en viss transaktion omfattas av eller är undantagen från mervärdesskatt, kan således inte vara beroende av dess klassificering i den nationella lagstiftningen, utan det krävs en enhetlig tolkning och tillämpning av EU-rätten.⁴²³

419 Se bl.a. *COM* 2013. Se mer om utvecklingsförslag nedan.

420 Se t.ex. målen C-443/04 och C-444/04 *Solleveld*. EU-domstolen erinrar medlemsstaterna om villkoret i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet, att sjukvårdande behandling skall ges av paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga. Detta för att säkerställa att undantaget tillämpas endast på sjukvårdande behandling som ges av personer som har erforderliga yrkeskvalifikationer. Se också Äimä 2014, s. 45 och *Johansson, A. et al.* 2013, s. 197–198.

421 Se bl.a. *Terra & Kajus* 2015 och *Van Doesum et al.* 2016, s. 262–265.

422 Se t.ex. mål C-358/97 *Kommissionen vs. Irland*. Enligt EU-domstolen har Irland åsidosatt sina skyldigheter att inte tagit mervärdesskatt på de vägtullar som uppburits för användningen av tullbelagda vägar och broar. Se även målen C-275/01 *Sinclair Collins* och C-284/03 *Temco Europe*. EU-domstolen betecknar händelserna som ”uthyrning av fast egendom”.

423 Se t.ex. målen C-76/99 *Commission v France*. Enligt EU-domstolen har Frankrike inte haft en enhetlig beräkningsgrund genom att ta ut mervärdesskatt på schablonersättning för översändande av prover för medicinsk analys och målet C-498/03 *Kingscrest Associates and Montecello*, där frågan gällde bindande klassificeringsbesked utfärdad av en tullmyndighet i en annan medlemsstat till tredjeman beträffande ett liknande fordon. Se även *Kristofferson & Rendahl* 2016, s. 137–138.

Enligt fast EU-rättspraxis gäller även att de villkor som används för att definiera undantagen från mervärdesskatt utan avdragsrätt bör tolkas restriktivt eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot vederlag.⁴²⁴ Likaledes gäller för undantagen från mervärdesskatt med avdragsrätt att en strikt tolkning av dem borde följas.⁴²⁵

Eftersom mervärdesskatten utgör en allmän konsumtionsskatt i EU ska den tillämpas så brett som möjligt. Tolkningen av villkoren som gäller undantagen borde å sin sida vara i enlighet med skatteneutralitetsprincipen, som är central i mervärdesbeskattningen. Å andra sidan får kravet på en strikt tolkning inte innebära att villkoren som definierar undantagen utformas på så sätt att undantagen mister sin avsedda verkan.⁴²⁶ Såsom EU-domstolen konstaterade i C-44/11 *Deutsche Bank* så tillåter skatteneutralitetsprincipen emellertid inte att tillämpningsområdet för ett uttryckligt undantag utvidgas i avsaknad av klara formuleringar om att så ska vara fallet. Principen utgör inte någon primärrättslig bestämmelse som kan villkora giltigheten av ett undantag utan en tolkningsprincip, som ska tillämpas parallellt med principen om restriktiv tolkning av undantag.⁴²⁷

Undantagen från mervärdesskatteplikt kan emellertid leda till ett flertal divergerande tolkningsproblem, som kan gälla allt från skattebehandlingen av medicinsk vård till skattebehandlingen av handel med värdepapper. Eftersom det är fråga om väldigt skiftande områden, kan det vara svårt att göra analogier från ett område till ett annat. En del av problemen är också så omfattande att det krävs en helt egen undersökning för var och en av dem.⁴²⁸

Undantagen till tillämpningsområdet för mervärdesbeskattningen och deras stadgetekniska förverkligande kan även sätta begränsningar på hur mervärdesbeskattningen kan svara på utmaningar som exempelvis den digitala plattformsekonomin ställer.

424 Se bl.a. C-44/11 *Deutsche Bank*, pt. 42. Se också *Johansson, A. et al.* 2013 s. 215–220.

425 Se bl.a. C-33/11 *A Oy*. Undantag även tillämpligt på ”företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer”. Se även *Nyrbinen et al.* 2019 s. 302 och *Juanto et al.* 2018, s. 167.

426 Se bl.a. C-45/01 *Dornier*. Fråga är om undantaget tillämpas på sådan psykoterapeutisk behandling som getts av en privaträttslig stiftelse med hjälp av psykoterapeuter som anställts av denna och C-461/08 *Don Bosco Onroerend Goed*. Fallet gäller undantag från mervärdesskatteplikt i frågan om tillhandahållande av mark på vilken står en byggnad som delvis rivits för att lämna plats för uppförande av en ny byggnad.

427 Se bl.a. C-44/11 *Deutsche Bank*, pt. 45. EU-domstolen har i ett flertal fall använt sig av skatteneutralitetsprincipen för att tolka undantag från mervärdesskatteplikt, t.ex. i C-283/95 *Fischer* konstaterade man att principen om skatteneutralitet hindrar att olagliga och lagliga transaktioner generellt behandlas olika i fråga om uttag av mervärdesskatt. Fråga var här om undantag för hasardspel. Se även målet C-216/97 *Gregg*, där man tog ställning till Artikel 13 A.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 och uttrycken ”andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur” och ”andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga” och konstaterade att de inte utgör hinder för att också fysiska personer som driver rörelse kan åberopa undantaget. Se även *Kristofferson & Rendabl* 2016, s. 142.

428 Se t.ex. *Määttä* 2015, s. 249–250.

3.6.3.1. Den digitala plattformsekonomin

Man kan gott påstå att innovativa företagsmodeller inom plattformsekonomin utgör en utmaning för tillämpningen av existerande skatteregler för bland annat avgränsandet av skattejurisdiktion, inkomstkälla, typer, tidpunkt och värde för transaktionerna och identifieringen av skatteskyldiga samt även själva skatteuppbörden.⁴²⁹

Digitala plattformar inom delningsekonomin⁴³⁰ skapar sina egna online marknadsplatser och digitala infrastrukturer för tillhandahållandet av varor och tjänster mellan en mängd olika aktörer. På grund av deras teknologibaserade karaktär kan dylika nya företag skapa problem för traditionella företagsmodeller och för lagstiftarna. För lagstiftarna kan det te sig svårt att kunna svara på de utmaningar som den raska utvecklingen inom området ställer då de existerande bestämmelserna inte är skapta för dagens digitala situationer.

I enlighet med EU-kommissionen borde utgångspunkten för bedömningen av transaktioner inom delningsekonomin vara en mångdimensionell analys av för det första, tillhandahållandet av varor och tjänster som användare gör till andra användare inom delningsplattformen och för det andra, tjänster som plattformen i sig erbjuder sina användare.⁴³¹ Olika kombinationer av dessa båda typer av transaktioner förekommer, men de olika varianterna av transaktioner ändrar inte i princip på det förhållandet att bedömningen av mervärdesskatt för de tjänster som plattformen tillhandahåller, inte påverkar bedömningen av de tjänster som användare tillhandahåller via plattformen, till exempel ifall de tjänster som användare av delningsplattformen tillhandahåller åt andra användare är undantagna mervärdesskatt, innebär det inte att de tjänster som plattformen i sig tillhandahåller som en förmedlare till antingen leverantörer av tjänsterna eller till användarna, också är undantagna mervärdesskatt.⁴³²

Vad gäller mervärdesbeskattningen av tjänster som användare tillhandahåller andra användare via en digital delningsplattform kan man enligt EU-kommissionen särskilja på åtminstone två situationer:

429 Se bl.a. *Grlica* 2017, s. 124-131. Se också om utmaningar i den digitala ekonomin i artikel *Om mervärdesbeskattning i den digitala ekonomin, särskilt ur vissa rättsprincipers synvinkel*.

430 Begreppet delningsekonomi utnyttjas i synnerhet på situationer när Internet och annan informationsteknik används för att möjliggöra en delning, ett byte, en uthyrning eller motsvarande. Exempel på dylika situationer är övernattnings-tjänster som *Couchsurfing*, bilpooler och tjänster som uthyrning av mötesrum företag emellan, taxitjänster som *Uber* eller hyrning av en ny märkesväska för ett visst tillfälle. I en bred definition hör även konventionella hyrbilsfirmor och taxirörelser till delningsekonomin, men begreppet utnyttjas framförallt om *peer-to-peer*-företeelser och liknande som tillkommit under Internet-eran, se t.ex. <https://sv.wikipedia.org/wiki/delningsekonomi>.

431 Se *European Commission* 2015.

432 Se *ibid*, s. 2 och *Grlica* 2017, s. 124-131.

1) Tillhandahållandet av varor eller tjänster mot betalning

De mervärdesskatterättsliga frågor som här är av intresse är framförallt, huruvida tillhandahållandet utförs av en beskattningsbar person och huruvida det är fråga om en ekonomisk verksamhet. Enligt artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EU avses med *beskattningsbar person* den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat och med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

Det som här således borde bedömas är om användaren som tillhandahåller tjänster utför en *ekonomisk verksamhet* och om det sker *självständigt*. Gällande frågan om ekonomisk verksamhet hänvisar EU-kommissionen till EU-domstolens rättspraxis, bl.a. C-219/12 *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfabr*, C-62/12 *Kostov* och C-180/10 *Slaby and Others* där begreppet ges en omfattande och objektiv innebörd.⁴³³ Väsentligt är här att veta om verksamheten ifråga utförs i syfte att erhålla inkomst kontinuerligt. Karaktären på de varor eller tjänster som tillhandahålls spelar även en betydande roll. För sådana varor som till sin karaktär kan användas enbart för ekonomiska ändamål, kan man anta att ägarna till dem även använder dem för kontinuerlig ekonomisk verksamhet, men för varor som kan användas för både privat bruk och ekonomisk verksamhet, såsom fallet är med uthyrning av bilar eller lägenheter som används inom delningsekonomin, bör bedömningen ske från fall till fall.⁴³⁴

EU-kommissionen anser emellertid att redan det att man registrerar sig som användare av en digital delningsplattform, där varor och tjänster tillhandahålls, i sig förutsätter viss kontinuitet, och hänvisar även till artikel 12.1 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EU i enlighet med vilken medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som hänför sig till sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket.⁴³⁵ Enligt EU-domstolen i målen C-180/10 *Slaby and Others* och C-62/12 *Kostov* gäller nämligen att det förhållandet att varor och tjänster tillhandahålls tillfälligtvis, medför *per se* inte att dessa är utanför mervärdesskattens tillämpningsområde.⁴³⁶

Vidare ansågs i målet C-180/10 *Slaby and Others* att då en person vidtar aktiva åtgärder för att saluföra fastigheten genom att använda medel som liknar dem som

433 Se mål C-219/12 *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfabr*, C-62/12 *Kostov* och C-180/10 *Slaby and Others* och *European Commission* 2015, s. 2–4 samt *Grlica* 2017, s. 124–131.

434 Se *ibid*.

435 Se *European Commission* 2015, s. 6 och *Grlica* 2017, s. 124–131 samt mål C-180/10 *Slaby and Others*.

436 Se C-62/12 *Kostov*, pt. 28 och C-180/10 *Slaby and Others*, pt. 51.

används av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, ska personen anses bedriva ekonomisk verksamhet enligt nämnda artikel och ska följaktligen anses som en beskattningsbar person.⁴³⁷ Det att en person registrerar sig som användare av en digital delningsplattform kan vara tillräckligt i sig för att betrakta personen som en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör eller som en person som bedriver ekonomisk verksamhet enligt artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet och därmed även som en beskattningsbar person, oberoende av om de ifrågasvarande tillhandahållandena sker kontinuerligt eller tillfälligtvis.⁴³⁸

2) Utbyte av varor och tjänster

Enligt EU-kommissionen kan avtal om byteshandel och transaktioner med monetär ersättning från en kommersiell synpunkt i princip betraktas som två identiska situationer.⁴³⁹ I vissa fall av byteshandel kan det emellertid vara svårare att fastställa huruvida tillhandahållandet det är fråga om har utförts av en beskattningsbar person. Dessutom kan det vid byteshandelskontrakt förekomma tvivel huruvida det förekommer en direkt anknytning mellan de erbjudna tjänsterna och den ersättning som erhålls. EU-domstolen har i rättspraxis, bl.a. mål C-305/01 *Mkg-Kraftfabrzeuge-Factoring* fastställt att ett tillhandahållande av tjänster endast sker mot vederlag och således endast är skattepliktigt, om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och mottagaren av densamma föreligger ett *rättsförhållande* som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, och där den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska vederlaget för den tjänst som tillhandahålls mottagaren.⁴⁴⁰

I sådana situationer där varor eller tjänster av lika värde utbyts kan utbytet ifråga betraktas som ömsesidigt. Men i många fall kan dock förekomsten av ett sådant ömsesidigt utbyte av prestationer ifrågasättas, till exempel ifall värdet på de varor eller tjänster som utbyts inte har något samband eller är helt oförutsett, såsom fallet kan vara vid utbyte av semesterlägenheter eller motsvarande. Dyliga situationer bör i så fall bedömas från fall till fall, så att samtliga detaljer i de enskilda fallen kan tas i beaktande.⁴⁴¹

Vad gäller de tjänster som de digitala delningsplattformen i sig kan erbjuda, förutom att fungerar som en förmedlingstjänst av varor eller tjänster, kan det vara fråga om tjänster som gäller identitetsverifiering, utvärdering, klassificering, reklamation, betalning eller försäkring.

437 Se C-180/10 *Slaby and Others*, pt. 51.

438 Se *European Commission* 2015, s. 6 och *Grlica* 2017, s. 124–131.

439 Se *European Commission* 2015, s. 8.

440 Se mål C-305/01 *Mkg-Kraftfabrzeuge-Factoring*, pt. 47.

441 Se *European Commission* 2015, s. 8–10 och *Grlica* 2017, s. 124–131.

Ifall dessa tjänster erbjuds kostnadsfritt, är de utanför mervärdesbeskattningens tillämpningsområde. Om de däremot är kostnadsbelagda, är utgångspunkten att de är föremål för mervärdesskatt. Vissa spörsmål kan emellertid väckas, exempelvis om det är fråga om betalningstjänster kan de utgöra finansiella tjänster som är undantagna mervärdesskatt enligt artikel 135 i direktiv 2006/112/EU, om de tillhandahållna tjänsterna utgör elektroniska tjänster bör särskilda regler gällande elektroniska tjänster också tas i beaktande då bedömningen om tillämpningen av mervärdesskatt görs eller om det rör sig om nystartade små företag som underskrider gränser på omsättningen, kan de eventuellt erhålla skattelättnader.⁴⁴²

3.6.4. Undantag från mervärdesskatteplikt för sjuk- och hälsovård

I detta sammanhang tas närmare upp undantag från mervärdesskatteplikt vad gäller social- och hälsovård, eftersom det anknyter till temat i artikeln *Uthyrning av personal inom social- och hälsovård – momspliktigt eller inte?*⁴⁴³

Undantagen från mervärdesskatteplikt vad gäller sjuk- och hälsovård faller under undantagen för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset, som förekommer i artiklarna 132–134 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG. Till undantagen i dessa artiklar hör bland annat offentliga posttjänster, utbildning, vissa idrotts- och kulturevenemang i det offentliga regi och social och hälsovård. Dyliga verksamheter av allmänt intresse har ansetts som så viktiga för konsumenterna att undantag från mervärdesskatt har betraktats som relevant.

EU-domstolen har även konstaterat i målet C-144/00 *Matthias Hoffmann* att rubriken för kapitel 2 i mervärdesskattedirektivet *Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset* inte i sig inte medför några begränsningar av möjligheterna till undantag och att den omständigheten att en verksamhet är kommersiell inte hindrar att den utgör en verksamhet av allmänintresse.⁴⁴⁴ Påpekas bör också att varje verksamhet som sköts av det offentliga är inte heller undantagen från mervärdesskatteplikt, utan enbart de som räknas upp i de ifrågasvarande artiklarna och beskrivs i detalj.⁴⁴⁵ Dessa undantag från mervärdesskatteplikt definieras sålunda genom sin ordalydelse i artiklarna 132–134 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG.

I enlighet med artikel 131 ska undantagen tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk. Medlemsländerna har således möjlighet att införa villkor för en korrekt och enkel

442 Se *European Commission* 2015, s. 8–10 och *Grlica* 2017, s. 124–131 samt *Lamensch* 2015.

443 Se närmare artikel *Uthyrning av personal inom social- och hälsovård – momspliktigt eller inte?*

444 Se målet C-144/00 *Matthias Hoffmann*. Se även *Kristofferson & Rendahl* 2016, s. 146.

445 Se t.ex. målet C-434/05 *Horizon College*. Se även *Kristofferson & Rendahl* 2016, s. 143.

tillämpning av undantagen och kan även ställa villkor för att förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.

Denna frihet som medlemsländerna här ges vid tillämpningen av undantagen från mervärdesskatteplikt, kan vid en första betraktelse anses gå utöver den allmänna linjen vad gäller EU-rättsliga undantag. Utgångspunkten vid alla undantag från mervärdesskatteplikt är att de utgör avsteg från grundregeln att alla tillhandahållanden av varor och tjänster ska beskattas. EU-domstolen har emellertid tagit den linjen i målet C-498/03 *Kingscrest Associates och Montecello* att ifrågasvarande frihet vid tillämpningen av undantagen är mer begränsad än vad ordalydelsen i artikel 131 ger vid handa. EU-domstolen konstaterade här att de villkor som medlemsländerna kan införa gällande tillämpningen av undantagen, inte får avse själva definitionen av innehållet i de föreskrivna undantagen från skatteplikt.⁴⁴⁶ Möjligheten att det skulle ske en väldigt oenhetlig tillämpning av undantagen ifråga i medlemsländerna är därmed relativt små.

I artikel 132.1 b) i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG beviljas undantag för sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.⁴⁴⁷ Artikel 132.1 c) innehåller undantag för sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemslandet i fråga.

I enlighet med EU-domstolens rättspraxis i bl.a. målen C-141/00 *Kügler* och C-262/08 *CopyGene* gäller att undantaget i artikel 132.1 b) omfattar alla tjänster som tillhandahålls i en sjukhusmiljö, medan undantaget i 132.1 c) omfattar sjukvårdande behandling som ges utanför sjukhusens ramar, till exempel på vårdgivarens privata adress eller hemma hos patienten.⁴⁴⁸ Begreppet sjukhusvård som förekommer i artikel 132.1 b) omfattar å sin sida tjänster som har som målsättning diagnos, vård eller botande av sjukdomar eller hälsoproblem.⁴⁴⁹ Den ifrågasvarande sjukhusvården bör ha en diagnostisk målsättning, men denna målsättning behöver inte nödvändigtvis vara begränsad till särskilt snäva ramar, till exempel sjukhusvård för profylaktiska ändamål kan också omfattas av undantaget. Även sådan sjukhusvård som tillhandahålls för att skydda, upprätthålla och återställa den fysiska eller psykiska hälsan kan omfattas av undantaget.

Artikel 132.1 b) beviljar undantag också för *transaktioner nära knutna till sjukhusvård och sjukvård*. Någon specifik definition på begreppet ges inte. I enlighet med

446 Se målet C-498/03 *Kingscrest Associates och Montecello*, pt. 24. Se även t.ex. C-48/19 *X-GmbH*.

447 Se även bl.a. *Amand* 2006 och *De la Feria* 2009 om mervärdesbeskattningen av offentligrättsliga organ som framför kritik över att de rådande reglerna leder till en rättsligt oklart tillstånd.

448 Se målen C-141/00 *Kügler* och C-262/08 *CopyGene*. Se även *Kristofferson & Rendahl* 2016, s. 138, 142.

449 Se bl.a. målen C-262/08 *CopyGene* och C-106/05 *L.u.p.*

EU-domstolen i målet C-76/99 *Kommissionen mot Frankrike* är det dock inte nödvändigt att tolka begreppet särskilt restriktivt, eftersom undantaget för verksamheter som är besläktade med sjukhusvård och sjukvård är avsett att garantera att tillgången till sjukvård och sjukhusvård inte hindras av den ökade kostnad för denna vård som skulle uppstå om själva vården, eller därmed närbesläktade verksamheter, skulle vara mervärdesskattepliktig.⁴⁵⁰ Som en följd av detta kan till exempel tagning av medicinska prover och översändandet av proverna till ett specialiserat laboratorium utgöra tjänster som är nära besläktade med själva medicinska analysen, vilket innebär att de bör lyda under samma skattemässiga ordning som denna och därmed även omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt.⁴⁵¹ Däremot har EU-domstolen konstaterat att sådana verksamheter vilka endast syftar till att garantera att en resurs kommer att vara tillgänglig vid medicinsk behandling om en sådan blir nödvändig och inte i sig syftar till att diagnostisera, tillhandahålla vård för eller bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem, inte omfattas av uttrycken sjukhusvård och sjukvård eller transaktioner nära knutna till dem.⁴⁵²

Även frågan huruvida plastikkirurgiska åtgärder och andra kosmetiska behandlingar ska omfattas av undantaget för sjukhusvård, har varit uppe på agendan. I målet C-91/12 *PFC Clinic* konstaterade EU-domstolen att tjänster som består i estetiska operationer och estetiska behandlingar nog omfattas av begreppen sjukvård eller sjukvårdande behandling i artikel 132.1 b och c i direktivet, när de utförs i syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och bota sjukdomar eller hälsoproblem eller i syfte att skydda, upprätthålla eller återställa människors hälsa. I dylika fall kan den omständigheten att tjänsterna ifråga tillhandahålls eller utförs av legitimerad sjukvårdspersonal eller att det är sådan personal som tar ställning till syftet med ingreppen påverka bedömningen av huruvida sådana ingrepp ska omfattas av begreppet sjukvård eller av begreppet sjukvårdande behandling.⁴⁵³

Man kan säga att undantagen för sjukvård och sjukvårdande behandling inte enbart definieras av de tillhandahållanden som sker, utan även av ställningen för de som tillhandahåller varorna eller tjänsterna. Såsom stadgas i artikel 132.1 b) tillämpas undantagen på offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art. Karaktären hos de ifrågakvarande undantagen och betydelsen av hälso- och sjukvården ger i detta fall tillräckligt berättigande för att begränsa undantagen till att gälla enbart vissa tillhandahållare.⁴⁵⁴

450 Se mål C-76/99 *Kommissionen mot Frankrike*, pt. 23. Se även *Kristofferson & Rendabl* 2016, s. 138.

451 Se *ibid.*, pt. 30.

452 Se t.ex. mål C-86/09 *Future Health Technologies* och C-262/08 *CopyGene*. Se även C-366/12 *Klinikum Dortmund*.

453 Se mål C-91/12, *PFC Clinic*.

454 Se bl.a. *Van Doesum et al.* 2016, s. 267–270.

Enligt artikel 133 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG kan medlemsländerna, när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, i varje enskilt fall göra undantagen i artikel 132.1 b) beroende av vissa villkor och enligt artikel 134 så tillämpas inte undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 132.1 b) om transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna ska kunna utföras, eller om det grundläggande syftet med transaktionerna är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

I enlighet med rättspraxis från EU-domstolen är ett av syftena med undantaget i 132.1 c) att förhindra att sjukvårdande behandling blir otillgängligt på grund av ökade kostnader som skulle vara en följd av att vården vore skattepliktig.⁴⁵⁵ Bestämmelsen undantar inte alla tjänster som kan utövas av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare utan enbart sjukvårdande behandling, som utgör ett självständigt begrepp i EU-rätten. Enligt EU-domstolen i målet C-384/98 *D.v W.* följer att artikeln ifråga innebär inte att alla verksamheter av allmänintresse undantas från mervärdesskatteplikt utan endast de som noggrant beskrivs i bestämmelsen. Begreppet *sjukvårdande behandling* i artikeln lämpar inte heller sig för en tolkning som omfattar andra medicinska åtgärder än dem som utförs i syfte att diagnostisera, vårda och i mån av möjlighet bota sjukdomar eller hälsoproblem. Tjänster som saknar ett sådant terapeutiskt syfte omfattas följaktligen inte av undantaget. I fallet rörde det sig om huruvida en undersökning av de ärftliga egenskaperna som en läkare genomför för att undersöka faderskapet omfattas av begreppet sjukvårdande behandling. Undersökningen ansågs vara av sådan art att den inte kunde undantas från mervärdesskatt.⁴⁵⁶ Sjukvårdande behandling avsett för andra syften än skyddandet, upprätthållandet eller återställandet av mänsklig hälsa omfattas i regel inte av undantaget.

Medlemsländerna har emellertid möjlighet till skönsmässig bedömning vad gäller definitionen av paramedicinska yrkesutövare och sjukvårdande behandling som ges av sådana yrkesutövare med avseende på det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 c). Medlemsländerna bör dock här iakttä bestämmelsens syfte, d.v.s. att säkerställa att undantaget tillämpas endast på tjänster som tillhandahålls av personer som har de yrkeskvalifikationer som krävs samt iakttä *principen om skatteneutralitet*. Vad uttryckligen gäller skatteneutralitet så bör det fastställas att de tjänster av de paramedicinska yrkesutövare det är fråga om, är av motsvarande kvalitet som sådana tjänster av paramedicinska yrkesutövare som medlemsländerna godkänt att omfattas av undantaget i artikel 132.1 c), med avseende på deras yrkeskvalifikationer.⁴⁵⁷

455 Se t.ex. C-141/00 *Kügler*.

456 Se mål C-384/98 *D. v W.* Se även *Kristofferson & Rendahl* 2016, s. 137.

457 Se bl.a. C-443/04 och C-444/04 *Solleveld*.

3.6.5. Undantag från mervärdesskatteplikt för socialvård

Artikel 132.1 g) beviljar undantag för tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem, av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär. I enlighet med EU-domstolens rättspraxis, bl.a. C-498/03 *Kingscrest*, är ett av syftena med undantaget ifråga att minska på kostnaderna för tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor inom området för hjälparbete eller socialt trygghetsarbete och göra dem mer tillgängliga för personer som använder sig av dem.⁴⁵⁸

Utgående från *neutralitetsprincipen* medför inte begreppet ”organ” i artikeln 132.1 g) att inte fysiska personer som driver företag eller kommersiella enheter inte ska kunna åberopa undantaget.⁴⁵⁹ Såsom EU-domstolen konstaterade i C-366/12 *Klinikum Dortmund GmbH* gäller dock att neutralitetsprincipen inte kan utvidga ett undantags räckvidd om detta inte tydligt framgår av själva ordalydelsen. Här handlar det inte om någon primärrättslig bestämmelse, utan om en tolkningsprincip som ska tillämpas parallellt med principen om restriktiv tolkning av undantag

I sådana fall då offentligrättsliga organ eller organisationer som har erkänts som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga agerar som *mellanhand* mellan personer som efterfrågar och personer som erbjuder omsorg, kan denna typ av förmedling också undantas från mervärdesskatt, under förutsättning att

- a) omsorgen i sig uppfyller villkoren för undantag enligt samma bestämmelser,
- b) omsorgen är av sådant slag eller har en sådan kvalitet att man inte kan försäkra sig om en identisk tjänst utan att använda sig av en mellanhand, och
- c) det grundläggande syftet med förmedlingen inte är att vinna ytterligare intäkter genom att driva verksamhet som direkt konkurrerar med kommersiella företag som är skyldiga att betala mervärdesskatt.⁴⁶⁰

Som EU-domstolen poängterade i målet C-594/13 *go fair Zeitarbeit*, som gällde uthyrning av personal inom socialvård, utgör förmedling eller uthyrning av personal inte *i sig* någon tjänst av allmänintresse inom den sociala sektorn. I målet var de relevanta tjänsterna inte de tjänster som bemanningsföretagets anställda, inom ramen för deras avtal med vårdinrättningar, tillhandahöll de personer som var i behov av

458 Se mål C-498/03 *Kingscrest*.

459 Se bl.a. mål C-216/97 *Gregg*.

460 Se mål C-415/04 *Kinderopvang Enschede*. Se även *Kristofferson & Rendahl* 2016, s. 142. Det sista villkoret har sin grund i artikel 134 b), och är inte i sig ett villkor som ingår i artikel 132.1 g). Se också C-594/13 *go fair Zeitarbeit* samt *Amand* 2006 och *De la Feria* 2009. Se även artikel nedan *Uthyrning av personal inom social- och hälsovård – momspliktigt eller inte?*

vård och omsorg, utan de tjänster som tillhandahölls av bemanningsföretaget, det vill säga uthyrning av personal.⁴⁶¹

Medlemsländerna kan i enlighet med artikel 133 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, i varje enskilt fall göra undantagen i artikel 132. g) beroende av att vissa villkor är uppfyllda. Tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete omfattas inte av undantaget från skatteplikt enligt artikel 134 när

- a) transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna skall kunna utföras.
- b) det grundläggande syftet med transaktionerna är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

Påpekas kan även i detta sammanhang, såsom även framkommit i EU-domstolens rättspraxis, att undantagen utgör självständiga begrepp, vars syfte är att undvika olikheter vid tillämpningen av mervärdesskattebestämmelserna i medlemsstaterna.⁴⁶² De uttryck som används vid beskrivningen av undantagen ska tolkas snävt, eftersom de utgör ett undantag från den allmänna principen att all omsättning är mervärdesskattepliktig. Tolkningen av rättsakten ska passa ihop med de målsättningar som man strävar till med undantagen samt vara i enlighet med neutralitetsprincipen. En snäv tolkning av undantagen får dock inte innebära att undantagen förlorar den målsättning som eftersträvas med dem.

461 Se C-594/13 *go fair Zeitarbeit* och artikel nedan *Uthyrning av personal inom social- och hälsovård – momspliktigt eller inte?*

462 Se bl.a. C-594/13 *go fair Zeitarbeit* och artikel nedan *Uthyrning av personal inom social- och hälsovård – momspliktigt eller inte?*

4 UTVECKLINGEN I FINLAND

4.1. Bakgrund

För att få perspektiv på ett skattesystem är det viktigt att se på dess utveckling i förhållande till utvecklingen och förändringarna i samhället i stort. Ifall man vill beskriva en särskild del av rättsordningen och dess karaktär som en samhällelig process, förutsätts det att både rättsordningens inre och yttre förhållanden granskas, det vill säga dess normativa och materiella innehåll. I enlighet med bl.a. *Wikström* är det också i rättsvetenskapens allmänna läror i sista hand fråga om relationen mellan rättsordningen och det övriga samhället.⁴⁶³ De allmänna lärorna anses utgöra en kanal, genom vilka förändringar i samhällets struktur kanaliseras till rättsordningen. Skatterätten sägs ofta vara ett rättsområde som förändrar sig snabbt vad gäller detaljerna, men också bestå av relativt beständigt innehåll såsom dess systematik och allmänna läror. Förändringar i detaljerna kan betraktas vara sammankopplade med konkreta historiska eller politiska situationer. Även förändringar i skattesystemets grunddrag sker i grunden genom konkreta situationer, men rättsområdets systematik och dess utveckling avspeglar framförallt ekonomiska strukturförändringar. De allmänna lärorna kan anses definiera rättsområdets grunddrag och ger ramarna för detaljförändringar.⁴⁶⁴ *Wikström* har även konstaterat att skatterätten dessutom hör till de delar av rättssystemet där de ekonomiska och politiska maktstrukturerna framträder mest tydligt, vilket de facto också gör sitt till att skatterätten inte utgör det bästa exemplet när rättssystemets inre och yttre problem och utmaningar ska särskiljas eller när perspektiv på området ska ges.⁴⁶⁵ Man kan även som *Mäntysaari* konstatera att skatterätten tjänar både konkreta och praktiska syften. Staten kan ha flera intressen när staten använder skatterätten som verktyg i olika kontexter, såsom fiskala, fördelningspolitiska, stabiliseringspolitiska och näringspolitiska. Även aktörer i den privata sektorn använder skatterätten för att uppfylla sina lagstadgade plikter och även för att betala mindre skatt.⁴⁶⁶

Utgångspunkten för beskattningen kan anses vara att samhället behöver medel för att sköta vissa uppgifter som berör alla samhällsmedlemmar. Eftersom det är fråga om gemensamma uppgifter är det naturligt att samhällsmedlemmarna även

463 Se *Wikström* 1987, s. 293–297 och *Juanto* 1998, s. 123–125.

464 Se bl.a. *Wikström* 1987, s. 295 och *Juanto* 1998, s. 123–125.

465 Se *Wikström* 1991, s. 507 och *Juanto* 1998, s. 123–125.

466 Se *Mäntysaari* 2018, s. 541–542.

deltar i finansieringen. Beskattningen är således ett medel genom vilket samhället har samlat in och samlar in medel av sina medlemmar för att finansiera verksamheter som samhället upprätthåller för det gemensamma bästa. Beskattningens fiskala målsättning är emellertid inte någon ursprunglig statlig målsättning, utan ett medel för att uppnå vissa målsättningar, framförallt då att samla in medel för den offentliga sektorns verksamhet.⁴⁶⁷ På basen av beskattningens målsättningar kan man även särskilja mellan *fiskala* och *icke-fiskala* skatter. Med icke-fiskala skatter avses då skatter som används som medel för samhällelig styrning, eller också en styrande skatt. En fiskal skatt har i princip inte någon styrande funktion och man talar även om neutral och styrande beskattning, där man med neutral beskattning avser en sådan beskattning genom vilken man enbart strävar till att finansiera den offentliga ekonomin.⁴⁶⁸ Under de senaste årtiondena har beskattningens uppgifter som medel för samhällelig styrning utvidgats för att uppfylla politiska målsättningar inom ett flertal olika områden, såsom exempelvis miljöpolitiska, hälso- och socialpolitiska, regionalpolitiska och kulturpolitiska målsättningar. Det är emellertid fråga om en indirekt styrning som sker genom de val de skattskyldiga gör.⁴⁶⁹

4.2. Omsättningsbeskattning

För att ge ett perspektiv på utvecklingen i Finland, beskrivs även här utvecklingen av konsumtions- och omsättningsbeskattningen. Konsumtionsbeskattningen hör, såsom ovan även framkommit, till de äldsta formerna av beskattning.⁴⁷⁰ Objekten för beskattning har emellertid under årens lopp varierat tämligen mycket. I Finland i början av 1800-talet under storfurstendömet var konsumtionsbeskattningens roll ringa. Finland var ett jordbruksdominerat samhälle var handeln och industrin inte var särskilt utvecklade näringar. Direkta skatter som riktade sig på fastighetsinnehav innehade då en central ställning. Eftersom lantdagen inte sammankallades mellan åren 1809 till 1863, förblev skattesystemet rätt oförändrat under den tiden. Det var dock möjligt att öka tullinkomsterna, då beslut om tullavgifter inte krävde ståndens godkännande. Under mitten av 1800-talet utgjorde tullintäkter följaktligen en stor intäktskälla, från att ha utgjort ca 7 procent av statsintäkterna år 1810 ökade tullintäkternas andel till 34 procent av statsintäkterna på 1850-talet. På 1860-talet skedde den mest betydande skattereformen under storfurstendömet tid

467 Se bl.a. *Tipke* 1993, s. 2 och *Juanto* 1998, s. 127–128.

468 Se även *Andersson & Tikka* 1984, s. 175–180, *Juanto* 1998, s. 133–134 och *Määttä* 2014, s. 313 samt *Linnakangas & Juanto* 2020, s. 217–218.

469 Se *Wikström* 1994, s. 5–6 och *Juanto* 1998, s. 133–134.

470 Se bl.a. kapitel 1.

då inkomstbeskattning togs i bruk. Inkomstbeskattningen blev emellertid inte ännu vid denna tid en permanent del av beskattningen.⁴⁷¹

Den dåtida byteshandelsekonomin möjliggjorde dock att olika punktskatter fick en utbredd användning. Fastän olika konsumtionsskatter uppburits redan mycket tidigare, kräver en bestående konsumtionsbeskattning att näringslivet är tillräckligt utvecklat. Det mest kännetecknande draget för storfurstendömet Finlands statsekonomi under senare delen av 1800-talet var att den indirekta beskattningen ökade kraftigt i förhållande till den direkta beskattningen. Detta framförallt på grund av tullintäkternas kraftiga ökning, men även på grund av att man tog i bruk nya punktskatter. I början av 1900-talet utgjorde de indirekta skatternas andel av skatteintäkterna hela 90 procent.⁴⁷²

Intäkter från olika tullavgifter förblev en central intäktskälla ända fram till första världskrigets början år 1914. Höjdpunkten var år 1911 då över 70 procent av alla skatteintäkter kom från olika tullavgifter. I och med första världskriget minskade utrikeshandeln och därmed även tullintäkterna. För att klara av de finansiella problemen som första världskriget förde med sig, togs bland annat i bruk nya indirekta skatter såsom en temporär reseskatt, en nöjesskatt, en skatt på rätten att skänka ut alkoholhaltiga drycker och en telefonskatt. Efter att första världskriget tagit slut år 1918 och utrikeshandeln kom igång blev tullintäkterna igen en viktig källa för skatteintäkter. Mellan åren 1922 och 1938 rörde sig tullintäkternas andel av alla skatteintäkter omkring 50 procent.⁴⁷³

Den moderna omsättningsbeskattningen anses ha fått sin början i slutet av första världskriget i Tyskland då de stora ekonomiska behoven efter kriget krävde nya former av finansiering.⁴⁷⁴

I Finland togs omsättningsbeskattningen i bruk år 1941 i och med att den *första omsättningskattelagen* (6/41) trädde i kraft 1.2.1941. Utrikeshandeln hade igen på grund av kriget i praktiken avstannat, tullintäkterna som utgjorde en viktig statlig inkomstkälla hade följaktligen sinat, produktionen i samhället var försvagad och ränteutgifterna hade ökat.⁴⁷⁵ Målsättningen var att skapa ett skattesystem som skulle ha gynnsamma effekter på flera samhälleliga områden, såsom arbete, företagande, sparande, konsumtion, betalningsbalans och internationell konkurrenskraft. Det förekom emellertid ett motstånd mot allmänna konsumtionsskatter, bland annat

471 Se bl.a. *Linnakangas, Juanto & Laatikainen* 1994, s. 7–10. Inkomstbeskattning var vid denna tid i bruk mellan åren 1865–1885. Inkomstbeskattningen blev en permanent del av beskattningen från och med början av 1920-talet, se *Linnakangas & Juanto* 2016, s. 282–284.

472 Se *ibid* och även *Kotkansalo* 1977.

473 Se *ibid*.

474 Se bl.a. *Linnakangas* 2014, *Linnakangas & Juanto* 2016, *Kotkansalo* 1967 och *Saukko* 2005.

475 I RP 125/1940 rd som föregick omsättningskattelagen uttrycks explicit att omsättningskattens syfte var att ersätta bortfallet av tullinkomster. Raset i tullinkomster hade framförallt förorsakats av den minskade utrikeshandeln men även av inflationen, se *Juanto* 1998, s. 163.

bland anhängare av en liberal ekonomisk politik och bland de som ansåg att man vid konsumtionsbeskattningen inte kunde beakta skatteförmågan såsom vid den direkta beskattningen. Ur rättsprincipiell synvinkel kan betonas att syftet var dock redan vid stiftandet av den första omsättningsskattelagen att skapa en så *neutral* skatt som möjligt, med andra ord att försöka hindra att skatten inte förorsakar störningar i den ekonomiska strukturen eller i samhället i övrigt.⁴⁷⁶ Av sociala och skattetekniska orsaker befriades från omsättningsskatt bland annat viktiga baslivsmedel, tobak, alkoholdrycker, vatten, vissa energivaror och gödselmedel.⁴⁷⁷

Avsikten var att den första omsättningsskattelagen skulle vara temporär, men en fortsatt ökning av det statliga behovet av finanser gjorde det inte möjligt att avstå från en betydande inkomstkälla.⁴⁷⁸ Man försökte även få medborgarnas stöd för omsättningsskatten genom att kalla den en lyxskatt.⁴⁷⁹

Omsättningsskattelagen baserade sig på ett kombinerat produktions- och detaljhandelssystem. Grossisthandeln behövde inte alls betala skatt för sin försäljning. Syftet var att undvika en kumulation av skatt eller dubbelbeskattning, som även står i strid med *neutralitetsprincipen*.

Dubbelbeskattning försökte även undvikas bl.a. genom att produktionsledet kunde köpa och importera sådana råvaror och halvfabrikat skattefritt som behövdes i produktionen samt genom att restauranger och caféer kunde i sin beskattningsbara försäljning dra av de beskattningsbara inköpspriserna för varor som serverades och för råvaror. Försäljning till utlandet och till staten var skattefri medan import av varor belagda med tullavgift var skattepliktig.⁴⁸⁰

Den andra omsättningsskattelagen (941/1941) var i kraft från 1.1.1942 till slutet av år 1950. Den baserade sig också på ett kombinerat produktions- och detaljhandelssystem såsom den första lagen. Lagen förde med sig vissa förändringar. Exempelvis måste industriföretag på grund av skattetekniska skäl avstå från sin skattefria inköpsrätt av maskiner och apparater de använde sig av. Uthyrning av varor och loggianläggningarnas uthyrning av rum blev skattepliktig. Även frisör- och barberarföretagens verksamhet blev till vissa delar skattepliktig såsom försäljningen till staten och dess anstalter. Skattefriheten för importerade varor begränsades.⁴⁸¹ Det förekom emellertid viss inkonsekvens i definitionen av skattskyldiga och skattebasen vilket ledde till att både under den första och andra omsättningsskattelagen upplevdes uttag och kontroll av skatt i viss mån komplicerat.⁴⁸² Såsom även *Saukko* kan man

476 Se bl.a. *Pesonen* 1974, s. 192–194 och *Saukko* 2003, s. 3–4

477 Se bl.a. *Linnakangas* 2014, s. 183–184 och *Linnakangas & Juanto* 2016, s. 320–321.

478 Se *Liikevaihtoverotoimikunnan mietintö* 1989: 24 och *Saukko* 2005, s. 40–41.

479 Se bl.a. *Pesonen* 1974 och *Saukko* 2005, s. 40–41.

480 Se *Liikevaihtoverotoimikunnan mietintö* 1985:3 och *Liikevaihtoverotoimikunnan mietintö* 1989: 25.

481 Se bl.a. *Linnakangas & Juanto* ja *Laatikainen* 1994, s. 14–15 och *Linnakangas* 2014, s. 184.

482 Se bl.a. *Liikevaihtoverotoimikunnan mietintö* 1989: 24, *Linnakangas* 1991, s. 9 och *Saukko* 2005, s. 42–43.

hävda att dessa omsättningsskattelagar tydligt påverkade både varors absoluta och relativa priser, förvrängde konkurrensen och var beroende av produktionsmetoder och valda företagsformer.⁴⁸³ Sett ur *neutralitetsprincipens* och *likställighetsprincipens* synvinkel, som hör till utgångspunkterna för dagens beskattning, stod detta i strid med dessa principer.

Den tredje omsättningsskattelagen (605/1950) trädde i kraft i början av år 1951 och var i kraft till slutet av år 1963. Med denna lag övergick man från ett tvåstegs-system till ett system med produktionskatt i ett steg. Produktionsledet erlade skatt för försäljning av varor de tillverkat till grossist- eller detaljhandeln eller till konsumenterna. För att förhindra dubblering av skatt fick industriföretag köpa råvaror och halvfabrikat för tillverkningen av sina produkter skattefritt. Arbetslag skulle av skattetekniska skäl erlagga skatt för sin produktionsinsats men det enligt en lägre procent än industriföretag. Till skillnad från de tidigare omsättningsskattelagarna befriades sådana varor från skatt som användes i en första användning inom produktionsverksamhet.⁴⁸⁴

Förteckningen på skattefria varor blev också längre. Bland annat livsmedel och flera basförnödenheter, apoteksvaror, vatten, vissa energivaror, fodervaror, gödsel, lantbruksmaskiner, tidningar och tidskrifter samt böcker hörde till de skattefria varorna. Skattebasen minskade följaktligen på grund av detta.⁴⁸⁵ Den tredje omsättningsskattelagen led dessvärre av liknande administrativa och materiellt rättsliga problem som de föregående lagarna. Till exempel var gränsdragning mellan beskattningsbara och skattefria förnödenheter samt mellan skattepliktiga och icke-skattepliktiga aktörer svår. Ett av de största problemen var att skatten dubblerades och det slumpmässigt.⁴⁸⁶ Systemet var inte enhetligt och förorsakade snedvridningar i konkurrensen samt olika konstgjorda arrangemang för att undvika skatt. Eftersom systemet gjorde det möjligt att minimera skatten och det förekom klara neutralitets- och likabehandlingsproblem, fanns det starka belägg för att frångå systemet med produktionskatt i ett steg. Neutralitetsproblemen, som då räknades höra till de skattepliktigas likabehandlingsproblem, kunde inte förklaras med skattepolitiska linjedragningar, vilket gjorde att lagstiftningen måste även av rättsstatliga skäl ändras.⁴⁸⁷

Man kan här såsom *Saukko* konstatera att neutralitetsutgångspunkterna för den nuvarande mervärdesbeskattningen har sin grund i utgångspunkter som betonar *jämlikhet, likabehandling, rättvisa* och *rättssäkerhet*.⁴⁸⁸ Neutralitet kan ses ur flera

483 Se *Saukko* 2005, s. 42–43.

484 Se t.ex. *Kotkansalo* 1977, s. 26–28, *Linnakangas* 1991, s. 8 och *Linnakangas & Juanto* ja *Laatikainen* 1994, s. 14–15.

485 Se *ibid.*

486 Se bl.a. *Pesonen* 1951, s. 51–55 och *Pesonen* 1960, s. 59–67.

487 Se *Saukko* 2005, s. 43–44.

488 Se *ibid.* Se även *Hemels* 2014, s. 413–436

olika synvinklar, varav en innebär t.ex. en enhetlig beskattning av likadana ekonomiska fenomen. I sådana fall anknyter neutraliteten till *horisontell rättvisa*, vilket innebär att skattskyldiga med samma skatteförmåga ska behandlas på samma sätt i beskattningen. Kraven på enhetlig beskattning kan anses härledas från grundlagen i den nuvarande finländska grundlagen är stadgan om jämlikhet i 6.1 § GL, i enlighet med vilken medborgarna är jämlika inför lagen. Skatteförmågeprincipen kan kopplas till stadgan om jämlikhet i grundlagen och med det som grund kan man kräva att sinsemellan likadana fall ska beskattas på samma sätt. Jämlikhetsprincipen förekommer även bl.a. i internationella fördrag och i andra länders grundlagar. Fastän beskattningen inte utgör det mest centrala tillämpningsområdet för jämlikhetsprincipen, har den betydelse för lagstiftaren och lagtillämparen också inom beskattningens område.⁴⁸⁹

Den fjärde omsättningskattelagen (532/63) trädde i kraft från och med början av år 1964. Man övergick nu till ett system där skatt uppbars i alla skeden av ekonomiskt utbyte och i varje steg i utbytet erlades skatt enligt samma procent för differensen mellan varans försäljnings- och inköpspris, med andra ord för det mervärde som varan skapade i företaget. Skatten riktades sålunda på varans hela konsumentpris. Lagen ifråga baserade sig till stora delar på mervärdesskattesystemet och hörde i den egenskapen till de första i världen.⁴⁹⁰

Syftet med lagen var att skapa ett skattesystem där man kunde göra sig av med de problem som de föregående omsättningslagarna dragits med men ändå bevara skattens avkastning och dess administrativa genomförbarhet. Beskattningen skulle nu rikta sig mer jämlikt på olika områden inom näringslivet och sådana förhållanden skulle avlägsnas som ledde till ojämlikhet och snedvridningar inom beskattningen. Lagens huvudsakliga målsättningar kan därmed sägas ha varit att bevara nivån på statens intäkter och avlägsna sådana effekter som belastade systemets verksamhet samt att uppnå likabehandling eller neutralitet genom att ta i beaktande administrativa och ekonomisk- och socialpolitiska målsättningar.⁴⁹¹

Man försökte förhindra att dubbling av skatt skulle förekomma genom ett system för inköpsavdrag. Avdragsrätten var emellertid begränsad och den skattskyldige fick göra avdrag enbart för varor avsedda för försäljningsändamål, till vilka räknades, förutom varor för återförsäljning varor som ingick i varorna som såldes samt varor som användes i framställningen av dessa varor för första gången.⁴⁹²

En av målsättningarna med lagen var också att kretsen av skattskyldiga skulle vara så vidsträckt som möjligt. I princip var den som utförde försäljning av varor i form

489 Se bl.a. *Andersson* 2000, s. 17–18 och *Vanistendaal* 1998, s. 22–24. Se mer om neutralitet nedan.

490 Se bl.a. *Linnakangas & Juanto* ja *Laatikainen* 1994, s. 16–17 och *Linnakangas* 2016, s. 323–324.

491 Se bl.a. *Liikevaihtoverokomitea* 1958, s. 5–6, 40–45.

492 Se bl.a. *Linnakangas & Juanto* ja *Laatikainen* 1994, s. 16–17 och *Linnakangas & Juanto* 2016, s. 323–324.

av företagsverksamhet skattskyldig. Skattskyldiga var således näringsidkare inom industrin, grossist- och detaljhandeln, restaurang- och näringstjänster samt arbetstjänster. Flera typer av tjänster blev dock utanför lagens tillämpningsområde, exempelvis transport- och logitjänster samt planerings-, konsult- och reklambyråtjänster. Även byggnadsarbetstjänster förblev utanför lagens tillämpningsområde, medan typiska tjänster som underleverantörer utförde beskattades.⁴⁹³ Omsättningsskatten var i princip lika stor gällande alla varors konsumentpriser. Av social- och ekonomiskpolitiska orsaker samt av skattetekniska skäl avlägsnades skatten som belastade konsumentpriset för vissa varors del. Försäljningen av alla beskattningsbara varor skedde i alla faser av det ekonomiska utbytet enligt samma skatteprocent.⁴⁹⁴

Trots att en central avsikt med den fjärde omsättningsskattelagen var att rikta beskattningen mer tydligt mot konsumtionen och lagen till stora delar baserade sig på mervärdesskattesystemet, så medförde den ändå att dubbling av skatt uppstod i vissa situationer.⁴⁹⁵ I synnerhet särskilda avdragsrättigheter och tilläggsskatter ledde till att skattesystemet uppfattades vid sidan om den primära fiskala uppgiften även ha en styrande påverkan på samhällsverksamheten. I en sådan situation kunde det också medvetet ske kränkningar av systemets materiella, såsom neutralitet, och systematiska, såsom enhetlighet, premisser.

I detta sammanhang kan framhållas att det emellertid i princip förekommer en skillnad mellan en *neutral* och en *enhetlig* beskattning.⁴⁹⁶ En enhetlig beskattning innebär framförallt att en diskriminerande skattebehandling av skattskyldiga bör undvikas av rättviseskäl och ses då som en del av ett rättvist skattesystem. Med neutralitet försöker man förhindra att ekonomiska förfaranden som är likvärdiga innan skatt blir av olika värde efter skatt och skatten sålunda påverkar den ekonomiska planeringen. I praktiken är dock gränsen mellan neutralitet och enhetlighet inte så klar och en enhetlig beskattning ses ofta som en del av neutralitet. Sett ur denna synvinkel innebär ett neutralt och rättvist skattesystem bl.a. breda skatteunderlag och låga skattesatser.⁴⁹⁷ Men målsättningar gällande ett neutralt och rättvist skattesystem kan i vissa andra avseenden hamna i konflikt med varandra, exempelvis ifall neutralitet betraktas i första hand som ett sätt att säkerställa en effektiv ekonomi. En möjligast effektiv allokering av resurser kan till exempel kräva att man frångår vissa skatteavdrag. Ur rättvisesynpunkt kan skatteavdragen däremot ingå i skattesystemet, eftersom målsättningar gällande rättvisesynpunkter i beskattningen kräver att den skattskyldigas individuella situation tas i beaktande då man bedömer skatteförmågan.⁴⁹⁸

493 Se *ibid.*

494 Se *ibid.*

495 Se t.ex. *Saukko* 2005, s. 46–47.

496 Se bl.a. *Gunnarsson* 1998, s. 458–460 och *Ranta-Lassila* 2002, s. 45–46.

497 Se *ibid.*

498 Se *ibid* och *Buchanan & Brennan* 1980, s. 32–34.

Den fjärde omsättningskattelagen ändrades flera gånger men var i kraft ända till år 1991, det vill säga i 27 år. De viktigaste ändringarna som berörde skattesystemets grunder gällde olika skatteavdrag för industribyggnader och för anskaffning av industriella maskiner och apparater på 1970-talet. Den s.k. oljekrisen på 1970-talet påverkade även omsättningsbeskattningen på så sätt att då konsumentpriserna steg så befriades bränslen från omsättningskatt år 1974 och inkluderades istället inom punktskatterna.⁴⁹⁹

Den femte omsättningskattelagen (559/1991) trädde i kraft 1.10.1991 och gällde enbart till 31.5.1994 då mervärdesskattelagen (1501/1993) trädde i kraft 1.6.1994. De främsta orsakerna till att lagen kom till var bland annat att skattebasen var begränsad, det skedde dubbling av skatt på grund av restriktioner i avdragsrätterna och det förekom s.k. dold skatt. För att avlägsna dessa missförhållanden ville man utvidga skattebasen och avskaffa restriktionerna i avdragsrätten för anskaffningar av s.k. insatsvaror. Det system man strävade efter var ett mervärdesskattesystem som skulle vara så neutralt som möjligt och som skulle främja ekonomisk effektivitet på så sätt att dubbling av skatt och skattestöd minimerades.⁵⁰⁰ Den femte omsättningskattelagen förde med sig vissa förändringar som gjorde att skattesystemet blev mer klart och tydligt. Lagstiftningstekniskt motsvarade den tidens krav på så sätt att man i framtiden kunde utveckla beskattningen till att vara i enlighet med internationell praxis.⁵⁰¹ Syftet var att sträva till en beskattning som riktar sig mer på konsumtionen och som är enhetlig, jämlik och mer genererande.⁵⁰²

4.3. Mervärdesskattelagstiftningen

Mervärdesskattelagen (1501/1993) trädde sedan i kraft 1.6.1994. Regeringen gav sin proposition, RP 88/1993, till mervärdesskattelag till riksdagen i juni 1993. Syftet var att mervärdesskatten skulle fungera som en allmän konsumtionsskatt liksom omsättningskatten. Till målsättningarna hörde att avlägsna vissa förvrängningar som omsättningsbeskattningen hade på produktionen och konsumtionen samt att göra konsumtionsskattesystemet mer tydligt. I enlighet med regeringens proposition skulle reformen bl.a. förstärka nationalekonomin och förbättra konkurrens-

499 Se bl.a. *Linnakangas & Juanto ja Laatikainen* 1994, s. 16–17 och *Linnakangas* 2016, s. 323–324 samt *Saukko*, 2005 s. 46–47. År 1986 stadgades importerade bränslen igen att tillhöra gruppen omsättningskatter, se *Liikevaihtoverotoimikunnan mietintö* 1989 s. 36–38.

500 Se bl.a. *Liikevaihtoveropohjan laajentamistyöryhmän mietintö* 1992, s. 32–34.

501 Se bl.a. *Linnakangas & Juanto ja Laatikainen* 1994, s. 17–18 och *Linnakangas* 2016, s. 325.

502 Se *Liikevaihtoveropohjan laajentamistyöryhmän mietintö* 1992 s. 32–34 och *Saukko* 2005, s. 46–47. På grund av att reformerna var ekonomiskt och administrativt sett betydande, ändrades omsättningsbeskattningen stegvis, t.ex. skedde förändringar av beskattningsförfarandet och skatteförvaltningens organisation i början av år 1989 och år 1991 gjordes en lagteknisk reform, se RP 88/1993 rd, s. 6–7.

kraften för både företag inom exportindustrin och på den inhemska marknaden. Därtill skulle reformen ha positiv verkan på statens finansiella ställning och även på sysselsättningen på lång sikt.⁵⁰³

Som en konsumtionsbeskattning kan man säga att mervärdesskattesystemet är mer utvecklat än omsättningskattesystemet. De båda systemen har emellertid mycket gemensamt vad gäller bland annat deras utgångspunkter, sätt de förverkligas på och vilka brister de har. Vissa centrala skillnader förekommer också. Karakteristiskt för omsättningsbeskattningen var en fokusering på varor, medan mervärdesbeskattningen riktar sig generellt på konsumtion av varor och tjänster. En annan märkbar skillnad är även att inom omsättningsbeskattningen kunde storleken på skatten variera utan några egentliga skattemässiga grunder för varor som hörde till beskattningens område. En tredje förekommande skillnad är att inom omsättningsbeskattningen saknades skatteavdragsrättigheter för anskaffningar av insatsvaror för produktions- och distributionsverksamhet, vilket ledde till att skatten dubblerades och slutpriserna kunde innehålla en dold omsättningsskatt.⁵⁰⁴ Dessa problem som omsättningsbeskattningen led av påverkade bl.a. nyttigheternas relativa priser och förorsakade onödig allokering av ekonomiska resurser. Mervärdesbeskattningen anses bättre ta hänsyn till neutralitetssynvinklar men även aspekter gällande skattskyldigas jämlikhet, rättvisa och rättssäkerhet.⁵⁰⁵

503 Se RP 88/1993 rd, s. 28–30.

504 Se bl.a. *Linnakangas & Juanto* ja *Laatikainen* 1994, s. 18–20 och *Saukko* 2005, s. 49–51.

505 Se mer om neutralitet nedan. Då Finland blev medlem i EU år 1995 skedde betydande förändringar i mervärdesskattelagen, Det har skett flera förändringar i lagen också efter det och antalet stadgan har ökat betydligt, se bl.a. *Linnakangas & Juanto* ja *Laatikainen* 1994, s. 17–18 och *Linnakangas & Juanto* 2016, s. 325 samt *Linnakangas & Juanto* 2020, s. 280–281.

5 MERVÄRDESSKATTEN OCH FRAMTIDEN

5.1. Allmänt om reformen av mervärdesbeskattningen i EU

Det gemensamma mervärdesskattesystemet i EU utgör en viktig del av den inre marknaden. Till dess fördelar hör att det underlättat handeln på den inre marknaden genom att avlägsna hinder som förvränger konkurrensen och begränsar den fria rörligheten för varor och tjänster. Mervärdesskatten är även en betydande och växande inkomstkälla inom EU och för medlemsländerna. Som en bredbaserad konsumtionsskatt har mervärdesskatten betraktas som en av de skatteformer som bäst befrämjar tillväxt.⁵⁰⁶

Till de största nackdelarna med systemet har visat sig höra att det inte lyckats svara mot de utmaningar som den världsomspännande digitala och rörliga ekonomin ställer. Det nuvarande mervärdesskattesystemet var i första hand avsett att användas för en övergångsperiod och målsättningen var att transaktioner inom medlemsländerna och mellan medlemsländerna skulle behandlas skattemässigt på samma sätt. Då den inre marknaden skulle öppna år 1993 visade det sig att ett slutgiltigt skattesystem inte kunde tas i bruk i tid för att möjliggöra fri rörlighet för varor och tjänster och säkerställa skatteuppbörden. Det övergångssystem som togs i bruk har än så länge varit det rådande.

Systemet är till vissa delar splittrat och komplicerat för företag som bedriver gränsöverskridande verksamhet. Därtill är systemet utsatt för bedrägerier, bland annat på grund av att transaktioner inom landet och transaktioner som överskrider landsgränser behandlas olika skattemässigt sett och då varor och tjänster kan inhandlas momsfrött på den inre marknaden.⁵⁰⁷

EU-kommissionen har åtminstone sedan år 2010 velat reformera mervärdesskattesystemet mot ett slutgiltigt och enhetligt system, då man gav ut en grönbok om mervärdesskattens framtid, KOM (2010)695. Bland annat övergav man här målsättningen om tillämpning av ursprungslandsprincipen för en tillämpning av destinationsprincipen, så att skatteinkomsterna bättre kan styras till det medlemsland eller den destination där konsumtionen i huvudsak sker.⁵⁰⁸ År 2016 kom EU-kommissionen sedan med en verksamhetsplan för hur det gemensamma

506 Se bl.a. *Juanto, Punavaara & Saukko* 2018, s. 315–318, KOM/2017/0566 och *Merckx & Gruson* 2019, s. 136–138.

507 Se *ibid.*

508 Se KOM (2010) 695 och *ibid.*

mervärdesskattesystemet skulle svara på de nya utmaningarna, KOM (2016) 148.⁵⁰⁹ Här listar man en rad brådskande åtgärder och åtgärder på medellång sikt för hur mervärdesskattesystemet bättre kunde svara mot dagens utmaningar och bli mindre komplicerat. Till de brådskande åtgärderna hör bland annat att förbättra samarbetet mellan skattemyndigheterna i olika medlemsländer och att effektivera den elektroniska skatteförvaltningen. Till de viktigaste åtgärderna på medellång sikt hör att beskatta leveranser av varor mellan företag inom EU på samma sätt som inrikes leveranser. Målet är att alla leveranser av varor och tjänster på den inre marknaden både inrikes och över gränserna skulle behandlas på samma sätt. Beskattningen bör ske i det land där köparen finns (destinationsprincipen) och mervärdesskatten ska redovisas och betalas av säljaren.

År 2018 utgav EU-kommissionen ett direktivförslag om införande av detaljerade tekniska åtgärder för funktionen av det slutgiltiga mervärdesskattesystemet för handel mellan medlemsstater, KOM(2018) 329. Förslaget har sin grund i kommissionens tidigare förslag och synpunkter. Enligt förslaget ska ett tillhandahållande av varor mellan beskattningsbara personer inom EU ge upphov till en enda beskattningsbar transaktion, ett s.k. unionsinternt tillhandahållande av varor. Det föreslås även bl.a. en ny omsättningslandsregel för sådana tillhandahållanden vilken innebär att omsättningslandet ska vara det land där varorna finns när transporten avslutas. Som huvudregel ska gälla att säljaren ska redovisa och betala skatten i det land där köparen är etablerad. En enda kontaktpunkt, en s.k. *One Stop Shop*, för säljare som inte är etablerade i beskattningslandet ska införas för att underlätta för säljaren. Enligt dessa regler ska säljaren kunna redovisa och betala skatten i det land där denne är etablerad. Därmed behöver säljaren endast vara registrerad till mervärdesskatt i ett medlemsland samt redovisa och betala mervärdesskatten för varorna till skattemyndigheten i det medlemslandet.⁵¹⁰

Inom EU har man sålunda redan en längre tid sett behov av en grundlig reform av mervärdesskattesystemet men det rådande systemet har visat sig vara svårt att förnya, bland annat på grund av kravet på enhällighet bland medlemsländerna gällande beslut om skattelagstiftningen. I det följande ses närmare på kravet på enhällighet i lagstiftningsprocessen, förslagen på digiskatt, den styrande funktionen för mervärdesskatten och dess roll under kristider.

509 Se KOM (2016) 148.

510 Se KOM (2018) 329. Se även Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 315–318 och Merx & Gruson 2019 samt Finansdepartementet 2018.

5.2. Lagstiftningsprocessen

Frågan om skattelagstiftningsprocessens ändamålsenlighet i EU har varit föremål för diskussion. Kravet på enhällighet i beslutsfattandet är något som många anser sätter hinder och begränsningar för reformer av skattelagstiftningen. EU-kommissionen har kommit fram med en plan på hur man i framtiden kunde öka beslut med kvalificerad majoritet istället för beslut som kräver enhällighet.⁵¹¹ I dagens läge nås inte enhällighet i viktiga skattereformer eller så leder kravet på enhällighet till att slutresultatet urvattnas på grund av vissa länders motstånd. EU-kommissionens plan består av fyra skeden.

I det första skedet borde EU-medlemsländerna komma överens om att övergå till beslut med kvalificerad majoritet i sådana reformer av beskattningen, vilkas målsättning är att förbättra samarbetet mellan medlemsländerna och det ömsesidiga biståndet vid bekämpningen av skattebedrägeri och skatteundandragande. I detta skede skulle beslut med kvalificerad majoritet också gälla för EU:s administrativa bestämmelser som berör företag, exempelvis förenhetligade rapporteringsskyldigheter.

I det andra skedet skulle beslut med kvalificerad majoritet tas i bruk i frågor där man med beskattningens hjälp stöder andra samhällspolitiska målsättningar, såsom bekämpningen av klimatförändringen och befrämjandet av miljöskyddet samt folkhälsan.

I det tredje skedet skulle man med en övergång till beslut med kvalificerad majoritet försäkra sig om att reformer inom t.ex. mervärdesbeskattningen, där reglerna redan är långt förenhetligade, inte skulle kvävas av något enskilt medlemslands motstånd. Genom att göra EU-beslutsfattandet snabbare kunde medlemsländerna bättre följa med i den tekniska utvecklingen och med förändringar på marknaden.

I det fjärde skedet skulle man övergå till beslut med kvalificerad majoritet i sådana viktiga skatteärenden, som är nödvändiga att förverkliga för att säkerställa en rättvis och konkurrenskraftig beskattning inom EU, till exempel den gemensamma konsoliderade bolagsskattebasen (CCCTB) och det nya beskattningssystemet för den digitala ekonomin. I synnerhet framskridandet av CCCTB har lidit på grund av kravet på enhällighet och förhandlingarna har flera gånger strandat, eftersom några EU-länder inte förbundit sig tillräckligt väl till förhandlingarna. CCCTB är avsett att vara en effektiv beskattningsmodell för att undvika kringgående av skatt och som ska göra företagsverksamheten både enklare och förmånligare på EU:s inre marknad.⁵¹²

Målsättningen är att medlemsländerna skulle komma till det tredje och fjärde skedet innan slutet av år 2025. Enligt EU-kommissionen kan man skrida till ovan nämnda åtgärder utgående från artikel 48.7 FEU, den s.k. *passerelle*-klausulen, i

511 Se COM (2019) 8 final.

512 Se COM (2019) 8 final.

enlighet med vilken det under vissa förhållanden är möjligt att övergå till beslut med kvalificerad majoritet och ordinarie lagstiftningsförfarande, utan att det behöver ske ändringar i EU:s grundfördrag.⁵¹³

Beskattningen utgör det sista av EU:s politikområden som baserar sig uteslutande på kravet på enhällighetsbeslut. Under de senaste 30 åren har processerna för beslutsfattande inom andra politikområden utvecklats i och med ekonomiska, sociala, teknologiska och miljöförändringar. Beslut med kvalificerad majoritet utgör där det normala förfarandet, även inom sådana politikområden som är lika politiskt känsliga som beskattningen är.

I enlighet med EU-kommissionen gäller i dagens moderna och integrerade EU att ett rent nationellt förhållningssätt till beskattningen inte längre fungerar. Enhällighetsbeslut är varken ett praktiskt eller effektivt sätt att göra beslut. I de flesta fall är nationella och gemensamma intressen sammanflätade. Globaliseringen och digitaliseringen har skapat gemensamma utmaningar som kräver gemensamma lösningar.⁵¹⁴

Kravet på enhällighet berättigas ofta genom att hävda att medlemsländerna inte får förlora sin suveränitet inom ett så viktigt område som beskattningen. Farhågorna är ofta stora att makten över skattepolitiken flyttas till Bryssel och att det sker en full harmonisering av samtliga skatterater. Men globaliseringen och digitaliseringen har emellertid fört med sig en stor mängd rörligt kapital som kan undgå beskattning jämförelsevis lätt uttryckligen för att skattelagstiftningen utgör en fråga för medlemsländerna. Vissa EU-medlemsländer har också medvetet anpassat sina skattesystem så att skattebasen drar till sig från andra medlemsländer till dessa länders förfång, exempelvis genom särskilt låga rater för företagskatt eller kapitalvinstskatt, genom annan särskilt gynnsam behandling inom företagsbeskattningen eller genom förmånliga skatteavtal med olika så kallade skatteparadis. Denna utveckling har även lett till en situation där medlemsländernas suveränitet i skattefrågor ibland betraktats som imaginär och endast existerande till pappers.

Ur finländsk synvinkel har EU-kommissionens initiativ också stött på kritik. Man befarar bland annat att skatteintäkterna kommer att minska och att finansieringen av välfärdsstaten kommer att kollapsa.⁵¹⁵ Man tror också att förfarandet med kvalificerad majoritetsröstning kunde utnyttjas för dåligt förberedda projekt, såsom den s.k. *digiskatten*, vilket kunde vara till nackdel särskilt för mindre medlemsländer som Finland.⁵¹⁶ Finländska företag kunde även drabbas av höga administrativa kostnader för projekt som inte skulle medföra skatteintäkter för Finland eller där kostnaderna skulle överstiga de skatteintäkter som fås. Mindre medlemsländer antas

513 Se ibid och artikel 48.7 FEU.

514 Se *COM* (2019) 8 final.

515 Se bl.a. *Isomaa–Myllymäki* 2019.

516 Se mer om den s.k. digiskatten nedan.

därtill få lida vid projekten med den gemensamma konsoliderade bolagsskattebasen (CCCTBP) och då det digitala fasta driftstället styr skatteintäkter till de större medlemsländerna.⁵¹⁷

EU har emellertid även möjlighet att utnyttja artikel 192.2 FEUF som inkluderar en motsvarande klausul som art. 48.7 FEU men för miljöändamål som även är föremål för enhällighetsbeslut, men också bestämmelser av främst skattekaraktär. Denna möjlighet kunde vara av relevans med avseende på förändringen av beskattningen i enlighet med målsättningar om en hållbar utveckling, såsom vid kampen mot miljöförändringar och för att uppnå de målsättningar som EU ställt upp inom miljöområdet.

Ett steg mot en större och mer utbredd användning av beskattning relaterat till miljön, även utnyttjande av till exempel mervärdesskatten för att gynna hållbara varor och tjänster⁵¹⁸, är dock inte möjlig utan större flexibilitet i beslutsprocessen inom EU, såsom vid det ordinarie lagstiftningsförfarandet, vilket krävs för att införa de nödvändiga skatteinstrumenten och marknadsmekanismerna som kan främja gemensamma miljömålsättningar. Färre förvrängningar och mindre fragmentering mellan medlemsländernas skattesystem skulle också i bästa fall kunna vara ett resultat av detta.

5.3. Digiskatt

I dagens läge beskattas inte digital verksamhet i någon betydande utsträckning på andra sätt än annan verksamhet varken i den direkta eller i den indirekta beskattningen. Beskattningsrätten gällande den digitala verksamheten fördelas vid gränsöverskridande transaktioner mellan de ifrågavarande länderna i enlighet med allmänna principer i beskattningen och genom att exempelvis tillämpa principerna om bosättningsland och källstat.⁵¹⁹

Vid beskattning av digital verksamhet är det av central betydelse att avgöra i vilket land intäkter från varu- eller tjänsteflödena antas ha tillkommit. Man har utgått ifrån att intäkter ska beskattas i de land där de tillkommer. Man kan använda olika principer för värdekedjor eller internprissättning som hjälp vid fördelningen av intäkter mellan olika länder. Ett av problemen är här dock att veta när och till vilken del en viss intäkt anses ha tillkommit i ett visst land, det vill säga på vilka grunder en viss intäkt hör till ett visst land.⁵²⁰

517 Se bl.a. *Isomaa–Myllymäki* 2019.

518 Se mer i artikel Mervärdesskatt och hållbar utveckling.

519 Se bl.a. *Malmgrén & Nissinen* 2019 och *Linnakangas* 2020, s. 321–332.

520 Se *ibid.*

Vid definitionen av fast driftställe i enlighet med OECD:s modellskatteavtal betonas starkt principen att verksamheten bör idkas fysiskt i källstaten för att källstaten ska ha beskattningsrätt. Eftersom digital verksamhet inte nödvändigtvis förutsätter fysisk verksamhet i en viss stat för att erhålla intäkter, får intäktens källstat nödvändigtvis inte beskattningsrätt enligt de nuvarande reglerna om fast driftställe.⁵²¹

Inom OECD har man åtminstone sedan år 2015 rettet ut beskattningsfrågor gällande digital verksamhet.⁵²² I ett diskussionsdokument från år 2019 ställs frågorna hur man skulle definiera beskattningsrätten för digital verksamhet och fördelningen av den och hur man kunde förhindra att skatteintäkterna försvinner till länder med låg beskattning eller nollbeskattning. Man eftersträvar här framförallt en utvidgning av beskattningsrätten för det land där konsumenterna/användarna eller marknaden är belägen. Konsument- eller användarsynvinkeln skulle endast gälla väldigt digitaliserad affärsverksamhet, medan marknadssynvinkeln kunde tillämpas mer brett på all typ av affärsverksamhet. Ur dessa synvinklar skulle beskattningsrätten vara där användarna eller marknaden är belägna, oberoende av företagets fysiska placering. En annan synvinkel som förs fram gäller i vilket land affärsverksamheten har en betydande ekonomisk närvaro. Med detta avses inte enbart fysisk närvaro, utan förutsättningarna kunde uppfyllas utgående från kriterier som man kommer skilt överens om, såsom utgående från användarnas eller datans placering eller utgående från volymen på utbudet av det digitala innehållet. Synvinkeln som baserar sig på ekonomisk närvaro har ansetts vara det alternativ som är administrativt sett enklast att genomföra, varigenom implementeringen och tillämpningen av den kunde vara mest effektivt.⁵²³

Vid fördelningen av intäkterna skulle man enligt förslaget inte tillämpa den s.k. *armlängdsprincipen* som nu används, utan det vore möjligt att till exempel på förhand komma överens om en viss procent, enligt vilken intäkterna skulle fördelas till användarstaten. I alternativet med ekonomisk närvaro kunde fördelningen av intäkterna exempelvis grunda sig på en partiell fördelningsmetod, var man bestämmer det intäktunderlag som ska fördelas och de fördelningsnycklar som behövs för att fördela skatteunderlaget. Dessutom måste man lösa problemet med *dubbelbeskattning* så att inte samma skattskyldig betalar skatt för samma inkomst i två olika länder utan någotdera av länderna skulle ta bort den dubbla beskattningen.⁵²⁴

Även i EU har man utrett frågor gällande beskattning inom den digitala ekonomin. EU-kommissionen gav år 2018 ut två förslag på direktiv om beskattning av digital verksamhet, COM (2018) 147 om fastställande av regler med avseende på

521 Se t.ex. *Vero.fi* 2020, stycke 1.3.

522 Se bl.a. *OECD* (2015b). Se även *Westberg* 2002, s. 187–191 och diskussionen om en *bit skatt*.

523 Se *ibid* och *Malmgrén & Nissinen* 2019 samt *Linnakangas* 2020, s. 321–332.

524 Se *ibid*. OECD ska ge ut en slutrapport under år 2020, med förslag om att ändra skattebestämmelserna så att digital verksamhet tas bättre i beaktande.

bolagsbeskattning av en betydande digital närvaro och COM (2018) 148 om ett gemensamt system för skatt på inkomster från tillhandahållande av vissa digitala tjänster.⁵²⁵ Det första direktivet gällde framförallt digitalt fast driftställe och i det andra föreslås ett temporärt direktiv för att beskatta vissa digitala tjänster.

Med nämnda direktivförslag försöker EU förhindra en fragmentering av lösningar gällande beskattning av digital verksamhet. Utgångspunkten i direktivförslagen är att medlemsländernas ensidiga lösningar kan förorsaka betydande störningar på EU:s inre marknad. EU-kommissionens målsättning är också att utvidga beskattningsrätten till sådana multinationella företag såsom Apple, Google och Amazon som inte i någon hög grad har betalat skatt i länder där företagen har en stor kundkrets.

I enlighet med det andra direktivförslaget, det s.k. *Digital Services Tax* – förslaget (DST), skulle beskattningsbara tjänster vara reklam i digitalt gränssnitt, förmedlingstjänster och överföring av data om användare och användarnas verksamhet i digitala gränssnitt. De företag som erbjuder dylika digitala tjänster skulle betala en skatt på tre procent. Skatten skulle uppbäras i de medlemsländer där användarna är belägna. Skatten förutsätter inte att användarna har betalat för tjänsten åt det skattskyldiga företaget.⁵²⁶

Förslagen till direktiv grundar sig på artikel 113 FEUF och måste godkännas av alla medlemsstater enhälligt.

Vid internationell företagsbeskattning är principen att vinst beskattas där *mervärdet* skapas. I förslaget till direktiv får den medlemsstat där de som konsumerar en digital tjänst är belägna en del av beskattningsrätten. Detta därför att den information som konsumenterna ger eller det innehåll som de skapar utgör bland de viktigaste element som skapar mervärde för företaget. I förslaget förblir det emellertid oklart hur stor vikt den information som konsumenterna ger eller det innehåll som de skapar utgör för företagets mervärde.⁵²⁷

I Finland skulle exempelvis ett skattskyldigt företag betala skatten till Finland och till de andra EU-medlemsländer där det finns användare. Skatteunderlaget skulle bestämmas enligt direktivets regler. Den föreslagna skatten skulle emellertid höja det totala skattetrycket i Finland och i övriga EU-medlemsländer. Det totala skattetrycket skulle dock påverkas av huruvida skatten kan dras av från samfundsskatten eller från den beskattningsbara inkomsten eller om den övervältras på priset för tjänsterna. Detta skulle i varje fall förutsätta en förändring av den nationella lagstiftningen.⁵²⁸

525 Se COM (2018) 147 och COM (2018) 148.

526 Se COM (2018) 148 och *Malmgrén & Nissinen* 2019 samt *Linnakangas* 2020, s. 321–332.

527 Se COM (2018) 148 och Statsrådets U-skrivelse U 22/2018 rd.

528 Se *ibid.*

EU:s direktivförslag har fått kritik på flera plan. Bland annat är det beträffande DST-skatten oklart huruvida det är fråga om en direkt eller indirekt skatt. Enligt EU-kommissionen är det fråga om en temporär indirekt skatt, som ur ett längre perspektiv ska stadgas som en direkt skatt. Temporära lösningar kan emellertid kritiseras utgående från kraven på förutsägbarhet och rättssäkerhet inom beskattningen. Dessutom är det hög sannolikhet att temporära lösningar blir permanenta.⁵²⁹

Ett annat problem med DST-skatten är också att den skulle bestämmas utgående från bruttointkomsterna, vilket innebär att även ett förlustbringande företag skulle behöva betala skatt. Detta främjar inte heller investeringar eller risktagning. Förslagen kan även i praktiken innebära en omallokering av den beskattningsbara inkomsten mellan medlemsländerna.⁵³⁰

EU-kommissionens bedömningar av DST-skattens ekonomiska verkningar har också kritiserats för att vara felaktiga och inte ta i beaktande bland annat skattens eventuella avdragsgiltighet från samfundsskatten eller från de beskattningsbara inkomsterna eller den situationen att motsvarande skatter tas i bruk utanför EU.

Såsom Malmgrén & Nissinen även påpekar bör man också ta i beaktande de egenskaper som ett gott skattesystem förutsätter då man bedömer behoven av förändring av skattereglerna på grund av digital verksamhet. Till dessa egenskaper hör effektivitet, rättvisa, jämlikhet, likabehandling, enkelhet, funktionalitet och neutralitet.⁵³¹

Ur exempelvis rättvisesynvinkel kan det vara motiverat att ändra skattereglerna så att en intäkt som tidigare varit obeskattad blir skattepliktig. Förekomsten av låg- eller nollbeskattning kan ju innebära snedvridningar i konkurrensen mellan olika företag eller olika branscher. Därtill är det viktigt att göra skillnad på när det är fråga om att göra en tidigare obeskattad intäkt skattepliktig och när det är fråga om en omfördelning av bosättnings- och källsstatens beskattningsrätt.

Ur rättvis-, jämlikhets- och likabehandlingssynvinkel kan det också vara problematiskt att göra åtskillnad på den digitala ekonomin och den övriga ekonomin, då det digitala idag utgör en betydande del av så gott som all företagsverksamhet. Att beskatta endast vissa digitala tjänster kan då leda till ojämlikhet mellan olika affärsmodeller.

Med avseende på egenskaperna enkelhet och funktionalitet, så förenhetligas i allmänhet olika länders skatteregler vid internationellt samarbete. Dyliga regler är ofta ett bättre alternativ än olika länders ensidiga lösningar. Förenhetligandet

529 Se bl.a. Statsrådets U-skrivelse U 22/2018 rd.

530 Se ibid och Statsrådets U-skrivelse U 22/2018 rd. I flera EU-länder, såsom Spanien, Frankrike och Italien, och även utanför EU, såsom Sydkorea, Nya Zeeland och Indien, har man inte velat vänta på OECD:s slutliga förslag i saken utan skapat egna lösningar. Länderna har strävat att utvidga sin beskattningsrätt på de grunder att företagets kunder är belägna i ifrågavarande länder och inkomstkällan således finns i dessa länder.

531 Se *Malmgrén & Nissinen* 2019, s. 6–8. Se även *Merckx* 2019, s. 85–86 som påpekar att nya teknologier allt som oftast även medför nya skatterättsliga utmaningar.

av regleringen underlättar även i bästa fall företagens administrativa börda och befrämjar deras internationalisering. Nya skatter kan emellertid också öka företagens skattebörda. Är det fråga om en temporär lösning, så kan det öka den administrativa bördan i onödig grad bara för en viss tid.

Beroende på den juridiskt bindande karaktären i den internationellt överenskomna regleringen, kan den medföra en begränsning av den enskilda statens skattemässiga behörighet. I sådana fall sker det en minskning av statens skattepolitiska medel, såsom kan ske särskilt vid EU-rättslig reglering. Det nationella skattesystemet betraktas ofta som en helhet och sker det en förändring på internationell nivå som berör en betydande del av systemet, kan detta påverka hela skattesystemet och skattepolitiken.

5.4. Mervärdesskattens styrande funktion

Ett viktigt ställningstagande i den skattepolitiska diskussionen gäller vilken roll beskattningen ska ha i samhället, ska den vara neutral eller ska den vara styrande och interventionistisk. Beskattningen kan definieras som neutral då den inte inverkar på de relativa prisernas struktur. Att beskattningen är neutral innebär även att den inte ändrar på de skattskyldigas val från vad de skulle ha varit i ett skattefritt ekonomi. En neutral beskattning förvränger således inte hushållens eller företagens beslut vad gäller exempelvis konsumtion, sparande, investeringar eller utbud och efterfrågan på arbetskraft.⁵³²

Utvecklingen av den internationella skattepolitiska diskussionen under de senaste femtio åren visar att tyngdpunkten mellan beskattningens neutrala och styrande funktioner kan variera med tidens gång. Exempelvis i de nordiska länderna betonas beskattningens styrande funktion från 1960-talet till slutet av 1980-talet, medan man under 1990-talet genomförde skattereformer med neutralitet som utgångspunkt.⁵³³ Under de senaste årtionena har beskattningens neutralitet till största delen varit ledstjärna, men styrande element i beskattningen har även kommit upp på agendan, av till exempel miljö-, hälso- och sociala skäl.

Beskattningens främsta syfte anses vara att samla in medel för att bekosta de offentliga utgifterna, eller dess fiskala uppgift.⁵³⁴ Det fiskala skälet till mervärdesskatt anses vara skattens effektivitet och de möjligheter den ger till ökade skatteintäkter framom andra beskattningsformer. Styrande skatters primära uppgift är däremot att styra de skattskyldigas och övriga ekonomiska enheters beteende och inte att samla in skattemedel. Emellertid samlas det i praktiken in skattemedel även med styrande

532 Se bl.a. *Tikka* 1990, s. 47–49, *Määttä* 2007, s. 113–115 och *Mattson* 1994, s. 11–12.

533 Se bl.a. *ibid.*

534 Se även om beskattningens fiskala uppgift i kapitel 5.1. Se också t.ex. *Mattson* 1994, s. 11–12.

skatter och gränsen mellan fiskala och styrande skatter kan ibland vara vag, man talar om så kallade *hybridskatte*, där det ingår både fiskala och styrande element.⁵³⁵ Ett exempel på hybridskatte som under de senaste årtiondena blivit alltmer aktuella är miljöskatte, vilka således kan inkludera mer eller mindre fiskala och styrande komponenter. Det kan bland annat vara fråga om *incitamentliknande skatte*, vars primära målsättning är att påverka de skattskyldigas beteende så att dessa belastar miljön mindre. Avfallsskatt och koldioxidskatt utgör exempel på dylika skatte som till sin karaktär är klart styrande.⁵³⁶ Det kan också vara fråga om *finansieringsliknande skatte* som har som syfte att finansiera vissa miljöskyddsavgifter, såsom till exempel oljeavfallsavgiften.⁵³⁷ Intäkterna från dessa skatte är således öronmärkta för ett visst avseende och de är till sin karaktär fiskala.

Därtill förekommer det klart *fiskala miljöskatte*, vilkas uppgift är att samla in skattemedel men även att verka för skyddet av miljön och klimatet. Till dessa räknas till exempel skatt på energiprodukter och olika fordonsskatte.⁵³⁸

Olika hälsoskatte med vilka man önskar befrämja hälsopolitiska målsättningar, såsom tobaksskatt och socker- eller sötsaksskatt betecknas även som styrande skatte, men även de kan omfatta fiskala element. Gränsdragningen mellan fiskala och styrande skatte försvåras emellertid av det faktum att målsättningarna i skattelagarna inte är uttryckta tillräckligt specifikt och de fiskala och de styrande syftena inte är satta i en preferensordning. Ibland så motsvarar inte heller målsättningarna i lagens förarbeten lagens verkliga målsättningar.⁵³⁹ Inom inkomstbeskattningen kan det exempelvis också mer eller mindre indirekt ingå även styrande eller icke-fiskala motiv, såsom industripolitiska motiv, bostadspolitiska motiv, arbetspolitiska motiv eller miljöpolitiska motiv.

Ett väsentligt problem med de styrande skatternas effektivitet är att kunna bedöma deras rätta nivå, det vill säga en sådan nivå som säkerställer att de samhällspolitiska målsättningarna uppnås.⁵⁴⁰ Det finns olika metoder för att försöka uppnå den rätta nivån, såsom iterativt förfarande, progressiv tidtabellstrategi eller en blandning av dessa, som alla mer eller mindre går ut på att med olika metoder sänka eller höja skatten för att uppnå den optimala nivån.

Centralt gällande effektiviteten i de styrande skatterna är sedan även att finna den rätta marginalsattesatsen, med andra ord den summa som den skattskyldiga sparar

535 Se bl.a. *Määttä* 2007, s. 113–119.

536 Se mer om indelningen i *Määttä* 2006.

537 Oljeavfallsavgiften slopades från och med 1.1.2020 i Finland. Från och med 1.1.2020 tar man inte längre ut avgiften för oljeavfall eftersom ordnandet av avtalsbaserad oljeavfallshantering mellan miljöministeriet och enskilda aktörer nu sker på marknadsvillkor. Lagen om oljeavfallsavgift som sålunda inte längre behövdes, upphävdes.

538 Se mer om fordonsskatte i Finland i *Linnakangas* 2007 och *Linnakangas & Juanto* 2020, s. 208–209.

539 Se bl.a. *Tikka* 1990, s. 47–50 och *Määttä* 2007, s. 116–117.

540 Se bl.a. *Tikka* 1990, s. 47–50 och *Määttä* 2007, s. 119–122.

vid den styrande beskattningen då hen minskar det skadliga förfarandet med en enhet. Detta kan då bli av avgörande betydelse gällande den styrande beskattningens incitament till att reducera det skadliga förfarandet. Ett problem har uttryckligen varit att marginalsattesatsen varit på för låg nivå för att uppnå de samhällspolitiska målsättningarna, till exempel vad gäller koldioxidskatten. Essentiellt för de styrande skatternas effektivitet är också *omfattningsprincipen*, det vill säga att alla verksamhetsutövare och skadliga verksamheter som skatten ifråga avser ska omfattas av den. Verksamheter som inte är skadliga ska däremot inte vara inom den styrande skattens tillämpningsområde.⁵⁴¹

En stor diskrepans med många s.k. hälsoskatter är att de tenderar relativt sett drabba låginkomsttagare mer än höginkomsttagare, eftersom de till sin karaktär är regressiva, såsom skatt på sötsaker, glass och läskedrycker.⁵⁴² För att jämna ut skillnader i inkomst och förmögenhet passar emellertid den progressiva inkomst- och förmögenhetsbeskattningen samt ett välfungerande socialskydd bättre än vad konsumtionsbeskattningen gör. Gällande beskattningen av livsmedel så är alltid även jordbruks- och näringspolitiska målsättningar närvarande, till exempel så kan de sänkta mervärdessattesatserna för livsmedel och foder betraktas som betydande skattestöd, fastän livsmedel väl kunde omfattas av den allmänna mervärdessattesatsen, såsom fallet är i flera andra EU-länder. Detta kunde även bidra till att skatten på bland annat sötsaker, glass och läskedrycker skulle bli strängare, vilket till vissa delar skulle kunna minska på konsumtionen av dem.⁵⁴³

Anser man att beskattningens främsta uppgift är *fiskal*, ska inte den heller ha sådana uppgifter eller tillges sådana målsättningar som bättre kan skötas med andra medel eller av de skattskyldiga själva. Fråga är även om huruvida mervärdesskatten kan betraktas som mervärdesskatt om man tillsätter alltfler styrande element och det blir en skatt på skadlig verksamhet, för bl.a. hälsa och miljö. EU-medlemskapet och *neutralitetsprincipen* ställer även begränsningar på nationella särlösningar för mervärdesbeskattningen, till exempel vad gäller styrande element. I enlighet med neutralitetsprincipen kunde man emellertid minska på de produkter som omfattas av de sänkta mervärdessattesatserna, vilket skulle kunna möjliggöra en moderat sänkning av den allmänna mervärdessattesatsen. Detta skulle understryka neutraliteten i beskattningen och även i bästa fall gynna den totalekonomiska effektiviteten.⁵⁴⁴

541 Se *Määttä* 1997, s. 89–91.

542 Se t.ex. *Linnakangas* 2019, s. 374–375.

543 Se *ibid* och *Juanto* 2008, s. 67–70.

544 Se *ibid*. Se även *Eklund* 2020, s. 206–207 som i sitt reformförslag av det svenska skattesystemet talar för en enhetlig momsats på 25 procent, vilken skulle omfatta så många varor och tjänster som möjligt.

5.5. Mervärdesskatten och kriser

5.5.1. Om ekonomiska kriser och recessioner

Det finns recessioner och ekonomiska kriser av olika slag. Historiskt sett finns det starka belägg för att globala recessioner är djupare och räcker längre i tid än recessioner och ekonomiska kriser som endast berör enskilda länder. Likaledes gäller för recessioner som även omfattar finanskriser att de ofta är djupare och återhämtningen från dem drar längre ut på tiden.⁵⁴⁵

Exempelvis som Vihriälä et al. konstaterar gäller att den ekonomiska lågkonjunkturen i Finland på 1990-talet och recessionen som följde på finanskrisen år 2008 påvisar att ekonomiska chocker kan ha väldigt olika långvariga verkningar beroende på den ekonomiska chockens karaktär, sårbarheten i ekonomin och de politiska reaktioner på den ifrågavarande situationen.⁵⁴⁶ Krisen på 1990-talet var framförallt en nationell kris, fastän en motsvarande finansiell kris även drabbade Sverige. De långvariga följderna av lågkonjunkturen på 1990-talet gällde framförallt sysselsättningen och arbetsmarknaden. Ur produktivitetssynvinkel var det däremot inte fråga om en kris på 1990-talet. Då arbetsplatser försvann i branscher med låg produktivitet, var det ägnat att till och med öka produktiviteten i tillväxtbranscher med hög produktivitet, såsom ICT-branschen.⁵⁴⁷

Den globala finansiella kris som började år 2007–2008 betraktas ofta som den allvarligaste globala ekonomiska krisen sedan börskraschen år 1929.⁵⁴⁸ Det förekommer dock betydande skillnader mellan kriserna. Krisen som började år 2007–2008 fick inte lika katastrofala följder som den stora depressionen på 1930-talet. Till exempel mellan åren 1929 till 1935 så minskade produktionen i de rika länderna med 25 procent, arbetslösheten ökade å sin sida med 25 procent och återhämtningen från depressionen var inte ens klar då andra världskriget inleddes i slutet av 1930-talet. Då den finansiella krisen i början av 2000-talet var som värst år 2009 sjönk produktionen med bara 5 procent i de rikaste länderna. Den främsta orsaken till att denna kris inte blev så djup som den på 1930-talet, var att de rika ländernas regeringar och centralbanker inte tolererade att det finansiella systemet bröt samman, utan kom istället överens om att få till stånd den likviditet som var nödvändig för att inte bankerna skulle gå under såsom på 1930-talet. Piketty talar här om en *pragmatisk monetär och finansiell politik*, till skillnad från den *likvidatoriska ortodoxi* som rådde på 1930-talet.⁵⁴⁹

I Finland utgjorde den recession som följde efter den globala finanskrisen år 2008 framförallt en nedgång i produktiviteten, medan förlusterna inom sysselsättningen

545 Se t.ex. Kannan & Terrones och Scott 2009.

546 Se t.ex. Vihriälä et al. 2020, s. 68–73.

547 Se ibid.

548 Se bl.a. Piketty 2015, s. 484–486.

549 Se ibid.

förblev endast en femtedel av vad de var under lågkonjunkturen på 1990-talet. Från exportsektorn försvann emellertid många arbetsplatser med hög produktivitet, men hushållens relativt goda inkomstutveckling höll den privata konsumtionen på rimlig nivå och hjälpte till att bevara arbetsplatser på den inhemska marknaden. Denna utveckling fick också stöd av en välfungerande finansmarknad, en låg räntenivå och en europeiskt sett expansiv finanspolitik.⁵⁵⁰

I den s.k. coronakris som nu år 2020 är för handen, på grund av Covid-19, finns det drag från tidigare kriser. Tyngdpunkten för nedgången i produktionen och ökningen av permitteringar har legat på den inhemska sektorn, vilket ger belägg för att den största orsaken till minskningen av sysselsättningen är de inhemska restriktionerna som gäller socialt umgänge och näringsverksamhet. Men även produktionen inom exportindustrin och sysselsättningen inom den lider samt naturligtvis kultur-, rese- och turismbranschen. Ur tillväxtens synvinkel har det framförallt varit fråga om ett sysselsättningsproblem och inte om ett produktivetsproblem. Väsentligt för de närmaste årens ekonomiska utveckling är hur snabbt man kan avskaffa de restriktioner som begränsat den inhemska och utländska ekonomiska verksamheten och hur väl man ta kontroll över de multiplikatoreffekter som gäller den försvagade sysselsättningen och inkomstbildningen. Utifrån erfarenheter från tidigare kriser vet man att en minskning av företagets och hushållens inkomster kan leda till svåra skuldproblem, nedgång i tillgångspriser och kreditförluster samt en självförstärkande och nedåtgående spiral.⁵⁵¹

5.5.2. Mervärdesskatt och coronakrisen

I enlighet med Vihriälä et al. kan den ekonomiska politiken under coronakrisen delas in i tre skeden: 1) en minimering av skadorna genom att stöda företag under det skede då man försöker få epidemin under kontroll, 2) en finanspolitik som stöder efterfrågan efter att restriktionerna hävts och 3) en reparering av de ekonomiska skadorna och en konsolidering av de offentliga finanserna då ekonomin igen är i en tillväxtfas. Det tredje skedet kan antas vara det svåraste eftersom det förutsätter en fördelning av knappa resurser genom att skära i utgifterna och höja skatterna samt även impopulära strukturella reformer.⁵⁵²

I början av krisen då skadorna ska minimeras har målsättningen för beskattningsmässiga krisåtgärder i många länder varit att särskilt underlätta företagets problem med kassaflödet. Då krisen fortsatt har därtill försvagandet av det allmänna ekonomiska läget försvårat företagets verksamhet. Flera länder, även Finland, höll sig i början av krisen till åtgärder som underlättade företagets kassakris och administra-

550 Se bl.a. *Vihriälä et al.* 2020, s. 68–73.

551 Se bl.a. *Vihriälä et al.* 2020, s. 68–73. Se även *Linnakangas & Juanto* 2020, s. 254–261 om skatter och epidemier.

552 Se *Vihriälä et al.* 2020, s. 93–100.

tiva börda, såsom vissa skattelättnader som kan tas i bruk med så ringa förändringar av lagstiftningen som möjligt. Dylika betalningsarrangemang som strävar till att underlätta kassakrisen fungerar som lån till de skattepliktiga företagen och kan även klassificeras som konjunkturpolitiska åtgärder.⁵⁵³

I många länder har man under coronakrisen från statligt håll också strävat till att öka hushållens disponibla inkomster, exempelvis i Danmark, Sverige, Tyskland och Österrike.⁵⁵⁴ Däremot har man inte i någon hög grad använt sig av sådana statliga åtgärder vilka har som målsättning att stöda konsumtionen, investeringar eller sysselsättningen. Sänkningar av mervärdesskattesatserna har emellertid genomförts i Tyskland, Cypern, Grekland, Norge, Kina, Polen och Turkiet.⁵⁵⁵ Sänkningarna har framförallt gällt kultur-, rese- och restaurangbranschen. I Tyskland genomfördes en temporär sänkning av den allmänna mervärdesskattesatsen.⁵⁵⁶

I Finland föreslog även den utredningsgrupp som leddes av Vihriälä att den privata konsumtionen vid behov kunde stödjas genom en temporär sänkning av mervärdesskattesatsen. En dylik sänkning kunde påskynda tillväxten av den privata konsumtionen. En höjning av mervärdesskattesatsen kunde däremot bli aktuellt i det tredje skedet, som en del av stabiliseringen av den offentliga ekonomin.⁵⁵⁷

På EU-nivå tog EU-kommissionen beslut i början av juli 2020 om att medicintekniska produkter som importerats utanför EU befrias från tullar och mervärdesskatt. Syftet med beslutet är att underlätta ekonomiskt att anskaffa medicintekniska produkter och apparater som läkare, sjukskötare och patienter behöver.⁵⁵⁸ I Finland föreslog regeringen en motsvarande temporär ändring av mervärdesskattelagen, som innebär att försäljning i Finland och gemenskapsinterna förvärv från andra medlemsstater av varor som används för att förhindra, testa och behandla smitta av covid-19 ska befrias från skatt. Skattebefrielsen gäller försäljning till producenter av offentliga hälso- och sjukvårdstjänster och socialvårdstjänster samt till organisationer som godkänts av Tullen. Skatt som ingår i anskaffningar som gjorts för dessa försäljningar får dras av, det är sålunda fråga om en nollskattesats. Den privata sektorn omfattades inte av nollskattesatsen.⁵⁵⁹

I enlighet med RP 74/2020 ändrades även lagen om skatteuppbörd (11/2018) temporärt i Finland med ett lindrat betalningsarrangemang som omfattade redan betalda mervärdesskatter som förfallit till betalning i början av år 2020. Syftet var att Skatteförvaltningen ska betala de skatter som omfattas av betalningsarrangemanget till den skattskyldige och den skattskyldige ska betala dem till Skatteförvaltningen

553 Se *OECD* 2020a, s. 4–6 och *Isomaa* 2020, s. 402–404.

554 Se *OECD* 2020b och *Isomaa* 2020, s. 402–404.

555 Se *ibid.*

556 Se *OECD* 2020 b, *PwC* 2020 och *Isomaa* 2020, 408–409.

557 Se *Vihriälä et al* 2020, s. 98 och *Linnakangas & Juanto* 2020, s. 263–264.

558 Se COM 2020/491.

559 Se RP 89/2020.

enligt ett betalningsprogram. Det lindrade betalningsarrangemanget och betalningsuppskoven ändrades även så att skatteåterbäringarna inte ska användas till betalning av skatt som betalningsarrangemanget gäller.⁵⁶⁰

Lagen om skattetillägg och förseningsränta (1556/1995) ändrades så att den dröjsmålsränta eller förseningsränta som beräknas för skatt som är föremål för betalningsarrangemang eller betalningsuppskov sänktes så räntan temporärt är referensräntan enligt räntelagen förhöjd med tre procentenheter, i stället för fyra procentenheter. Dröjsmåls- och förseningsräntan blev således tre procent.⁵⁶¹

Syftet med dessa ändringar var enligt motiveringarna i RP 74/2020 att lindra de betalningssvårigheter som drabbat företagen till följd av de begränsande åtgärder som vidtagits för att hindra spridningen av coronaviruspandemin och för att skydda befolkningen. Avsikten med propositionen var sålunda att hindra de konsekvenser som ekonomiska svårigheter på grund av stagnerande försäljning och kassaflöde kan medföra för företagen.⁵⁶²

Man kan här tala om en tillämpning av *skälighetsprincipen*. Skälighetsprincipen omfattar kraven på lämplighet, nödvändighet och rimlighet. Den valda åtgärden ska vara lämplig för att uppnå den ställda målsättningen. Kravet på nödvändighet förutsätter att skattemyndigheten är tvungen att välja det alternativ som förorsakar den skattskyldige möjligast lite olägenhet. Kravet på rimlighet förutsätter att den valda åtgärden ska vara rimlig och godtagbar.⁵⁶³

Målsättningarna med skattepolitiken indelas vanligen i fiskala, tillväxtpolitiska, fördelningspolitiska, socialpolitiska, bostadspolitiska, hälsopolitiska, konjunkturpolitiska, kulturpolitiska och miljöpolitiska. Finansieringen av den offentliga sektorns verksamhet, eller det fiskala intresset är oftast den primära målsättningen.⁵⁶⁴ Under coronakrisens första skede har de konjunkturpolitiska åtgärderna dominerat, då målsättningen varit att särskilt underlätta företagens kassakris och snabbt anpassa de nationella skattesystemen till en abrupt minskning av både utbud och efterfrågan. De temporära sänkningarna av mervärdesskattesatserna som genomförts på olika håll i världen, kan å sin sida räknas som tillväxtpolitiska skatteåtgärder med syfte att stärka efterfrågan. Det har mer varit fråga om åtgärder som gäller själva skatteförfarandet och inte så mycket om materiella ändringar av skattelagstiftningen. Ändringar av skatteförfarandet är enklare och snabbare att genomföra både lagstiftningstekniskt och politiskt än materiella ändringar av skattelagstiftningen.⁵⁶⁵

560 Se RP 74/2020.

561 Se *ibid.*

562 Se *ibid.*

563 Se bl.a. mer om skälighetsprincipen i *Söderlund* 2009, s. 260–262 och *Äimä* 2008 s. 391–392. Se även *Linnakangas* 1987, s. 23–31 och *Haapaniemi* 2001, s. 467–468 samt *Linnakangas & Juanto* 2020, s. 232–233.

564 Se exempelvis *Tikka* 1990, s. 21–22, *Määttä* 2007, s. 7–10 och *Niskakangas* 2011, s. 24–26.

565 Se bl.a. *Isomaa* 2020, s. 408–413. Se även *Linnakangas* 1987, s. 244–258.

I de följande skedena av coronakrisen, då det ska ske en återhämtning och stabilisering av den offentliga ekonomin kan det bli aktuellt med olika former av skattestöd och skattelättnader och -sänkningar, men även skattehöjningar för att kunna täcka de förluster som krisen förorsakat.

Vad angår återhämtningen av den offentliga ekonomin är det viktigt att den riktas så att den både stöder en ökning av den inhemska efterfrågan och produktionen på kort sikt och ekonomins prestationsförmåga på lång sikt.⁵⁶⁶ Detta talar å sin sida inte för någon allmän sänkning av beskattningen eller någon ökning av skattestöden eller inkomstöverföringarna.

Vihriälä et al nämner bland annat investeringar i befrämjandet av miljö- och klimatpolitiken samt ökningen av energieffektivitet som ett naturligt objekt för återhämtningsåtgärder, eftersom behovet av dylika åtgärder är stort i varje fall.⁵⁶⁷ Väsentligt är här att åtgärderna har en verklig inverkan och att de stöder den ekonomiska verksamheten tillräckligt snabbt. Miljö- och klimatbefrämjande åtgärder som även stöder sysselsättningen kan till exempel vara att satsa på att förbättra energieffektiviteten inom boende, på renovering av byggnaders uppvärmning, på infrastruktur för den utsläppsfria trafiken samt på befrämjandet av olika former av förnyelsebar energi.⁵⁶⁸

Ur mervärdesskatterättslig synvinkel kan sänkningar av mervärdesskattesatser för varor och tjänster som befrämjar en hållbar konsumtion och höjning av skatten för sådana varor och tjänster som belastar miljön och klimatet också utgöra möjliga åtgärder i enlighet med denna strävan. Isomaa ställer sig emellertid frågande till hur coronakrisen kommer att påverka beskattningens styrande målsättningar. Det har diskuterats en del om att utnyttja beskattningen i bekämpningen av klimatförändringen och i befrämjandet av en hållbar konsumtion.⁵⁶⁹ Det kan dock vara att de miljö- och klimatpolitiska målsättningarnas betydelse minskar, då det anses primärt att få igång tillväxten för att kunna täcka kostnaderna för coronakrisen.⁵⁷⁰

Faktorer som gäller miljön och klimatförändringen ställer emellertid större krav på att styra ekonomin i hållbar riktning. Det förekommer nämligen en uppenbar risk att man i en pågående ekonomisk och välfärdskris, ger för lite vikt åt dessa faktorer som ur ett längre perspektiv är essentiella för vår välfärd och ekonomi.

566 Se *Vibriälä et al* 2020, s. 97–99.

567 Se *ibid.*

568 Se *ibid* och *Lindgren* 2020, s. 400. Se även Etlas rapport *Kaitila* 2020, i enlighet med vilken regeringen Marins målsättning om ett koldioxidneutralt Finland år 2035 är en väldigt ambitiös målsättning.

569 Ser mer nedan i artikel *Mervärdesskatt och hållbar utveckling*.

570 Se *Isomaa* 2020, s. 408–413.

6 SAMMANFATTNING

6.1. Allmänt

Utvecklingen av konsumtionsbeskattningen har länge präglats av att den allmänna konsumtionsbeskattningen ökat, medan den speciella konsumtionsbeskattningen fått en mindre betydelse. Finlands medlemskap i EU och utvecklingen inom unionen har för vårt lands del gett fart åt denna utveckling. Tullar för import av olika varor och speciella konsumtionsskatter, såsom punktskatter, utgjorde för en lång tid de viktigaste skatteköllorna i Finland. Parallellt och istället för dem har den allmänna konsumtionsbeskattningen skapats, först som omsättningsbeskattning och sedan som mervärdesbeskattning.

Själva mervärdeskattesystemet i EU skapades ursprungligen för beskattningen av traditionell form av handel med fysiska varor. Men den internationella handeln med tjänster har vuxit mycket snabbare än handeln med varor under de senaste decennierna, vilket också skapat tryck på den gällande konsumtionsskattelagstiftningen i EU och även annorstädes. Handeln med tjänster innebär ingen fysisk förflyttning av varor, vilket gör det svårare att definiera de transaktioner på vilka skattereglerna gällande internationell handel borde tillämpas. Många av de problem som uppstått gällande mervärdesbeskattningen av tjänster kan sägas ha sin orsak i en brist på en systematisk och enhetligt tillämpad definition av förvärvsplatsen, det vill säga klara principer för var beskattningen ska ske. En del tjänster har beskattats enligt platsen där leverantören befinner sig, andra igen enligt platsen där konsumtionen sker. Ytterligare komplexitet har uppkommit genom användningen av till exempel platsen för etablering eller platsen för utförande för att definiera platsen för konsumtion eller produktion av vissa tjänster. De största bekymren har gällt huruvida vissa transaktioner skulle bli helt obeskattade eller beskattas dubbelt och att kryphål i lagen kunde utnyttjas vid planeringen av gränsöverskridande handel med tjänster. Motsvarande farhågor har uppkommit då den elektroniska handeln expanderat kraftigt och man insett hur sårbart konsumtionsbeskattningssystemet är. Till exempel har den kraftiga ökningen av online spel-, musik- och filmtjänster underminerat den nationella regleringen och beskattningen på vissa områden och en del enkelt beskattade varor såsom LP- och CD-skivor samt VHS-kassetter blivit svårt beskattningsbara kvasitjänster, i form av digitala nedladdningar.⁵⁷¹

⁵⁷¹ Se *Institute for Fiscal Studies* 2011, s. 61–62. Såsom även *Määttä* 2014, s. 210, påpekar är varken mervärdeskattelagen eller mervärdeskattedirektivet fullständiga rättsakter och erbjuder inte alltid klara svar på ett tolkningsproblem. Därför är det även förstäligt att EU-domstolens rättspraxis fått en betydande roll vid avgörandet av konkreta rättsproblem.

Man bör komma ihåg att beskattningen är en oskiljaktig del av den nationella suveräniteten. Olika länders ekonomier kan flätas samman i globaliseringsprocessen, men de skilda nationella behoven av skatteinkomster förblir de samma och de flesta länder är motvilliga till att ge upp sin autonomi gällande beskattningen. De offentliga sektorerna i olika länder kan ha väldigt olika utmaningar, beroende på bland annat nationella och kulturella värderingar och traditioner, politiska val samt demografiska och ekonomiska strukturer. Om man anser att den offentliga sektorn i varje land skall ha möjlighet att välja karaktären och omfattningen av de åtgärder man gör för samhället och sätten på vilka dessa skall finansieras, inberäknat avgörandet av skattesatser och fördelningen av skattebördan mellan olika typer av skatter, så kan idén om ett harmoniserat skattesystem på övernationell nivå te sig som i viss mån orealistisk.

Mervärdesskatter är alltså mycket viktiga för nationalstaterna för finansieringen av myndigheternas och den offentliga sektorns verksamhet. Mervärdesskattesystemet har noggrant planerats för att säkerställa att skatten effektivt debiteras på alla varor och tjänster för privat konsumtion, att den uppstår enbart i konsumtionsskedet och att den inte utgör en kostnad för producenter eller distributörer i leveranskedjan.⁵⁷² Eftersom möjligheten att beställa och köpa varor och tjänster online utan några geografiska hinder inte förekom då reglerna för mervärdesskatten först skapades, har reglerna i viss mån blivit föråldrade. De utmärkande dragen i e-handeln tar fram problem som är inneboende i mervärdesskattesystemet och ökar de kryphål som förekommer i lagen. Som en allmän skatt på konsumtion borde mervärdesskatten i princip tillämpas lika på samtliga transaktioner, även på sådana som sker online. Numera krävs samarbete mellan myndigheter i olika länder för att säkra uppbördan av mervärdesskatten och för att genomdriva skatteplikter. Då fråga är om att mer än en fiskal jurisdiktion är involverad i en transaktion, finns det behov av en gemensam överenskommelse för att garantera skatteinkomster åt de ifrågavarande länderna. Det som har kunnat utgöra hinder för dylika överenskommelser har varit ländernas motvillighet till att sätta sina egna intressen och sin suveränitet åt sidan till förmån för andra länders skattebaser.

Det är här även fråga om en mer grundläggande aspekt. Enskilda länder har ett direkt intresse av att skydda sin egen skattebas, men de är mindre intresserade av att skydda skattebasen i andra länder. Men i en kontext av internationellt förtroende och samarbete har enskilda länder också ett ansvar att reagera ifall skattebasen i andra länder håller på att undergrävas.

Efter den globala finanskrisen år 2008 har bland annat också G20 tagit en mer synlig roll för att finna koordinerade reformer av den internationella skattepolitiken. Trots att G20 saknar formella eller juridiska grunder för att genomdriva standarder, gör dess ekonomiska och politiska tyngd det till en kritisk faktor då riktningen för

⁵⁷² Viktigt att notera att detta inte inkluderar undantagen.

nya eller förändrade internationella skattestandarder bestäms. Emedan G20 står för den allmänna riktningen och politiska kraften gällande den internationella skattepolitiken, så står OECD för den egentliga implementeringen.⁵⁷³

Frågan hur väl mervärdesskatten sedan verkligen fungerar är av stor betydelse, i synnerhet som mervärdesskatten ses som ett medel för fiskal konsolidering i EU. Ju större betydelse mervärdesskatten har och ges, desto viktigare är det också att den är väl utformad. Mervärdesskatten har i princip många goda egenskaper. Den skall inte förvränga beslut gällande sparande och investeringar, produktionsmönster, handel och konkurrenskraft. Fastän mervärdesskatten drabbar den slutliga konsumtionen på ett rätt så kringgående eller indirekt sätt, så har detta också sina fördelar, bland annat behöver inte säljaren särskilja mellan företag och slutliga konsumenter och den minskar möjligheterna och incentiven till att kringgå skatt.

Men det förekommer också en rad svagheter inom mervärdesskattesystemet i EU. Till en del beror dessa svagheter på att den ekonomiska omgivning inom vilken mervärdesskatten verkar har förändrats en hel del sedan tiden då de huvudsakliga särdragen i systemet lades upp. Karaktären på företagens verksamheter har förändrats och den internationella handeln har ökat i betydande grad. De inre gränserna på den europeiska marknaden har tagits bort och den teknologiska utvecklingen har lett till förändringar gällande hur skatter kan verka och vad som kan beskattas. Under de senaste decennierna har man stegvis försökt förbättra mervärdesskattesystemets funktion men flera utmaningar kvarstår än.

På EU-nivå hör regleringshinder till en av de största orsakerna till exempelvis de splittrade e-marknaderna. Eftersom lagstiftningen om gränsöverskridande handel inte är helt harmoniserad, så kan det finnas stora skillnader i medlemsländernas lagstiftning. Regleringshinder förekommer bland annat inom mervärdesbeskattningen. En medlemsstats skatteregler får inte heller negativt särbehandla gränsöverskridande förhållanden. Enligt befast rättspraxis från EU-domstolen kan även indirekt diskriminering utgöra hinder för etableringsfriheten.⁵⁷⁴ Man försöker också förenhetliga beskattningen inom unionens område med både s.k. positiv och negativ integration. Positiv integration innebär förenhetligande av den reglering som EU-institutionerna skapar och negativ integration betyder avlägsnandet av sådana regler i medlemsländernas nationella lagstiftning som står i strid med EU-rätten. Därtill sker verkställandet av lagreglerna på ett ineffektivt sätt.⁵⁷⁵

I praktiken tar sig hindren uttryck ur företagets synvinkel som dyra och alltför komplicerade näringslivslösningar. Konsumenterna kan å sin sida gå miste om

573 De tekniska diskussionerna på OECD-nivå är väldigt detaljerade. De standarder och rekommendationer man kommer överens om görs genom *soft law* baserat på konsensus. Detta gäller för implementeringen av standarder för individuella länder

574 Se t.ex. rättsfall C-294/97 *Eurowings*, p. 35–40 och C-324/00, *Lankhorst-Hoborst*, p. 27–32, samt C-385/12, *Hervis*, p. 30–39.

575 Se t.ex. KOM (2009) 557.

förmånliga priser och mångsidiga produktutbud. Genom den potential som finns i e-handeln har EU inte heller råd att låta bli att utnyttja de möjligheter som e-handeln erbjuder. Förmår man i Europa utnyttja e-handeln på rätt sätt, kan man även upprätthålla utvecklingen av EU, med fokus på sysselsättning, ekonomiskt utbyte och innovation. Om man däremot fortsätter med den nuvarande verksamhetsmiljön, så är det företagen och konsumenterna som i slutändan lider mest. För att avlägsna regleringshindren krävs det dock mer reglering. Innehållet i och formen av regleringen bör dock vara i balans med en tillräcklig styrning av och frihet för marknaden. Reglering bör nog finnas, men den borde inte få begränsa den teknologiska utvecklingen eller e-handelns verksamhetsmöjligheter.

När samhället har förändrats i en allt snabbare takt från ett statiskt system till ett mer dynamiskt och öppet samhälle så förändras också de traditionella frågeställningarna inom rättsvetenskapen. Trots att sökandet efter svar på vad den gällande rättens åsikt är i en viss fråga fortsätter, så förekommer det en allt större efterfrågan på andra typer av juridiska frågeställningar.⁵⁷⁶ Utvecklingen av den digitala ekonomin skapar också utmaningar för skatterätten. Den digitala ekonomin kännetecknas av väldig förtrogenhet till immateriella tillgångar, massiv användning av data, även persondata, utbrett utnyttjande av multipla företagsmodeller och svårigheten att avgöra i vilken jurisdiktion värde skapas.⁵⁷⁷ Detta ger upphov till sådana grundläggande frågor såsom hur företag skapar värde och vinst i den digitala ekonomin och hur karaktäriseringen av inkomst för skatteändamål sker i den digitala ekonomin. Nya sätt att idka handel kan bland annat resultera i omlokalisering av företagens kärnfunktioner och följaktligen en annan fördelning av beskattningsrättigheter. Således är det även viktigt att känna till hur företagen i den digitala ekonomin skapar mervärde och vinst för att kunna avgöra huruvida och till vilken omfattning det går att tillämpa rådande regelverk på det nya systemet.

Man kan grovt indelat påstå att den elektroniska handeln förorsakat utmaningar för mervärdesbeskattningssystemet på tre olika sätt. Den första utmaningen anknyter till den exponentiella ökningen av gränsöverskridande transaktioner mellan företag och konsumenter. Mervärdesbeskattningssystemen skapades med antagandet att huvudparten av transaktionerna mellan företag och konsumenter skulle ske inom de nationella gränserna. Tillkomsten av postorderförsäljningen ökade visserligen de gränsöverskridande transaktionerna, men inte alls i samma omfattning som den elektroniska handeln har gjort.

För det andra så utmanar den elektroniska handeln själva klassificeringen av nyttigheter såsom varor och tjänster. Inom området för den elektroniska handeln, där elektroniska transaktioner konkurrerar med fysiska former av nyttigheter, har varor som ursprungligen levererats med traditionella medel blivit digitaliserade. Ef-

⁵⁷⁶ Se bl.a. *Myrsky* 2009b, s. 60–67.

⁵⁷⁷ Se *OECD* 2015 s. 66–75.

ter digitaliseringen har varornas fysiska väsen förlorat i betydelse och systemet som grundat sig på beskattning av fysiska varor kan inte tillämpas längre. Frågan har då blivit hur och i vilken omfattning dessa varor skall beskattas.

För det tredje har nya typer av transaktioner tillkommit som är svåra att klassificera i den rådande förteckningen av varor och tjänster. Begrepp såsom till exempel fast etableringsställe, utnyttjande och åtnjutande och platsen där tjänsten utförs är begrepp som utvecklades för materiella varor och tjänster i en annan teknologisk era.

Överlag har mervärdesskattens betydelse som källa för skatteintäkter ökat ur ett längre perspektiv. Under de senaste åren har tendensen även varit att skattesatserna höjts inom mervärdesbeskattningen. I synnerhet den världsomspännande finanskrisen påverkade detta och pandemin förorsakad av coronaviruset kommer även att kunna ha sin påverkan på beskattningen och nivåerna på skattesatserna.

I många europeiska länder ledde den ekonomiska lågkonjunkturen som började med den internationella finanskrisen till en snabb skuldsättning av den offentliga sektorn. I samband med det har man också börjat bekymra sig om huruvida skatteintäkterna räcker till och om basen för mervärdesskatten borde förstärkas. Samma farhågor förekommer nu på grund av coronakrisen. För att täcka kostnaderna som krisen förorsakar, kommer de fiskala målsättningarna med beskattningen att vara de absolut primära en tid framöver.

Även den administrativa bördan och konkurrensnackdelar som sänkta mervärdesskattesatser för vissa har medfört betydande utmaningar inom mervärdesbeskattningens område.

En följd av differentierade momssatser har varit att den administrativa bördan ökat. Ett mervärdesskattesystem med flera olika skattesatser har krävt mera arbete och insatser att hantera än ett system med en enhetlig momssats. I många fall innebär det inga stora kostnader att avgöra vilken momssats som bör tillämpas, men företagens bedömning kan också ifrågasättas. Frågor som till exempel huruvida en viss prestation omfattas av den allmänna skattesatsen eller av en lägre skattesats, eller hur skattebehandlingen för en viss prestationshelhet bestäms då skattebehandlingen för prestationerna som ingår i helheten är olik, eller hur avdragsrätten avgörs då en del av försäljningen är skattepliktig och en annan del skattefri, kan förorsaka och förorsakar problem bland de skattskyldiga.

Den administrativa bördan kan också förvärras av missnöje med hur olika skattesatser bedöms. Det förekommer lobbning för ändrade momssatser och annan typ av verksamhet för att uppnå skattemässiga fördelar. Differentierade momssatser kan därtill ha snedvridande konkurrensaspekter eftersom vissa branscher och vissa typer av verksamheter kan komma att gynnas i förhållande till andra, vilket kan hämma en effektiv och välfungerande marknad.

Generellt kan ju konstateras att de flesta typer av skatteskillnader är ägnade att öka den administrativa bördan både bland de skattskyldiga och i skatteförvaltningen. Målsättningen inom EU har under flera års tid varit att reducera den administrativa

bördan och av det skälet borde man fästa mer uppmärksamhet vid detta. Därtill tenderar skatteskillnader ibland vara uttryck för skattestöd, vilka i sin tur kan innebära en förlust av skatteintäkter och en erodering av skattebasen.

6.2. Forskningsfrågor

Den första forskningsfrågan som ställdes för denna forskning anknöt till frågan om effektivitet och neutralitet i mervärdesskattesystemet. Allmänt sett har skatteeffektivitet att göra med en effektiv fördelning av resurser. Ett skattesystem som ska uppfylla kriterierna för effektivitet bör varken motverka eller befrämja någon särskild form av handel. Skattebehandlingen får heller inte präglas av osäkerhet eller ovisshet. Vad gäller neutralitet så är mervärdesskattesystemet till sin teoretiska grund neutralt. I mervärdesbeskattningen framkommer neutralitetsprincipen särskilt genom att skattebasen är stadgad på ett omfattande sätt och avdragsrätten är också huvudsakligen omfattande. Neutralitetsprincipen har man strävat att ta hänsyn till i den finländska mervärdesskattelagen. Även vid tillämpningen av lagen strävar man till neutralitet. Vid stadgandet av mervärdesskattelagen betonade man särskilt målsättningen om en så neutral beskattning som möjligt och målsättningen att undvika dubblering av skatt. Vid tolkningen av lagen ska detta också betonas, då ordalydelsen i lagen inte är entydig. Förekomsten av en stark neutralitetsprincip kan därtill också förverkliga likställighetsprincipen, i synnerhet den materiella likställighetsprincipen, vilken även är erkänd i rättspraxis från EU-domstolen.

Den andra forskningsfrågan avsåg ett bedrägerisäkert system för mervärdesskatt. Här argumenteras för att de åtgärder som tas mot bedrägerier ska vara balanserade och en samverkan mellan skattemyndigheter i olika medlemsländer ska prioriteras. Vid utformningen av lagförslagen ska företrädare från näringslivet delta och resurser borde satsas på att följa upp gällande regler och vid behov göra översyner. Fastän det inte skulle förekomma en fullständig överenskommelse om lagförslagets materiella innehåll, borde en genomtänkt bearbetning kunna ge större förutsättningar för att reglerna uppnår sin avsedda funktion. Enskilda rättssubjekt ska också kunna förutsäga lagstiftningens tillämpning. Då fråga är om lagstiftning och reglering som kan medföra ekonomiska förpliktelser, bör principen om rättssäkerhet följas särskilt strikt.

Den tredje forskningsfrågan som ställdes gällde betydelsen av kringgående av skatt, krav på skatteflyktsregler och tillämpningen av anslutnings- och fördelningsprinciperna i mervärdesskatterätten. Hävdas kan här att kringgående av skatt spelar en mindre roll i mervärdesbeskattningen än i inkomstbeskattningen, men kringgående av mervärdesskatt ändå är ett problem inom EU. Då man ska bedöma huruvida anslutningsprincipen kan tillämpas på kringgåenden av mervärdesskatt, kan man fästa uppmärksamhet vid hur stor betydelse prestationen ifråga har för slutresultatet

och hur vanligt förekommande det är att en enskild prestation förekommer som en del av prestationshelheten. Tillämpningen av fördelningsprincipen är emellertid den mest sannolika utgångspunkten vid beskattningen av en prestationshelhet. Vid valet av tillämpningen av fördelningsprincipen eller anslutningsprincipen kan neutralitetsprincipen också spela en roll. Vid situationer där en enhetlig skattebehandling av en prestationshelhet skulle leda till stora neutralitetsstörningar ska fördelningsprincipen tillämpas. EU-medlemsländernas möjligheter att angripa försök till kringgåenden av skattelagstiftningen begränsas emellertid av EU-rätten, som kräver att reglerna ska möjliggöra ett hänsynstagande till förhållandena i varje enskilt fall och uppfylla kraven på ändamålsenlighet och proportionalitet.

Kringgående av skatt hör till de problemområden där lagstiftaren ofta ligger steget efter. Nya transaktionsformer utvecklas hela tiden som lagstiftaren bör ta ställning till. Upplägg som är konstlade till sin karaktär bör åtminstone försvåras eller förhindras, såsom att dela upp en prestation som består av en tjänst i olika delar för att kringgå skatt. Man bör emellertid sträva till att reglerna för att förhindra kringgående av skatt är så effektiva och proportionerliga som möjligt och att de inte medför en ökad administrativ börda för företagen.

Den fjärde forskningsfrågan berörde hur mervärdesskatterättsliga principer förverkligas i den digitala ekonomin. Betydelsen för rättsprinciperna kan anses ha ökat i den digitala ekonomin.

Domstolarnas makt kan i och med detta även betraktas ha blivit större. Då rättsprincipernas roll betonas kan det även leda till att de skatteskyldigas berättigade rättsskyddsförväntningar förverkligas. Principerna om rättssäkerhet, legalitet och likabehandling av de skatteskyldiga kan här anses förutsätta ibruktagandet av nya metoder. De skatteskyldiga ska också kunna verka i skattemässigt konkurrensneutrala förhållanden, det vill säga fråga är även om förverkligandet av inre och yttre neutralitet i mervärdesbeskattningen. Så gott som alla tolknings- och tillämpningsproblem kan granskas utifrån principerna och rättsprinciper kan därmed alltid ha en viss betydelse. De kan vara till hjälp vid den rättsliga frågeställningen oberoende av vilken betydelse de sedan har som beslutsgrunder.

Den femte forskningsfrågan gällde momspliktigheten för uthyrning av vårdpersonal. Frågan anknyter till området för undantag från mervärdesskatt på grund av sociala orsaker. Undantagen från mervärdesskatteplikt innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en skattskyldig person som sker mot vederlag. Avsikten med undantagen av sociala orsaker är bl.a. att de ska sänka vårdkostnaderna och garantera enskildas tillgång till vård. Undantagen ska dock alltid tolkas restriktivt och enligt med neutralitetsprincipen och ändamålen med undantagen. Neutralitetsprincipen kräver att liknande och med varandra konkurrerande varor och tjänster behandlas skattemässigt lika om de uppfyller samma slags behov hos konsumenten. I EU-domstolens rättspraxis har en snävare tolkning än en konsumtionsneutral godkänts, vilken

innebär att konsumtionsneutralitet förverkligas på ett tillräckligt sätt då varor och tjänster som innehar liknande egenskaper beskattas lika. Konsumenterna förmår emellertid inte alltid urskilja kriterierna för liknande varor och tjänster, vilket kan försvåra förverkligandet av neutralitet.

I en situation då vissa varor och tjänster är skattefria och vissa omfattas av en sänkt mervärdesskatt, blir även den totala skatteintäkten beroende av relationen mellan den skattefria andelen och den skattepliktiga andelen och förhållandet mellan de skattepliktiga varorna och tjänsterna. Är en stor andel av varorna och tjänsterna skattefria eller omfattade av sänkt mervärdesskattesats, blir också mervärdesskattens andel av den totala konsumtionen följaktligen lägre. Det kan därtill vara svårt att avgöra vem i samhället som verkligen drar nytta av undantagen från mervärdesskatt. Det är inte alltid klart att det är låginkomsttagare som har reell nytta av undantag från mervärdesskatt, fastän så kan vara den explicita målsättningen.

Gällande mer specifikt uthyrningen av vårdpersonal anses i Finland tillhanda-hållande av yrkesutbildad vårdpersonal inom hälso- och sjukvården som mervärdesskattefri försäljning av hälso- och sjukvårdstjänster under förutsättning att den som köper tjänsten och hyr in vårdpersonalen utgör en offentlig hälso- och sjukvårdsenhet eller en enhet inom den privata hälso- och sjukvårdsområdet som idkar verksamhet med stöd av tillstånd i enlighet med lagen om privat hälso- och sjukvård (152/1990), den vårdpersonal som hyrs ut är yrkesutbildad inom hälso- och sjukvården och de tjänster som utförs är kvalificerade hälso- och sjukvårdstjänster.

Den sjätte forskningsfrågan var om mervärdesskattens roll i diskussionen om hållbar utveckling. Sett ur en miljömässig och hållbarhetssynvinkel skulle det vara att föredra att beskattningen förverkligades som en strängare beskattning av sådan verksamhet som är miljöskadlig och icke-hållbar och en lindrigare beskattning av sådan verksamhet som uppfyller hållbarhetskriterier, enligt principen om hållbar utveckling. Staten kan försöka påverka styrningen av konsumtionen mot en hållbar riktning, med bl.a. differentierade mervärdesskattesatser kan man försöka påverka priset och tillverkningskostnaderna för varor eller tjänster, vilket kan ha effekt på konsumenternas köpbeslut och företagets produktionsbeslut.⁵⁷⁸

Å andra sidan kan detta öka företagets och skatteförvaltningens kostnader, förorsaka gränsdragningsproblem och försämra effektiviteten i mervärdesbeskattnings-systemet. I Finland så finansieras ju de offentliga tjänsterna med skattemedel, vilket framhäver betydelsen av tillräckliga, stabila och förutsebara skatteintäkter. Ur effektivitetssynvinkel så borde målsättningen vara en låg skattenivå, en bred skattebas

578 Se emellertid *Benzarti et al.* 2020, som granskat hur priserna inom frisör- och barberarbranschen påverkas av sänkningar och höjningar av mervärdesskatten. I enlighet med forskningen ifråga så syns sänkningar av mervärdesskattesatserna mer sällan i priserna än höjningar. Tillfälliga sänkningar av skatten kan till och med leda till högre priser. Detta menar forskarna skulle tala för att sänkningar av mervärdesskattesatser inte påverkar konsumenternas köpkraft. Fråga är här dock om en begränsad bransch och inte heller om t.ex. dagligvaror. Se även *Eklund* 2020, s. 195–196 om framtida hållbara skattebaser.

samt en tydlig och enkel skattelagstiftning. Förändringar inom beskattningen sker dock relativt långsamt. Om och när man förnyar mervärdesbeskattningen bör man därför balansera frågor om kostnader och effektivitet mot visioner om en hållbar miljömässig, social och ekonomisk utveckling och framtid.

Som bland annat även Myrsky konstaterar borde den skattepolitiska diskussionen om möjligt mer än tidigare handla om ett hurudant samhälle vi strävar efter och hurudana skatteintäkter det i så fall skulle kräva.⁵⁷⁹ De målsättningar som ställs borde sedan utgöra ramarna för innehållet i reformerna. I beskattningen är det sist och slutligen fråga om val av värderingar och ett hurudant samhälle man vill skapa med beskattningen, till exempel hur omfördelade beskattningen och de offentliga tjänsterna borde vara. Skattesystemets neutralitet, effektivitet, förutsägbarhet, enkelhet och flexibilitet utgör otvivelaktigt viktiga egenskaper men är ändå en del av de samhällsliga medel med vilka man kan uppnå de målsättningar som ställs upp och ska sålunda betraktas som medel och inte som målsättningar i sig. De offentliga tjänsterna finansieras huvudsakligen med skatteintäkter, vilket framhäver betydelsen av tillräckliga, stabila och förutsägbara skatteintäkter. Detta kan då innebära att nya former av skatter borde tas i bruk för att diversifiera källorna för skatteintäkter.⁵⁸⁰

6.3. Specifikt om rättsprinciper

Rättsprinciperna är en del skatterättens allmänna läror. Rättsprinciperna och rättsreglerna utgör båda rättsliga argument. Rättsprinciperna kan vara lagskrivna eller utgöra en del av rättssystemets oskrivna tolkningsprinciper. Rättsprinciper förekommer i EU-rätten i primärlagstiftningen, såsom i grundfördragen och i sekundärlagstiftningen, såsom i förordningar, direktiv och beslut. Rättsprincipernas ställning som rättskälla varierar. De kan vara lagskrivna, en del av sedvanerätten eller så kan de höra till de svagt förpliktande eller de tillåtna rättskällorna. Vid rättsliga bedömningar kan rättsprinciperna fungera som självständiga lösningsnormer eller så kan de innehålla motiven för en möjlig lösning. Utgångspunkten är att rättsprinciperna inte ska rangordnas, utan i varje enskilt fall bör man bedöma vilken rättsprincip som kan komma att tillämpas. I vissa fall kan emellertid flera rättsprinciper komma att tillämpas. Till skillnad från rättsreglerna som antingen tillämpas eller inte på ett specifikt fall, kan rättsprinciperna tillämpas i mer eller mindre grad. En enskild rättsprincips vikt vid den rättsliga bedömningen är sålunda situationsbunden.

När mervärdesskatterätten, som ett begränsat rättsområde och rättsprinciperna inom det utgör forskningsobjektet, bör man specificera och beskriva särdragen i rättsprinciperna för att kunna erbjuda ett relevant perspektiv och svara på de forsk-

579 Se bl.a. *Myrsky* 2013b, s. 1119–1120.

580 Se *ibid.*

ningsfrågor som ställs. För att överhuvudtaget kunna klargöra rättsprincipernas roll, ställning och betydelse är det även essentiellt att känna till varifrån ifrågavarande rättsprinciper härstammar. Detta har tillämpats på de rättsprinciper som har granskats i denna forskning. Ett försök till sammanfattning här är att, såsom även *Påhlsson*, göra en funktionsinriktad indelning av rättsprinciperna.⁵⁸¹

En dylik indelning kan ske utgående från kriterierna *omfattning, användning och upphov*. Omfattning av en rättsprincip kan vara specifik eller generell. Ett exempel på specifika rättsprinciper som används inom skatterätten och som här behandlas är *anslutnings- och fördelningsprinciperna*. Anslutningsprincipen är inte omnämnd i mervärdesskattelagen och inte heller i förarbetena till lagen. I lagen förekommer emellertid flera punkter där det explicit konstateras att skattebehandlingen av prestationerna ifråga följer skattebehandlingen av en viss huvudprestation. Ett vanligt problem i samband med anslutningsprincipen är att bestämma när förhållandet mellan prestationerna är av sådan art att en delprestation delar en annan delprestations skattebehandling. I EU-rättspraxis har man också framhållit att endast på grund av att en delfaktor är nödvändig för att förverkliga en affärstransaktion, som är fri från mervärdesskatt, kan man inte dra den slutsatsen att den tjänst som utgör delfaktorn frias från mervärdesskatt. Då anslutningsprincipen tillämpats, har det framförallt gällt tillämpning av skattefrihet eller lägre skattegrad på en såld helhet.

Fördelningsprincipen tillämpas i situationer där beskattningen fullföljs skilt för varje nyttighet som hör till en prestationshelhet. Mervärdesskattelagen innehåller inte heller vad gäller fördelningsprincipen någon uttrycklig bestämmelse som skulle berättiga tillämpningen av principen ifråga som en allmän princip. Vad berör frågan huruvida anslutningsprincipen eller fördelningsprincipen ska tillämpas i en specifik situation, är utgångspunkten enligt EU-rättspraxis *särskildheten* i tjänsterna det är fråga om. Detta i sig förespråkar en bred tillämpning av fördelningsprincipen. Om situationen är sådan att vissa delar som hör till en större tjänstehelhet betraktas vara skattefria, innebär det enligt EU-domstolen att de som helhet sett utgör en skild helhet och att de uppfyller de särskilda och väsentliga kraven för skattefria tjänster. Också *neutralitetsprincipen* kan inverka på valet av tillämpningen av fördelningsprincipen eller anslutningsprincipen. I situationer där en enhetlig skattebehandling av en prestationshelhet medför stora neutralitetsstörningar, bör fördelningsprincipen tillämpas.

Gällande frågan om *kringgåenden av mervärdesskatt* och huruvida anslutnings- eller fördelningsprincipen ska tillämpas bör man granska hur stor betydelse prestationen ifråga har för slutresultatet och hur vanligt förekommande det är att en enskild prestation förekommer som en del av prestationshelheten. Utgångspunkten vid beskattningen av en prestationshelhet är oftast tillämpningen av fördelningsprincipen.

⁵⁸¹ Se om indelningen i *Påhlsson* 2014 s. 554–570 och *Påhlsson* 2007 s. 31–35.

En rättsprincip som kan kännetecknas som generell till sin omfattning och som således kan ha betydelse inom hela rättssystemet, är *principen om förbud mot rättsmissbruk eller förfarandemissbruk* i artikel 4.3 FEU. Det är här fråga om en generell rättsprincip som har sitt ursprung inom andra områden än inom skatteområdet. I EU-domstolen har principen att EU-rätten inte får missbrukas för att undgå nationella regler tagits upp ett flertal gånger, bland annat C-33/74 *Van Binsbergen*, C-367/96 *Kefalas*, C-212/97 *Centros*, C-110/99 *Emsland-Stärke* och C-255/02 *Halifax*. I nämnda rättspraxis har kriterier definierats för när missbruk föreligger (missbrukstestet). Det ska förekomma såväl ett subjektivt som ett objektiva kriterium och båda ska vara uppfyllda för att det ska vara fråga om rättsmissbruk. Ifall målsättningen med gemenskapsbestämmelsen ifråga inte har uppnåtts, trots att de villkor som uppställs i bestämmelsen formellt sett har uppfyllts, uppfylls det objektiva kriteriet. Och när det finns en avsikt att få en förmån som följer av gemenskapsrätten genom att konstruera de omständigheter som krävs för att få åtnjuta förmånen ifråga, uppfylls det subjektiva kriteriet.

I målet C-255/02 *Halifax* tillämpade EU-domstolen det missbrukstestet när den konstaterade att principen om förbud mot förfarandemissbruk kan tillämpas även när det gäller kringgående av skatt eller skattefusk på mervärdesskatteområdet. Två förutsättningar ska föreligga för att det ska vara fråga om rättsmissbruk. Enligt den första förutsättningen gäller att transaktionerna uppfyller formellt sett de villkor som uppställs i direktiv och nationell implementeringslagstiftning men medför ändå att en skattefördel uppnås som strider mot syftena med bestämmelserna. Enligt den andra förutsättningen ska det framgå av objektiva sakförhållanden att syftet med transaktionerna är att uppnå en skattefördel. Då man kommit fram till att det är fråga om rättsmissbruk ska de transaktioner som ingår i missbruksförfarandet definieras om, vilket innebär att beskattning bör verkställas med utgång i de omständigheter som hade rått om de transaktioner som utgör grunden för rättsmissbruket inte skulle ha gjorts.

Fastän principen om förbud mot förfarandemissbruk utgör en generell rättsprincip som kan härledas direkt ur EU-fördraget har det ansetts oklart huruvida principen om rättsmissbruk bör förankras i nationell rätt för att kunna tillämpas eller om den kan åberopas direkt mot enskilda skattskyldiga. Utan någon uttrycklig bestämmelse på lagnivå i den finska lagstiftningen lär det på grund av legalitetsprincipen inte vara möjligt att tillämpa principen om förbud mot rättsmissbruk direkt i Finland, utan istället tillämpa den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt i 10 § 1 mom. L om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ

Gällande användningen av en rättsprincip kan den i högre grad förekomma i de lagmotiv som lagstiftaren har, och/eller så den kan även utgöra ett verkligt stöd som används i tillämpningen av lagen.⁵⁸² *Mervärdesskatteprincipen* utgör ett exempel på

582 Se Pålssons indelning i *Pålsson* 2014 s. 554–570 och *Pålsson* 2007 s. 31–35.

det förra. Grundförutsättningen för att mervärdesskatten ska anses vara en indirekt konsumtionsskatt bygger på mervärdesskatteprincipen, dvs. att mervärdet beskattas i varje led av produktions- och distributionskedjan för att slutligen belasta konsumtionen. *Von Siemens* beskrev redan år 1919 en princip om beskattning av mervärdet utan kaskadeffekter eller kumulativa effekter genom möjligheten till avdrag för ingående skatt, eller mervärdesskatteprincipen. Principen ifråga utgör också den teoretiska utgångspunkten för systemet med avdragsrätt då det mervärde som skapas inom en verksamhet beskattas genom att de skattskyldiga har möjlighet att dra av ingående skatt på sina förvärv för skattepliktig verksamhet. Nära anknuten till mervärdesskatteprincipen är reciprocitetsprincipen, som i mervärdesskatterätten innebär att den utgående skatten för en säljare motsvarar den ingående skatten för en köpare. Utgångspunkten för de båda principerna är rätten till avdrag för ingående skatt.

Neutralitetsprincipen utgör exempel på en rättsprincip som används på flera nivåer i mervärdesskatterätten och som har många dimensioner. Neutralitetsaspekter ska tas i beaktande såväl vid lagstiftningens konstruktion som vid dess tillämpning, för att mervärdesskatten inte skall ha konkurrensnedvridande effekter. Den grundläggande frågan kan ställas i samband med neutralitetsprincipen huruvida en neutral beskattning ska ses som en målsättning *per se* eller som ett *medel* för att uppnå andra målsättningar, exempelvis rättvisa eller ekonomisk effektivitet. Neutralitetsprincipen har ju även ansetts ge uttryck för icke-diskriminerings – och likabehandlingsprincipen och ha företräde framom EU-direktivens bestämmelser. Neutralitetsaspekter förekommer sålunda av olika art både på nationell och på EU-nivå, men i olika omfattning och med varierande användning i praxis. Brister i neutraliteten kan sedan uppkomma a) på vilket sätt mervärdesskattelagstiftningen är utformad regleringstekniskt, b) på vilka sätt bestämmelserna tolkas och c) på vilka sätt man tillämpar bestämmelserna i individuella fall.

Neutralitetsprincipen har emellertid också sina begränsningar, bland annat har principen i rättspraxis inte inneburit att tillämpningsområdet för ett undantag utvidgas i avsaknad av en tydlig bestämmelse. Såsom EU-domstolen konstaterat i t.ex. C-366/12 *Klinikum Dortmund* och C-44/11 *Deutsche Bank* är neutralitetsprincipen inte någon primärrättslig bestämmelse som kan villkora giltigheten av ett undantag, utan framförallt en tolkningsprincip som ska tillämpas parallellt med principen om restriktiv tolkning av undantag. Eftersom lagstiftaren emellertid också ska beakta andra egenskaper i och målsättningar för skattesystemet, kan det vara mer plausibelt att tala om neutralitet som förekommer eller som man strävar till i *mer eller mindre grad*, då ett fullständigt neutralt mervärdesskattesystem inte torde utgöra ett realistiskt alternativ.

Upphovet för en rättsprincip kan föreligga uttryckligen i grundläggande konventioner, grundlagen eller lagtexten eller så bör man granska systembyggnaden för ifrågavarande regelverk för att principen ska utkristallisera sig. Ett exempel på en

princip som har sin basis i grundläggande konventioner, grundlagen eller lagtexten är *proportionalitetsprincipen*. Principen hör till de grundläggande principer som har sin grund i människorättskonventioner, EU-rätten och grundlagen. Den härstammar egentligen från den tyska rätten, där dess tre kriterier även utvecklats: åtgärden ska vara lämplig, den ska vara nödvändig och den ska stå i proportion till syftet. Numera är den central i EU-rätten och förekommer på fördragsnivå, art. 5 FEU. Proportionalitetsprincipen har även sedan länge förekommit i den finländska rätten som en begränsningsprincip för den skönsmässiga bedömningen.

Principen riktar in sig på förhållandet mellan mål och medel. Det bör finnas ett rimligt förhållande mellan det eftersträvade målet och de vidtagna åtgärderna. Åtgärderna bör naturligtvis också vara avsedda att uppnå det mål som eftersträvas. Proportionalitetsprincipen har av EU-domstolen använts i mervärdesskatterätten bl.a. för att fylla eventuella luckor i mervärdesskattedirektivet vid bedömningen av medlemsländernas nationella mervärdesskattelagar i förhållande till direktivet.

Ett exempel på en rättsprincip, var systembyggnaden bör granskas för ifrågasarande regelverk för att principen ska utkristallisera sig är *in dubio contra fiscum*-principen, det vill säga att oklar lagtext ska tolkas till den skattskyldiges fördel. Principens ställning som rättsprincip med självständig normativ funktion har starkt ifrågasatts. Det är här mer fråga om en princip som kan härledas utgående från legalitetsprincipen och vars funktion kan vara att fungera som stöd vid tolkning av gällande rätt i relation till legalitetsprincipen.

Något som är kännetecknande för forskningen om rättsprinciper är att det inte råder enighet om huruvida rättsprinciperna som kategori förmår erbjuda en självständig rättslig grund. Rättsprinciperna kan i varje fall ge upphov till individuella rättigheter eller rättsligt skyddade intressen och de kan öka konsekvensen i rättstillämpnings- och tolkningssituationer samt därtill förbättra de rättsliga avgörandenas godtagbarhet. I vissa fall kan även användningen av rättsprinciper erbjuda alternativ till en mer eller mindre okontrollerad användning av reella argument och ha en fördelaktig inverkan på de rättsliga beslutens godtagbarhet och förutsägbarhet. I andra fall utgör de en bakgrund för tolkning och additament till regler i rättssystemet och är då aktuella då andra lösningalternativ prövats.

En del av rättsprinciperna, såsom den i mervärdesskatterätten centrala neutralitetsprincipen, avspeglar emellertid mer en samhällelig värdering än en grundläggande mänsklig rättighet. Det är heller inte helt tydligt vilka rättsliga konsekvenser som anknyter till kategorin rättsprinciper. I synnerhet inom skatterätten, och följaktligen mervärdesskatterätten, med dess starka bundenhet till den stadgade lagen, kan det i vissa fall med fog råda tvivel om rättsprincipernas laga kraft.

KÄLLFÖRTECKNING

Monografier och artiklar

- Aalto, E. (1988) *Koron vähennysoikeus henkilöverotuksessa*. Lakimiesliiton Kustannus, Helsinki.
- Aarnio, A. (1978) *Legal Point of View. Six Essays on Legal Philosophy*.
- Aarnio, A. (1987) *The Rational as Reasonable. A Treatise on Legal Justification*. D. Reidel Publishing Company, Dordrecht.
- Aarnio, A. (1989a) *Ottakaamme oikeussäännöt vakavasti. Oikeustiede – Jurisprudentia XXII 1989. Suomalainen Lakimiesyhdistys*.
- Aarnio, A. (1989b) *Laintulkinnan teoria*. Werner Söderström Osakeyhtiö, Juva.
- Aarnio, A. (2006) *Tulkinnan taito – ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta*, WSOY, Vantaa.
- Adam, S. (2013): *Protecting VAT revenues. Protecting the tax base-conference*, Stockholm.
- Adams, T.S. (1920) *Needed Tax Reform in the United State*. Reprint from the *New York Evening Post*: 24. Tillgänglig på <http://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=nnc1.cu04277589;view=1up;seq=5>.
- Adams, T.S. (1921) *Fundamental Problems of Federal Income Taxation*. *Quarterly Journal of Economics* 35 (4).
- Aer, J. (2000) *Oikeussuojan ulottuvuus hallinnossa: hallintolainkäytön antaman oikeussuojan merkitys viranomaistoiminnan auktoriteetin kannalta*. Kauppakaari Oyj, Lakimiesliiton Kustannus.
- Agenda 2030 – *kestävän kehityksen tavoitteet*. Suomen YK-liitto. Tillgängligt på <http://yk.fi/sdg>.
- Aldestam, M. (2005) *EC State Aid rules and VAT*. Festskrift till Nils Mattson, Iustus Förlag, Uppsala, s. 1–14.
- Alhager, E. (2001) *Mervärdesskatt vid omstrukturering*. Iustus Förlag, Uppsala.
- Alhager, E. (2006) *Förfarandemissbruk – en analys av EG-domstolens domar i målet Halifax, BUPA och University of Huddersfield*. *Skattenytt* 2006, s. 260–271.
- Amand, C. (2006) *VAT for public entities and charities – should the Sixth Directive be renegotiated*, *International VAT Monitor*, Vol 17/1, 2006, s. 433–443.
- Amand, C. (2013) *VAT neutrality: a principle of EU law or a principle of the VAT system?*, *World Journal of VAT/GST Law*, 2:3, s. 163–181.
- Andersson, E. & Tikka, K. (1984) *Konflikten mellan beskattningens fiskala och icke-fiskala ändamål – Nationalrapport från Finland, juridisk del*. NSFS 13. Liber, Stockholm.
- Andersson, E. (1996) *Verotusmenettelylain kommentaari*. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki.
- Andersson, E. (2000) *Johdatus vero-oikeuteen*, Lakimiesliiton kustannus, Helsinki.
- Andersson, E. (2004) *Tuloverotus EY-tuomioistuimen käytännössä*. Juhlajulkaisu Pekka Hallberg. Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki.
- Andersson, E. (2006) *Inledning till skatterätten*. Talentum, Helsingfors.
- Arbets- och näringsministeriet (2014) *EU:s regler om statligt stöd*. Arbets- och näringsministeriet.
- Asquith, R. (2020) *2020 global VAT rates & legal changes*. Tillgänglig på: <https://www.avalara.com/vatlive/en/vat-news/world-turns-to-vat-cuts-on-coronavirus-threat.html>.
- Benzarti, Y. et al. (2017) *What Goes Up May Not Come Down: Asymmetric Incidence of Value-Added Taxes*. Working Papers 317. Palkansaajien tutkimuslaitos, Helsinki.
- Benzarti, Y. et al. (2020) *What Goes Up May Not Come Down: Asymmetric Incidence of Value-Added Taxes*. *Journal of Political Economy*. (Forthcoming)
- Berger, W. (2017) *Commentary to the EU VAT Directive*. Lambert Academic Publishing.
- Bernitz, U. & Kjellgren, A. (2010). *Europarättens grunder*. Norstedts Juridik AB, Stockholm.

- Bernitz, U. (2011) Svensk och europeisk marknadsrätt 1. Konkurrensrätten och marknadsekonomins rättsliga grundvalar. Tredje upplagen. Norstedts Juridik, Stockholm.
- Biondi et al. (2004) *The Law of State Aid in the European Union*. Oxford University Press.
- Birk, D. (2004) *Steuerrecht* (7. neu bearbeitete Auflage), C.F. Müller Verlag, Heidelberg.
- Bodin, J-P. et al. (2001) *Modern VAT*. International Monetary Fund.
- Boeters, S, Böhringer, Ch., Muttner, T. and Kraus, M. (2008): *Economic Effects of VAT reforms in Germany*. Applied Economics, iFirst.
- Bogdan, M. (1994) *Comparative law*. Kluwer, Norstedts juridik, Tano.
- Bogdan, M. (2012) *Komparativ rättskunskap*. Institutet för rättsvetenskaplig forskning. Norstedts juridik, Vällingby.
- Brederode, R.F. (2009) *Systems of General Sales Taxation: Theory, Policy and Practice*. Kluwer Law International.
- Buchanan, J. & Brennan, G. (1980) *Tax Reform without Tears, The Economics of Taxation*, i Aaron, H.J. & Boskin, M.J. (1980) *Studies of Government Finance*. The Brookings Institution.
- Búrca, G. (1997) *The Role of Equality in European Community Law. The Principle of Equal Treatment in EC Law*. Papers Collected by the Centre for European Legal Studies. Cambridge: Sweet & Maxwell.
- Cerioni, L. (2010) *The Abuse of Rights in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of The ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion*, EBLR.
- Cheng, S. & Shi, S. (2015) *Green Tax in the People's Republic of China*. *International Tax Journal*, Vol. 41(2), s. 61–73.
- Cnossen, S. (2010) *Three VAT studies*. CPB Bijzondere Publicatie.
- Cnossen, S. (2010) *A proposal to Improve the VAT Treatment of Housing in the European Union*. *Fiscal Studies*, Volume 32, Issue 4, s. 455–481.
- Code of Conduct for business taxation i Conclusions of the Ecofin Council Meeting on December 1st 1997 concerning taxation policy, C/98 2/01.
- Coady, D. & Dreze, J. (2002). *Commodity Taxation and Social Welfare: The Generalized Ramsey Rule*. *International Tax and Public Finance*. Vol. 9, s. 295–316.
- Colbjørnsen, T. (2014) *What is the VAT? The policies and practices of value added tax on ebooks in Europe*, i *International Journal of Cultural Policy*, Vol. 21, No. 3, s. 326–343.
- Coopers and Lybrand Belgium (1998) *Does Cyber-Commerce Necessitate a Revision of International Tax Concepts*. International Bureau of Fiscal Documentation.
- Copenhagen Economics (2007), *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union final report*, 21.6.2007.
- Copenhagen Economics (2013) *VAT in the public sector and exemptions in the public interest*. Final report for TAXUD/2011/DE/334, 10 January, 2013.
- Crawford, I., Keen, M. and Smith, S. (2010) *VAT and Excises*, in Mirrlees, J. and others (eds), *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review* (Oxford: Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies).
- Dagens Industri 7.3.2019 Ledare
- De Camillis, C. & Goralczyk, M. (2012) *Towards stronger measures for sustainable consumption and production policies: proposal of a new fiscal framework based on a life cycle approach*, Int J Life Cycle Assess (2013) 18, s. 263–272.
- Dechezleprêtre, A. & Sato, M. (2017): *The Impacts of Environmental Regulations on Competitiveness*, *Review of Environmental Economics and Policy*, 11(2), Summer 2017, s. 183–206.
- De la Feria, R. (2009) *The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction*, *Intertax*, 37/3, s. 148-165.

- De la Feria, R. & Walpole, M. (2009), Options for Taxing Financial Supplies in Value Added Tax: EU VAT and Australian GST Models Compared. *International and Comparative Law Quarterly*, 58, s. 897–932.
- De la Feria, R. & Krever, R. (2012): Ending VAT Exemptions: Towards A Post-Modern VAT. Oxford University Centre for Business Taxation, WP 12/28
- De la Feria, R. (2014) Blueprint for reform of VAT rates in Europe. WP 14/13, Oxford University, Centre for Business Taxation. Said Business school, September 2014.
- Diamond, P.A. and Mirrlees, J. A. (1971) Optimal taxation and public production I, Production efficiency and II: Tax Rules, *American Economic Review* 61, s. 8–27.
- Dourado, A.P. (2014) No Taxation without Representation in the European Union: Democracy, Patriotism and Taxes, in Brokelind, C. (ed.) *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. IBFD, s. 205–234.
- Dubler, A-M. (2012) “Teloneum / Teloneo / Tonlieu”, in *Historisches Lexikon der Schweiz / Dictionnaire historique de la Suisse / Dizionario storico della Svizzera*.
- Dumézil, B. (2013) *Servir l'État barbare dans la Gaule franque. IV^e–IX^e siècle* Tallandier.
- Dworkin, R. (1977) *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Mass.
- Ebrill, L., Bodin, J-C, Keen, M. & Summers, V. (2001): *The Modern VAT*. International Monetary Fund, Washington.
- Eckhoff, T. (1980) Retningslinjer og tumregler, *Tidsskrift for Rettsvitenskap* 02/1980, s. 145–163.
- Eklund, K. (2020) Vårt framtida skattesystem – en ESO-rapport med förslag på en genomgripande skattereform. Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi 2020:7. Stockholm.
- Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions (1998). A Report by the Committee on Fiscal Affairs as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, "A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce", 8 October 1998.
- Finansdepartementet, Skatte- och tullavdelningen (2013) *Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster*.
- Finér, L. (2018) Mikä on kestävä kehitys? Tillgänglig på <https://veropolitiikka.blog/laurifiner/>.
- Francis, J.M. (2006) *Iberia and the America: culture, politics and history: A multidisciplinary encyclopedia*. Vol 1, ABC. CLIO Transatlantic relations series.
- Frändberg, Å. (1994) Begreppet rättsstat, i Sterzel, F. (red.), *Rättsstaten- Rätt, politik och moral*. Uppsala, s. 21–24.
- Frändberg, Å. (2000) Om rättssäkerhet, i *Juridisk Tidskrift vid Stockholms universitet*, Nr 2/2000/2001, s. 269–278.
- Frände, J. (2009) Den styrande skattepolitikens återkomst? *JFT* 2/2009, s. 710–735.
- Frände, J. (2013) *Dubbelboende vid beskattningen av fysiska personer*. Publikationer av Suomalainen Lakimiesyhdistys, Serien A nr 315, Helsingfors.
- Fullerton, D. och Lyon, A.B. (1988) *Tax Neutrality and Intangible Capital, Tax Policy and the Economy*, Volume 2 (1988), MIT Press, s. 63–88.
- Förenta Nationerna (1987) *Our Common Future*. World Commission on Environment and Development. Tillgänglig på <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf>.
- Gjems-Onstad, O. (2009) Omgåelse og merverdiavgift. *Skatterett* 2/2009, s. 115–142.
- Grabenwater, C. (2014) *The Cooperation of Constitutional Courts in Europe - Current Situation and Perspectives*. General Report and Outline of Main Issues. Conference on Constitutional European Courts XVIth Congress 2014. Tillgänglig på www.confueconstco.org/en/common/home.html.

- Grapperhaus, F. (2009) Tax Tales from the Second Millenium, Taxation in Europe (1000-2000), the United States of America (1765-1801) and India (1526 to 1709). IBFD, the Netherlands.
- Guardian (2012) Amazon makes UK publishers pay 20% VAT on ebook sales. Tillgänglig på: <http://www.theguardian.com/technology/2012/oct/21/amazon-forces-publishers-payvat>
- Gottfried och Wiegard (1991) Exemption versus zero rating. *Journal of Public Economics*, 46.
- Grabower, R. (1925) Die Geschichte der Umsatzsteuer und ihre Gestaltung im Inland und im Ausland. C. Heymann.
- Grlica, I. (2017) How the Sharing Economy is Challenging the EU VAT System. *International VAT Monitor*, March/April 2017, s. 124-131.
- Gunnarsson, Å. (1998) Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik? *Skattenytt* 9/1998, s. 454–465.
- Gustafsson, H. (2002) Rättens polyvalens, Lunds Universitet.
- Haapaniemi, M. (2001) Virallisperiaate tuloverotuksessa ja tuloveroprosessissa. *Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja, A-sarja N:o 229*, Helsinki.
- Haapaniemi, M. (2019) Terveystenhoitopalvelujen arvonlisäverotuksen neutraalisuudesta. *Edilex* 2019/5.
- Hakapää, S. et al. (2016) Kansainvälinen arvonlisäverotus. Esimerkkitaupuksia suomalaisen yrityksen näkökulmasta. *Kauppakamari*, Helsinki.
- Hallberg, P. (2000) Oikeus ja verotus, *Verotus* 5/2000, s. 469–473.
- Heinonen, O. (2002) Oikeustieteen ja tuomioistuinlaitoksen kosketuspintoja. *Lakimies* 4/2002, s. 618–624.
- Hellner, J. (1994) *Rättsteori*. Stockholm.
- Hellner, J. (2001) *Metodproblem i rättsvetenskapen*. Stockholm
- Helmers, D. (1956) *Kringgående av skattelag. Studier i svensk och utländsk beskattningsrätt*. Stockholm.
- Helminen, M. (2014) The Principle of Elimination of Double Taxation under EU Law – Does it Exist?, in Brokelind, C. (ed.) *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, IBFD, s. 391–412.
- Hemels, S. (2014) Fairness: A Legal Principle in EU Tax Law?, in Brokelind, C. (ed.) *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, IBFD, s. 413–438.
- Herler, C. (2008). *Markföreningensansvaret*. Talentum, Helsingfors.
- Hilling, M. (2012) Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? En analys med särskild fokus på EU-domstolens proportionalitetsbedömning. *Svensk Skattetidning* 10/2012, s. 814–827.
- Hiort af Ornäs Leijon, L. (2015) Tax policy, economic efficiency and the principle of neutrality from a legal and economic perspective. *Uppsala Faculty of Law Working Paper* 2015:2.
- Historische Entwicklung der Mehrwertsteuer in Deutschland (2020) Tillgänglig på: <https://www.zinsen-berechnen.de/mehrwertsteuer-umsatzsteuer/historische-entwicklung-mehrwertsteuer-deutschland.php>.
- Hokkanen, M. et al. (2013) Arvonlisäverotus. EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta. *KHT-pro*, Helsinki.
- Hokkanen, M. (2019) Derivatives and the European VAT System. Derivatives in the context of the scope of taxable supplies. *Faculty of Law, University of Helsinki*.
- Holm, P., Kiander, J., Rauhanen, T. & Virén, M. (2007) Elintarvikkeiden arvonlisäverokannan alentamisen vaikutukset. *PTT raportteja* 20, Helsinki.
- Honkatukia, Juha, Jouko Kinnunen ja Timo Rauhanen (2011). Alennettujen arvonlisäverokantojen taloudelliset vaikutukset. *TEM-raportti*.

- Huhtala, A. (2015) Keisarin uudet kierrätysvaatteet. VATT.
- Huizinga, H. (2002) A European VAT on Financial Services? *Economic Policy*, Volume 17, Issue 35 October 2002, s. 497–534.
- Hultqvist, A. (1996) Ny skatteflyktslag – en metodfråga för skatterätten. *Skattenytt*, s. 670–681.
- Hultqvist, A. (2005) Skatteundvikande förfarande och skatteflykt. *Svensk Skattetidning*, 5/2005, s. 302–321.
- Hultqvist, A. (2016) Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen, *Skattenytt*, s. 730–749.
- Institute for Fiscal Studies (2011) A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system. Final report. TAXUD/2010/DE/328. London.
- Isomaa, A. (2020) Koronakriisi ja verotus: miten kansalliset verojärjestelmät taipuvat poikkeusoloihin? *Verotus 2020*, s. 401–413.
- Isomaa-Myllymäki, A. (2016) Etuyhteysliiketoimien uudelleenluonnehdinta, tunnistaminen ja sivuuttaminen OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa ja VML 31.1 § soveltamisessa. *Verotus 5/2016*, s. 475–487.
- Isomaa-Myllymäki, A. (2019) Määräenemmistöpäätöksenteko veroasioissa ei ole Suomen etu. Elinkeinoelämän Keskusliitto (EK). Tillgängligt på <https://ek.fi/ajankohtaista/uutiset/2019/01/21/isomaa-myllymaki-bloggaa-maaraenemmistopaatoksenteko-veroasioissa-ei-ole-suomen-etu/>
- James, K. (2015) *The Rise of the Value Added Tax*. Cambridge University Press.
- Jerneck, M (1995) Subsidiaritetsprincipen i EU: en expertrapport till EU 96-kommittén. *SOU 1995:123*
- Johansson, A., Joki-Korpela, T., Jokinen, M., Kallio, M., Laitinen, J., Pokkinen, M., Salomaa, P. och Virtanen, M. (2013). Arvonlisäverotus. EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta. Red. Hokkanen, M. KHT-Media, Helsinki.
- Johansson, G. & Rabe, G. (2001) *Det svenska skattesystemet*. Göteborg: Norstedts Juridik Ab.
- Joutsamo, K. et al. (2000) Eurooppaoikeus. Kolmas painos. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki.
- Juanto, L. (1998) Valmisteverotus. Oikeustieteellinen tutkimus valmisteverotuksen asemasta Suomen verojärjestelmässä. Kauppakaari, Helsinki.
- Juanto, L. (2008) Valmisteverolainsäädäntö. Tutkimus tupakkatuotteiden, alkoholi- ja virvoitusjuomien, juomapakkausten sekä liikennepolttoaineiden valmisteverotuksesta. Lapin yliopistokustannus, Rovaniemi.
- Juanto, L, Punavaara, A och Saukko, P. (2018) Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 9.p. Alma Talent, Vilna.
- Jutikkala, E. (1965) Uudenajan taloushistoria. Toinen painos. WSOY, Porvoo.
- Juusela, J. (1998) Kansainväliset sijoitukset ja verotuksen tehokkuus. Kauppakaari OYJ, Helsinki.
- Kaisto, J. (2005) Lainoppi ja oikeusteoria. Edita, Helsinki.
- Kaitila, Ville (2020). Hiilineutraali Suomi 2035 on kova tavoite. ETLA Muistio No 90. Tillgänglig på <https://pub.eta.fi/ETLA-Muistio-Brief-90.pdf>.
- Kallio, M. et al. (2013) Arvonlisäverotus. KPMG ja Edita, Helsinki.
- Kangas, U. (2015) Familje- och kvarlätenskapens grunder. Talentum, Helsingfors..
- Karhu, J. (2005) Tilannekohtainen oikeudellinen harkinta ja oikeuslähdeoppi, i Tala, J. & Wikström, K. (red.) Oikeus – kulttuuria ja teoriaa. Juhlakirja Hannu Tolonen 2005. Turku, s. 25–38.
- Keen, M., and B. Lockwood (2010) The value added tax: Its causes and consequences, *Journal of Development Economics*, s. 138–151.
- Kekkonen, J. (1999) Suomen oikeuden historiallisia kehityslinjoja. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut. Hakapaino Oy, Helsinki.
- Kellgren, U. (1997) Mål och metoder vid tolkning av skattelag. Uppsala

- Kerkkänen, T. (2016a) Ihmettelitkö verkkokaupan halpoja hintoja? YLE Uutiset. Helsinki, Kerkkänen, T. (2016b) Lehtiralli. YLE Uutiset, Helsinki.
- Kilpi, L. (1952). Pääomanvähennys. Vammala.
- Kilpi, L. (1985) TVL:n ja EVL: keskinäisen suhteen merkitys yksittäisissä laintulkintakysymyksissä. Verotus 2/1985, s. 76–89.
- Kilpi, L. (1986) Tavanomaisesta oikeudesta vero-oikeudessa. Juhlajulkaisu Matti Ylöstalo 1917.4/2.1987. Vammala, s. 217–228.
- Kilpi, L. (1990) Eräitä huomioita veroasioiden käsittelystä KHO:ssa, Verotus, s. 279–325,
- Klami, H. (2000) Johdatus oikeusteoriaan. Finalistisen oikeusteorian perusongelmia. 4.painos. Lakimiesliiton Kustannus, Helsinki.
- Klein, M. (1994) Die nicht angemessene rechtliche Gestaltung im Steuerumgehungstatbestand des § 42 AO. Köln.
- Knuutinen, R. (2009) Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – erityistarkastelussa rahoitus- ja sijoitusinstrumentit. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja, A-sarja N:o 292, Helsinki.
- Knuutinen, R. (2010) Om gränsdragningen mellan skatteplanering och kringgående av skattelag, JFT 6/2010, s. 586–623.
- Knuutinen, R. (2012) Verosuunnittelua vai veron kiertämistä: verosuunnittelun ja veron kiertämisen välinen rajaveto tulonverotuksessa. Sanoma Pro, Helsinki.
- Knuutinen, R. (2013) Verosuunnittelu vai veronkiertämistä. Sanoma Pro, Helsinki
- Knuutinen, R. (2013) Veron minimointi ja yrityksen yhteiskuntavastuu. Verotus 2/2013, s. 177–191.
- Knuutinen, R. (2014) Oikeus, talous ja tiede – tarkastelua vero-oikeudellisissa kontekstissa, Artikkel, version 1.0, publicerad 26.5.2014, www.edilex.fi/artikkelit/13214
- Knuutinen, R. (2014), Veron kiertäminen, veronkierto vai verolain kiertäminen – terminologinen tarkastelu. Verotus, 2/2014, s. 169–177.
- Knuutinen, R. (2015a), Mitä on ns. aggressiivinen verosuunnittelu? Verotus 1/2015, s. 5–19.
- Knuutinen, R. (2015b) Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa, Lakimies 6/2015, s. 811–833.
- Kofler, G. (2014) Direct Applicability and Direct Effect, in Brokelind, C. (ed.) Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, IBFD, s. 273–302.
- Kosonen, T. (2011) Encouragement and discouragement. Essays on taxation and government expenditure. VATT Publications 57, Helsinki.
- Kosonen, T. & Harju, J. (2013) Restaurant VAT cut: Cheaper meal and more service? VATT Working Papers 52, VATT.
- Kotkansalo, A. (1967) Verotusarvo liikevaihtoverotuksessa erityisesti Suomen voimassaolevaa oikeutta silmällä pitäen. Oulu.
- Kotkansalo, A. (1969) Tavarain myynti ja ulkomaankauppa liikevaihtoverotuksessa. Erityisesti Suomen voimassaolevaa oikeutta silmällä pitäen. Kirjapaino Jaarli, Hämeelinna.
- Kotkansalo, A. (1977) Suomen liikevaihtovero-oikeus. Suomen lakimiesliiton kustannus, Helsinki.
- Kovero, I. (1932) Ylellisyysverotus. Taloudellisen neuvottelukunnan julkaisuja 20. Helsinki.
- KPMG (2014) Arvonlisäverotus 2014. Edita, Helsinki.
- KPMG (2020) Indirect tax rates table. Tillgänglig på <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/indirect-tax-rates-table.html>
- Kristofferson, E. & Rendahl, P. (2016) Textbook on VAT. iUSTUS Förlag, Uppsala.
- Kulla, H. (2014). Förvaltningsförfarandets grunder. Talentum, Helsingfors.
- Kultalahti, J. (2014) Globalisaation hallinnan oikeudelliset mekanismit, i: Yritys, omistaja ja verotus. Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle. Edita, Helsinki, s. 143–162.
- Laakso, S. (1990) Oikeudellisesta sääntelystä ja päätöksenteosta erityisesti julkisoikeuden alalla. Valtion painatuskeskus, Helsinki.

- Lamensch, M. (2015) European Value Added Tax in the Digital Era: A critical Analysis and Proposals for Reform. IBFD.
- Lassila, S. (2010) Oikeuden väärinkäyttö ja veron kiertäminen arvonlisäverotuksessa, Verotus 4/2010, s. 409–421.
- Lehtonen, A. (2007) Veron kiertäminen ja veropetos veron torjunnan elementteinä, i Kari S. Tikka (1944-2006) in memoriam. Suomen lakimiesyhdistyksen julkaisuja, s. 140–151.
- Lejeune I. & Claessens, S. (2015) VAT/GST in a Global Digital Economy. Kluwer Law, The Netherlands.
- Lindgren, J. (2020) Pääkirjoitus: Veroista ja niiden saajista. Verotus 4/2020, s. 400.
- Linnakangas, E. (1984) Urheilu ja verotus. Oikeustieteellinen tutkimus. Suomen lakimiesliiton kustannus, Helsinki.
- Linnakangas, E. (1987) Verojen kohtuullistaminen. Lapin korkeakoulun oikeustieteiden osaston julkaisuja, Sarja B N:o 8. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki.
- Linnakangas, E. (1991) Kulutusverotus. Lakimiesliiton kustannus, Tampere.
- Linnakangas, E. (2000) Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki.
- Linnakangas, E. (2007) Autojen verotus. Auto-, ajoneuvo- ja polttoaineverotus sekä tieliikenneverotuksen kehittäminen. Talentum Media Oy, Jyväskylä.
- Linnakangas, E. (2010) Hallintotuomioistuinten veropäätösten julkaisemisesta ja varsinkin julkaisemattomuudesta. Verotus 3/2010, s. 245–251.
- Linnakangas, E. (2012) Verojen synty, kuolema, ylösnousemus ja paratiisi I. Verotus 1/2012, s. 17–28.
- Linnakangas, E. (2016) Historiallinen verokirja. Multiprint. Helsinki.
- Linnakangas, E. (2017) Suomen kulutusverotuksen historia ja veneveron haaksirikko. Kirjapaino Grano, Helsinki.
- Linnakangas, E. (2018) Autoveron saattohoito ja tieliikenneverotuksen kehittäminen. Autovero 60 vuotta. Kirjapaino Grano, Helsinki.
- Linnakangas, E. (2019) Elintarvikkeiden verosoppa. Verotus 3/2019, s. 371–375.
- Linnakangas, E. (2020) Kansanvalta, ikä, vero-oikeus. Kirjapaino Grano, Helsinki.
- Linnakangas, E. & Juanto, L. (2008) Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 6. painos, Hämeenlinna.
- Linnakangas, E. & Juanto, L. (2016) Verojen historia. Synty, kehitys, kuolema, ylösnousemus, reinkarnaatio. Kirjapaino Grano, Helsinki.
- Linnakangas, E. & Juanto, L. (2020) Synti- ja haittaverokirja. Anekaupasta paheveroihin ja kompensatiomaksuihin. Kirjapaino Grano, Helsinki.
- Linnakangas, E. & Juanto, L. ja Laatikainen, P (1994) Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki.
- Lippross, O-G (2000) Umsatzsteuer. Deutsche Steuer-Gewerkschaft. Achim: Erich Fleischer Verlag.
- Lodin, S-O (2007) Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning. Skattenytt 9/2007, s. 477–490.
- Loomer, G. T. (2006) Taxing out of time: Parliamentary Supremacy and Retroactive Tax Legislation. British Tax Review, 1/2006, s. 64-90.
- Luptáčík, M. och Luptáčík, P. (2016) Analysis and quantification of a new fiscally neutral European tax. European Economic and Social Committee.
- MacCormick, N. (1978) Legal Reasoning and Legal Theory, Clarendon Press.
- Maisto, G. (2014) The Principle of Effectiveness, in Brokelind, C. (ed.) Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law. IBFD, s. 163–182.
- Makkonen, K. (1981) Oikeudellisen ratkaisutoiminnan ongelmia. Lainopillinen ylioppilastiedekunta.

- Malmgrén, M. (2014) OECD:n ja EU:n hankkeet aggressiivisen verosuunnittelun rajoittamiseksi ja veropohjan rapautumisen estämiseksi. Yritys, omistaja ja verotus. Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle. Edita, Helsinki, s. 226–235.
- Malmgrén, M. & Nissinen, M. (2019) Digitaalisen toiminnan verotus. Edilex 2019/23.
- Mannio, L. (2001) Sähköisen kaupankäynnin verotus. WSOY Lakitieto, Helsinki.
- Makkonen, Kaarle (1981) Oikeudellisen ratkaisutoiminnan ongelmia, Lainopillinen ylioppilas-tiedekunta.
- Marcusson, L. (2012) Principer inom den offentliga rätten, i Marcusson, Lena (red.) Offentligrättsliga principer, 2. uppl., Uppsala, s. 9–15.
- Mattsson, N. (1994) Skattepolitik. Fjärde upplagan. Iustus förlag, Uppsala.
- McGee, R.W. (2004) The Philosophy of Taxation and Public Finance. Springer US.
- McGillivray, A. (2018) VAT: the perfect solution to the taxation of consumption? Taxation in Australia VOL 52(10), s. 555–558.
- McLure, C.E. Jr (2003) The Value Added Tax on Electronic Commerce in the European Union, International Tax and Public Finance, Nov 2003, s. 753–762.
- Melz, P. (1990) Mervärdesskatten – rättsliga grunder och problem. Juristförlaget, Lund.
- Merkx, M. (2019) VAT and Blockchain: Challenges and Opportunities Ahead. EC Tax Review 2019/2, s. 83-89.
- Merkx, M. & Gruson, J. (2019) Definitive VAT Regime: Ready for the Next Step? EC Tax Review 2019/3, s. 136-149.
- Mesere, K.C. (1993) Tax Policy in OECD Countries. Choices and Conflicts. IBFD Publications.
- Mikelsen, A. (2016) En generell omgælsesnorm for skatt og merverdiavgift – noen kritiske bemerkninger til NOU 2016:5. Skatterett 2/2016.
- Mikkilä, J. & Rabinä, T. (2017) Luottamuksensuoja verotuksessa – tutkimus luottamuksensuojajepä-riaatteen soveltamisesta hallintotuomioistuimissa. Verotus 4/2017, s. 430–444.
- Mirrlees, J. et al. (2011) The Mirrlees Review: Conclusions and Recommendations for Reform, Fiscal Studies, vol. 32, no. 3, s. 331–359.
- Mirrlees, J. et al. (eds) (2011), Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review Oxford: Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies.
- Moncelli, M. & Paziienza, M.L. (2007) L'IVA e i servizi bancari, paper presented at the XIX Conferenza della Società Italiana di Economia Pubblica (SIEP).
- Moëll, C. (2003) Proportionalitetsprincipen i skatterätten. Juristförlaget, Lund.
- Musgrave, R.A. and Musgrave, P.B. (1989) Public Finance in theory and Practice., McGraw-Hill Book Company: 6.
- Muten, L. (1996) Ämnen och metoder i skatterättsforskningen, Skatterett 1996.
- Myrsky, M. (1988) Vero-oikeustieteestä. Lakimies 7/1988, s. 846–850.
- Myrsky, M. (1997) Vero-oikeustutkimuksen vaihtoehdoista ja mahdollisuuksista. Verotus 5/1997, s. 529–534.
- Myrsky, M. (2000) Vero-oikeudesta dynaamisena oikeudenalana. Lakimies, s. 163–179.
- Myrsky, M. (2004) Oikeuslähteistä verotuksessa. Verotus 1/2004, s. 39–55.
- Myrsky, M. (2005) Perustuslain merkitys verotuksen kannalta, Verotus 1/2005, s. 27–41.
- Myrsky, M. (2007) Eduskunnan oikeusasiamies ja verotus. Verotus 5/2007, s. 474–487.
- Myrsky, M. (2008) Oikeuskansleri veroverotuksen valvontaviranomaisena. Verotus 5/2008, s. 488–499.
- Myrsky, M. (2009a) Hyvä hallinto ja verotus. Verotus 4/2009, s. 355–365.
- Myrsky, M. (2009b) Piirteitä viimeaikaisesta vero-oikeudellisesta tutkimuksestamme, i Oikeus 1/2009, s. 60–67.
- Myrsky, M. (2009c) Mitä ovat vero-oikeuden yleiset opit? Oikeus 2/2009, s. 179–187.

- Myrsky, M. (2011) Ennakkopäätökset verotuksessa. Talentum, Helsinki.
- Myrsky, M. (2012) Ennakkopäätösten tulkinnasta ja hyödyntämisestä verotuksessa. *Defensor Legis* 3/2012, s. 358–369.
- Myrsky, M. (2013a) Millainen on hyvä verojärjestelmä? *Verotus* 3/2013, s. 131–144.
- Myrsky, M. (2013b) Mitä veropolitiikaltamme tulisi edellyttää? *Lakimies* 6/2013 s. 1118–1121.
- Myrsky, M. (2013c) Suomen veropolitiikka. Talentum, Helsinki.
- Myöhänen, S. (1999) Verotuskäytännön keskeiset kehityslinjat muinaisista korkeakulttuureista Euroopan kaksoisvallankumoukseen, *Lakimies* 1999, s. 1222–1259.
- Mäenpää, O. (2001). Eurooppalainen hallinto-oikeus. Kauppakaari, Helsinki,
- Mäenpää, O. (2011) Eurooppalainen hallinto-oikeus. Talentum Media, Helsinki.
- Mäenpää, O. (2018). Hallinto-oikeus. Alma Talent, Helsinki.
- Männistö, E. (2018) Takautuvan verolainsäädännön hyväksyttävyyttä – erityisesti EU-oikeuden ja perus- ja ihmisoikeuksien näkökulmasta tarkasteltuna. Helsingin yliopisto.
- Mäntysaari, P. (2018) Användarvänlig skatterättsforskning, *Skattenytt* 7-8/2018, s. 5451–554.
- Määttä, K. (1997) Environmental Taxes. From an economic idea to a legal institution. Jyväskylä.
- Määttä, K. (2006) Environmental Taxes. An introductory analysis. Edward Elgar, Cheltenham, UK.
- Määttä, K. (2007) Veropolitiikka. Teoria ja käytäntö. Edita, Helsinki.
- Määttä, K. (2013) Liittymisperiaate arvonlisäverotuksessa. *Verotus* 4/2013, s. 366–375.
- Määttä, K. (2014) Verolakien tulkinta. Edilex Libri. Edita, Helsinki.
- Määttä, K. (2015) Arvonlisäverolain tulkintaongelmat. Kauppakamari, Helsinki.
- Nguyen, T., Laratte, B., Guillaume, B & Hua, A. (2016) Quantifying environmental externalities with a view to internalizing them in the price of products, using different monetization models, *Resources, Conservation and Recycling*, Volume 109, May–June 2016, s. 13–23.
- Nieminen, A., Anttila, R., Äärilä, L. & Jokinen, M. (2017). Arvonlisäverotus. SanomaPro, Helsinki.
- Nilsson, U. (2009) Direktivkonform tolkning på mervärdesskatterättens område. *Svensk Skattetidning* 2009, s. 64–84.
- Niskakangas, H. (2011) Veropolitiikka. Talentum Media, Helsinki.
- Nykänen, P. (2009) Asunnon ja työpaikan väliset matkakustannukset verotuksessa – eräitä näkökohtia, *Verotus* 1/2009, s. 29–43.
- Nykänen, P. & Rabinä, T. (2018) Ajankohtaiskatsaus luovutusvoiton verotusta koskevaan käytäntöön. *Verotus* 2/2018, s. 150–164.
- Nyrhinen, R. et al. (2019) Arvonlisäverotus käytännössä. Talentum, Helsinki.
- OECD (1988) *Taxing Consumption*. Paris.
- OECD International VAT/GST Guidelines, Draft consolidated version, February 2013.
- OECD (2015) *International VAT/GST Guidelines*
- OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Tillgänglig på: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.
- OECD (2020a) *Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience*. Tillgänglig på: https://read.oecdilibrary.org/view/?ref=128_128575-o6rktc0aa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis.
- OECD (2020b) *Overview of Country Tax Policy measures in response to Covid-19 crisis*. Tillgänglig på: <http://www.oecd.org/tax/covid-19-tax-policyand-other-measures.xlsm>.
- Ojala, M. (2011). EU-kilpailuoikeus. 2. painos. Edita, Helsinki.
- Oosterhuis, F.H., Rayment, M., Varma, A., Jantzen, J., van der Woerd, H., Mudgal, S., Tinetti, B., Gerdes, H., Neubauer, A., Stocker, A., Dodoková, A. & Greño, P. (2008). The use of differential VAT rates to promote changes in consumption and innovation. IVM Report, no. R08/10, Instituut voor Milieuvraagstukken, Vrije Universiteit, Amsterdam.

- Papis, M. (2014) The Principle of Neutrality in EU VAT, in Brokelind, C. (ed.) Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, IBFD, s. 365–390.
- Parikka, J. & Siikavirta, K. (2010) EU:n valtiontukisäännöt. Edita, Helsinki
- Pashev, K. V. (2007) Countering Cross-Border VAT Fraud: The Bulgarian Experience, Journal of Financial Crime, Vol. 14, No. 4, s. 490–501.
- Paukku, E. (2020) Euroopan unionin politiikan ja tukikilpailun vaikutus valtiontukisääntelyyn. Acta electronica Universitatis Lapponiensis 274.
- Peczenik, A. (1990) Juridisk argumentation – en lärobok i allmän rättslära. Norstedts förlag, Stockholm.
- Peczenik, A. (1995) Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet och juridisk argumentation. Libris.
- Peczenik, A. (1998) Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper. Skattenytt 9/1998.
- Pellonpää, M. (2007). Europeiska människorättskonventionen. Talentum, Helsingfors,
- Peltoniemi, A. & Varjonen, J. (2010) Elintarvikkeiden alv-alennus ja hintakehitys. Hintaseurannan tulokset ja katsaus kuluttajahintaa määrittäviin tekijöihin. Kuluttajatutkimuskeskus, julkaisu 1/2010, Helsinki.
- Penttilä, S. (2007) Euroopan yhteisön oikeuden merkitys kansallisen verolain soveltamisessa. Liikevaihtoverotuksen Ystävät ry.
- Penttilä, S. (2012) Verohallinnon antama lupa saada vähentää tappiot omistajanvaihdoksen jälkeen – valtiontukeako? Verotus 4/2012, s. 360–371.
- Pesonen, K. (1951) Saman yrittäjän omistamien eri liikkeiden välisten eli ns. sisäisten tavarasiirtojen liikevaihtoverottamisesta. Verotus 2/1951, s. 51–55.
- Pesonen, K. (1960) Piirteitäliikevaihtoverolain diskriminoivista vaikutuksista elinkeinoelämässä sekä ajatuksia parannuseriaaiteista. Verotus 2/1960, s. 59–67.
- Pesonen, M. (1974) Verotuseriaaiteiden historiasta. Verotus 1974, s. 191–196.
- Pigato, M. ed. (2019): Fiscal Policies for Development and Climate Action, World Bank Group.
- Piketty, T. (2015) Kapitalet i tjugoförsta århundradet. Karneval förlag, Stockholm.
- Pikkujämsä, M. (2001) Oikeuseriaaiteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Kauppakaari, Helsinki.
- Kannan, P. & Terrones, M. & Scott, A. (2009), From recession to recovery: A long and hard road. Tillgängligt på: <https://voxeu.org/article/imf-recession-research-unusually-severe-followedweaker-average-recovery>.
- Prechal (2005) Directives in EC law. Oxford Press.
- Punavaara, A. (2019) Lainvoimainen rikostuomio tai vireillä oleva rikosprosessi verovalitusasian päätösharkinnassa hallintotuomioistuimessa – onko todistusvaikutusta tai oikeusvoimaa? Verotus 5/2019, s. 613–625.
- Puronen, P. (1996) Verovelvollisen suosimisen periaate ja verotusmenettely, Verotus 5/1996, s. 493–501.
- PwC (2020) COVID-19 Summary. Tillgängligt på: [https:// globalvatonline.pwc.com/covid-19-summary](https://globalvatonline.pwc.com/covid-19-summary).
- Påhlsson, R. (1998) Intuition och rättfärdigande i skatterätten. Skattenytt 9/1998.
- Påhlsson, R. (2005) Hunden klockan tre och fjorton, Iustus, Uppsala.
- Påhlsson, R. (2007) Likhet inför skattelag. Uppsala
- Påhlsson, R. (2014) Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen. Skattenytt 7-8/2014, s. 554–569.
- Påhlsson, R. (2014) Equality in Taxation: Reflections on the Social Construction of Comparability in Tax Law, in Brokelind, C. (ed.) Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, IBFD, s. 151–162.
- Påhlsson, R. (2017) Skattebetalarens avsikter – Subjektiva rekvisit i skatterätten, Skattenytt 1/2017, s. 3–31.

- Pöyhönen, J. (1988) Sopimusoikeuden järjestelmä ja sopimusten vertailu. Lakimiesyhdistyksen julkaisuja, Helsinki.
- Raitio, J. (2003). Euroopan yhteisöjen (EY) tuomioistuimen tuomio 19.9.2002 asiassa C-101/00 tulliasiamies ja Antti Siilin. Lakimies 7-8/2003, s. 1310–1317.
- Raitio, J. (2006) Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat. Talentum, Helsinki.
- Raitio, J. (2010) Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat. WSOY, Helsinki.
- Raitio, J. (2011) Euroopan integraatio ja EU:n rakenteet. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja, Helsinki.
- Rauhanen, T. (2015) Laaja pohja ja yksi verokanta - visio tehokkaasta arvonlisäverosta. VATT Muistiot 51. VATT 2015.
- Rauhanen, T. (2017) Verotuet valtion politiikkavälineenä ja ohjauksena. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus, Helsinki.
- Ranta-Lassila, H. (2002) Konsernit ja verotuksen neutraalisuus. Lakimiesliiton Kustannus, Helsinki.
- Regeringsprogrammet för regeringen Rinne, tillgänglig på <https://valtioneuvosto.fi/sv/rinne/regeringen/regeringsprogrammet/beskattning-i-en-foranderlig-varld>.
- Rendahl, P. (2009) Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies. IBFD 2009.
- Rendahl, P. (2011) Imposing EU-VAT on Unlawful Digital Supplies. EC Tax Review, 2011/4, s. 192–203.
- Rendahl, P. (2013) Omsättningslandsreglernas ändamål, konstruktion och tolkning i EU-mervärdesskatterätten. Skattenytt, 1/2013 s. 45–67.
- Rendahl, P. (2015) Momsrapport. Är mervärdesskatten en konsumtionsskatt eller företagskatt? En rättsvetenskaplig studie av Mervärdesskattelagens ändamålsenlighet. Handelshögskolan vid Göteborgs universitet och Svenskt Näringsliv.
- Rendahl, P. (2019) Utlåtande avseende EU-förenhetligheten av förslag till ändring av sjukvårdsundantaget i mervärdesskattelagen. Tillgängligt på: <https://www.omega.se/app/uploads/sites/3/2019/06/pernilla-rendahl-utlatande-till-varforetagarna-20190614.pdf>.
- Rendahl, P. (2019) Parallell rättsbildning och skatteflyktperspektiv, Skattenytt, s. 85–97.
- Reports of the Sub-Groups A, B and C (1962), The EEC Reports on Tax Harmonisation, IBFD.
- Riksrevisionen (2010) Enhetlig beskattning? RiR 2010.
- Ring, D.M. (2008) What's at Stake in the Sovereignty Debate? International Tax and the Nation-State. Va.J.Intl.L. 49, s. 55–234.
- Rosander, U. (2007) Generalklausul mot skatteflykt, Jönköping international business school, ARK tryckaren.
- Rosas, A. (2009) The European Union and fundamental rights/human rights, in Krause, C. and Scheinin, M. (eds), International Protection of Human Rights: A Textbook, Institute for Human Rights, Åbo Akademi University.
- Rother, E. (2003) Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. WSOY Lakitieto, Helsinki.
- Rudanko, M. (2004) Yritysjuridiikka – kauppaoikeutta vai liiketaloutta? Lakimies 7-8/2004, s. 1225–1243.
- Ruohola, T. (2018) Terveysten- ja sairaanhoidon ALV. Verotus, 5/2018, s. 552-560.
- Ryynänen, O. (2000) Bevisning i inkomstbeskattningen, Svenska handelshögskolan, Helsingfors.
- Sainio, N. (2011) Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki.
- Sainio, N. & Kuusela, J. (2015) Arvonlisäveropetoksista ja niihen liittyvistä EUT:n tuomioista, osa 1, Verotus 5/2015, s. 496–506.
- Sakslin, M. (1999) Verot ja maksut perustuslaissa. Lakimies 6-7/1999, s. 995–1002.
- Salo, M. (2013) Arvonlisäveron kehittäjä ja kehittäminen, Verotus 5/2013, s. 521–529.
- Sanderson, Houtzager & Merrill (2002) Remote Control: A guide for US e-commerce vendors to the new EU Vat Directive, Tax Notes International 26, s. 1113–1123.

- Sandström, M. (1994) Romersk rätt- en rättsvetenskaplig europaväg? Juridisk Tidskrift vid Stockholms universitet, Nr 3 1993/94, s. 461–473.
- Saukko, P. (2003) Terveysten – ja sairaanhoitopalveluista arvonlisäverolaisissa ja kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä. Edita, Helsinki.
- Saukko, P. (2005) Arvonlisäveroryhmät. Edita, Helsinki.
- Saukko, P. (2009a) Vakuutusten kulutusverotus – vakuutusmaksuverotus ja arvonlisäverotus. Edita, Helsinki.
- Saukko, P. (2009b) Arvonlisäverotuksen soveltamisalavähennysoikeutta rajaavana tekijänä EYT:n käytännössä, Verotus 4/2009, s. 406-419.
- Schumpeter, J. (1986) History of Economic Analysis. Twelfth Impression. Allen & Unwin. London.
- Schwarze, J. et al. (1999) Eurooppalaisen hallinto-oikeuden keskeiset periaatteet. Tampereen yliopiston julkisoikeuden laitos ja Valtiovarainministeriö.
- Schenk, A. & Oldman, O. (2007) Value Added Tax, A Comparative Approach. Cambridge..
- Seer, R. (2013) Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters. EC Tax Review 2013/2, s. 66–77.
- Siltala, R. (2003) Oikeustieteen tieteenteoria. Suomalainen lakimiesyhdistys, Helsinki.
- Siltala, R. (2004) Oikeudellinen tulkintateoria. Suomalainen lakimiesyhdistys, Helsinki.
- Similä, J. (2007) Oikeustieteellinen ympäristötutkimus ja oikeuspolitiikka. Oikeus 36:4, s. 409-419.
- Simon Almedal, T. (2005) Skatteanpassade transaktioner och skattebrott. Norstedts Juridik, Stockholm.
- Skatteförvaltningens anvisningar (2010) Momsbeskattning av hälso- och sjukvården. Dnr 561/40/2010, www.vero.fi.
- Skatteförvaltningens anvisningar (2015) Momsbeskattning av hälso- och sjukvården. Dnr A196/200/2014, www.vero.fi.
- Skatteförvaltningens anvisningar (2019) Momsbeskattning av hälso- och sjukvården. Dnr A97/200/2018. www.vero.fi.
- Skatterättsnämnden sv. (2017-12-08).
- Skatteverkets ställningstaganden (2006) Principen om förfarandemissbruk m.m. Dnr/målnr/löpnr:131 500981-06/111. www.skatteverket.se.
- Skatteverkets ställningstagande (2009) Virtuella världar – mervärdesskatt. www.skatteverket.se
- Skatteverket (2016) Uthyrning av personal till erkänd aktör av social karaktär, mervärdesskatt. Dnr 131 156230-16/111. www.skatteverket.se.
- Skatteverkets ställningstagande (2019) Uthyrning av vårdpersonal, mervärdesskatt. Dnr 202398355-18/111.
- Smith, A. (1776) Wealth of Nations. 5.upplagan. Tillgänglig på <http://www.econlib.org/library/Smith/smWN0.html#Editor's%20Introduction>.
- Soikkeli, L. (2003) Luottamuksensuoja verotuksessa. WSOY, Helsinki.
- Sonnerby, M. (2010). Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet. Norstedts Juridik Ab, Stockholm..
- Streng, A. (2018). Beaktande av sociala och miljömässiga hänsyn vid offentlig upphandling. Åbo Akademis Förlag, Åbo Akademi.
- Strömholm, S. (1996) Rätt, rättskällor och rättstillämpning: En lärobok i allmän rättslära. Stockholm.
- Ståhl, K (1996) Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser, Iustus förlag, Uppsala.
- Ståhl, K. (2007) EG-rätt och skatteflykt. Skattenytt 10/2007, s. 575–594.
- Sullivan, C.K. (1967) Indirect Taxation and goals of the European Community, i Shoup (1967) Fiscal Harmonization in Common Markets, Vol II, New York.

- Sund-Norrgård, P. (2011) Lojalitet i licensavtal. Helsingfors.
- Svensk, N. (2007) Rahoitusmarkkinoiden arvonlisäverotusongelma - tekninen vai taktinen. Verotus 2/2007, s. 181–196.
- Svenskt Näringsliv (2012) Remissyttrande: Remiss av EU-kommissionens förslag om genomförandet av ett förenklat system för redovisning av mervärdesskatt, KOM(2012) 2 slutlig.22.2.2012
- Sveriges Läkarförbund 22.2.2019 Skatteverkets ställningstagande beträffande moms
- Svenska Yle (2019) Bankerna erbjuder miljöfonder och erbjuder ägarstyrning för att komma åt företag som smutsar ner – är deras miljörensning trovärdig? Tillgänglig på <https://svenska.yle.fi/artikel/2019/10/19/bankerna-erbjuder-miljofonder-och-anvander-agarstyrning-for-attkomma-at-foretag>.
- Syrjänen, J. (2008) Oikeudellisen ratkaisun perusteista, Suomalainen lakimiesyhdistys, Helsinki.
- Söderlund, S. (2009) Oikeus ja kohtuus verotuksessa. Oikeustieteellinen tutkimus verovelvollisen oikeudesta saada ja viranomaisen velvollisuudesta myöntää harkinnanvaraisia veronhuojennuksia. Talentum, Helsinki.
- Tait, A. (1988) Value Added Tax: International Practice and Problems. International Monetary Fund.
- Tamminen, S, et al. (2019) Kestävän kehityksen verouudistus. Kohti päästötöntä Suomea. Sitra muistio 2019, Helsinki.
- Tax Foundation (2015) How Many Countries in the World Have a Value-Added Tax? Tillgänglig på <https://taxfoundation.org/how-many-countries-world-have-value-added-tax/>
- Taxell, L-E. (1972) Avtal och rättsskydd, Åbo.
- Terra, B.J.M. & Wattel, P.J. (2013) European Tax Law. 2nd edition. Kluwer Law International.
- Terra, B & Kajus J. (2015) Commentary – A Guide to the Recast VAT Directive. IBFD.
- Terra, B & Kajus J. (2017) A Guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT and integrated texts. IBFD.
- Terra, B. & Kajus, J. (2018) A Guide to the European VAT Directives. Volume 1, IBFD.
- Terra, B. & Kajus, J. (2019) A Guide to the European VAT Directives. Integrated Texts of the VAT Directives. Volume 2, IBFD.
- Tikka, K.S. (1972) Veron minimoinnista. Tutkimus tulo- tai omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdystä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 165. Förlagsbolaget Judex kustannusyhtiö, Helsinki.
- Tikka, K.S. (1976). Kringgående av skattelag – Finland, i Kringgående av skattelag. Rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium om kringgåendeproblemen i nordisk skattelagstiftning i Södertälje i oktober 1975. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie 3, Stockholm..
- Tikka, K.S. (1990) Veropolitiikka. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki.
- Tikka, K.S. (1996) Anmälan av Anders Hultqvist: Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. Skattenytt, s. 52–58.
- Tikka, K.S. (1998) Taseyhtiöjärjestelyt, KHO:n prejudikaatit ja lainsoveltamisen rajat. Verotus 1/1998, s. 4–15.
- Tikka, K.S. (2004) Om principer vid tolkningen av skattelag. Skattenytt 2004, s. 656-663
- Timmermans, B. & Achten, W. (2018). From value-added tax to a damage and value-added tax partially based on life cycle assessment: principles and feasibility. The International Journal of Life Cycle Assessment. 23(11), s. 2217–2247.
- Tipke, K. (1993) Die Steuerrechtsordnung, Band 1. Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen. Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

- Tipke, K. & Lang, J. (1996) Steuerrecht. Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln.
- Toivonen, O. (2014) Periaatteet koherenssin mahdollistajana oikeusnormien systematisoinnissa ja tulkinnassa, i Yritys, omistaja ja verotus. Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle. Helsinki: Edita, s. 356–367.
- Tolonen, H. (1988). Säännöt, periaatteet ja tavoitteet. Oikeustiede – Jurisprudentia XXII 1989. Suomalainen Lakimiesyhdistys.
- Tolonen, H. (1997) Mitä oikeus on? Oikeus 2/1997, s. 109–123.
- Tolonen, H. (2000) Siviilioikeuden yleiset periaatteet, i Saarnilehto, Ari (red.)Varallisuus oikeuden kantavat periaatteet. Werner Söderström lakitieto, Helsinki.
- Tolonen, H. (2008) Oikeuden kaleidoskooppi. Suomalainen lakimiesyhdistys, Helsinki.
- Tolonen, J. (2003) Oikeuslähdeoppi. WSOY, Helsinki.
- Torkkel, T. (2011) Tuloveron laskeminen. Vero- ja kirjanpito-oikeudellinen tutkimus yhteisön tuloveron laskemisesta. Edilex Academia, Helsinki.
- Trimidas, T. (2006) The General Principles of EU Law. Oxford University Press.
- Tuori, K. (1999) Perustuslakiuudistus ja hallinto-oikeus. Lakimies 4/1999, s. 530–540.
- Tuori, K. (2003) Oikeusjärjestys ja oikeudelliset käytännöt, Helsingin yliopisto.
- Tuori, K. (2008) Rättens nivåer och dimensioner, Helsingfors.
- Tuori, K. & Kotkas, T. (2008) Sosiaalioikeus. 4. uudistettu painos, WSOYpro, Helsinki.
- Turunen, S. (2003) Käytettyjen autojen verotuksen keskeiset kysymykset uudistuneessa autoverolaissa, Verotus 2/2003, s. 144–147.
- Tähti, A. (1995) Periaatteet Suomen hallinto-oikeudessa, Suomalainen lakimiesyhdistys, Helsinki.
- Törmänen, J. (2007) Veropetos - arvonlisäverotuloa häviää verokaruselliin. Verotus 2/2007, s. 173–180.
- Ufer, A. (2017) The effect of VATs on government balance sheets, International Tax and Public Finance, Volume 24, s. 1141–1173.
- Valtiovarainministeriö (2010) Verotuksesta aiheutuvan hallinnollisen rasitteen lähtötaso. VM, Helsinki.
- Van de Vijer, A. (2015) International Double (Non-)taxation: Comparative Guidance from European Legal Principles. EC Tax Review 2015/5, s. 240–257.
- Van Doesum, A. et al. (2016) Fundamentals of EU VAT LAW. Wolters Kluwer: The Netherlands.
- Vanistendael, F. (1995) A Proposal for a Definitive VAT System. Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination without Clearing, EC Tax Review, 1/95, s. 45–53.
- Vanistendael, F. (1998) Legal Framework for Taxation, i Thuronyi, V. Tax Law Design and Drafting. IMF, s. 1–56.
- Vapaavuori, A. (1987) Aukollisen verolain tulkinnasta. Oikeustiede – Jurisprudentia XX 1987, Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki.
- Vapaavuori, A. (1996) Arvonlisäverotus ja yritysverotus. Yritysverotuksen käsitteiden ja periaatteiden käyttöalasta arvonlisäverotuksessa. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki.
- Vapaavuori, A. (2000) Liiketoiminnan käsitteestä arvonlisäverotuksessa II. Verotus 4/2000, s. 374–387.
- VATT (2013) Hyvän veropolitiikan periaatteet. VATT Analyysi, Julkaisut 63.
- Vihriälä, V., Holmström, B., Korkman, S. & Uusitalo, R.. (2020) Taluspolitiikan strategia koronakriisissä. Valtioneuvoston julkaisuja 2020:13.
- Viljanen, V-P. (2001) Perusoikeuksien rajoitusedellytykset. WSOY, Helsinki.
- Virtanen, J. (2004) Rikosoikeuden yleiset opit ja oikeuslähdeoppi. Lakimies 6/2004, s. 1048–1071.
- Virtanen, M. & Tannila, E. (2018) EUT:n arvonlisäveropäätökset. Verotus 5/2018, s. 647–651.
- Voipio, J. (1968) Verotuksen kiertämisestä. SLY B 146, Porvoo.

- von Siemens, C.F. (1919) Veredelte Umsatzsteuer. Simmenstedt.
- von Siemens, C.F. (1921) Improving the Sales Tax. *Quarterly Journal of Economics* 35 (4).
- Värdföretagarna och Deloitte (2019) Moms på sjukvård – förslag till lagändring. Tillgänglig på www.deloitte.se.
- Värdföretagarna 1.7.2019 Vårdmoms – konsekvensanalys och förslag som kan undanröja problemet. Tillgänglig på www.vardforetagarna.se
- Weber, D. and Sirithaporn, T. (2014) Legal Certainty, Legitimate Expectations, Legislative Drafting, Harmonization and Legal Enforcement in EU Tax Law, in Brokelind, C. (2014) *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, IBFD, s. 235–272.
- Webber, C. & Wildavsky, A. (1986) *A History of Taxation and Expenditure in the Western World*. Simon and Schuster, N.Y.
- Wennergren, B. (1984) Förvaltningens fria skön, *Förvaltningsrättslig tidskrift*, Nr.4-6 /1984, s. 378–392.
- Westberg, B. (1994) *Nordisk mervärdesskatterätt*. Juristförlaget JFAB, Stockholm.
- Westberg, B. (2002) *Cross-Border Taxation of E-commerce*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- Wikström, K. (1987) Vero-oikeuden yleiset opit talouden ja oikeusnormien leikkauspisteinä. *Lakimies* 3/1987, s. 293–297.
- Wikström, K. (1988). Verolakien tulkinnasta. Teoksessa: *Juhlajulkaisu Allan Huttunen 1928-5/11-1988. Toim. Ari Saarnilehto*. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. A. Julkaisut N:o 2. Turku: Turun yliopisto, s. 281–287.
- Wikström, K. (1991) Mitä on historiallinen lainoppi? Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 30 vuotta. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. A. *Juhlajulkaisu N:o 4*. Turku.
- Wikström, K. (1993) In dubio contra fiscum, *JFT*, s. 618–626.
- Wikström, K. (1994) Oikeus ja talous. Tutkimus markkinamekanismin normatiivisen ohjaamisen tarpeesta ja mahdollisuuksista – esimerkkinä verotus. *Lakimiesliiton kustannus*. Helsinki.
- Wikström, K. (2005a) Suvereeniteetti, integraatiopolitiikka ja EY-tuomioistuimien. Talousoikeuden taitekohtia, *Juhlajulkaisu professori Asko Lehtoselle*. Vaasan yliopiston julkaisuja, Tutkimuksia 266, s. 199–214.
- Wikström, K. (2008) Yleiset opit verotuksessa. Turku: Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. *Julkisoikeuden sarja A:37, 4. painos*, Turku.
- Wilhelmsson, T. (1987) *Social civilrätt*, Juristförbundet, Helsingfors.
- Williams, D.W. (1998) *EC Tax Law*. Longman.
- Wolfgang, B. (2017) *Commentary to the EU VAT Directive*. Lambert Academic Publishing, Mauritius.
- www.archivesdefrance.culture.gouv.fr/action-culturelle/celebrations-nationales/recueil-2004/vie-politique-et-institutions/instauration.
- Ylä-Liedenpohja, J. (1992) Monikäsitteinen verotuksen neutraalisuus. *Verotus* 4/1992, s. 342–347.
- Zalasinski, A. (2007) Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law, *Intertax* 2007.
- Zalasiński, A. (2014) The Principle of Proportionality and (European) Tax Law, in Brokelind, C. (ed.) *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, IBFD, s. 303–318.
- Äimä, K. (2003) EY-oikeuden vaikutukset välittömään verotukseen, *Talentum*, Helsinki.
- Äimä, K. (2011a) Ajankohtaista eurooppaoikeutta verotuksen alalta. *Defensor Legis* 1/2011, s. 93–113.
- Äimä, K. (2011b) Veroprosessioikeus. *WSOY pro Oy*, Helsinki.

- Äimä, K. (2014) Automaattinen tietojenvaihto Euroopan unionissa. Yritys, omistaja ja verotus. Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle. Edita, Helsinki, s. 453-466.
- Äimä, K. (2014) Ulkomaisen yliopiston verotusasema Suomessa. Verotus 1/2014, s. 39–49.
- Äärilä, L. (2016) Sijoitustoiminnan arvonlisäverotuksesta. Verotus 3/2016, s. 220–233.

Lagar, förordningar och propositioner

Finland

Propositioner

- RP 125/1940 rd
- RP 88/1993 rd Regeringens proposition till riksdagen med förslag till mervärdesskattelag.
- RP 135/1994 rd Regeringens proposition till riksdagen om godkännande av vissa bestämmelser i fördraget om Finlands anslutning till Europeiska unionen.
- HE 131/1995 rd Hallituksen esitys eduskunnalle verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.
- RP 1/1998 rd Regeringens proposition till riksdagen med förslag till ny Regeringsform för Finland.
- RP 269/2002 rd Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lag om trygghet och jämlikhet samt ändring av vissa lagar som har samband med den.
- RP 177/2008 rd Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lag om skattelättnad för vissa aktiebolag som hyr ut bostäder.
- RP 220/2008 rd Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring av 20 § i inkomstskattelagen.
- RP 6/2009 rd Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om temporärt höjda avskrivningar på produktiva investeringar.
- RP 118/2009 rd Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring och temporär ändring av 48 § i inkomstskattelagen.
- RP 171/2009 rd, Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till ändring av mervärdesskattelagen.
- RP 244/2009 rd Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lagstiftning om beskattning av universitetet.
- RP 147/2010 rd Regeringens proposition till riksdagen med förslag till ändring av lagstiftningen om energibeskattningslag.
- RP 148/2010 rd Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om punktskatt på sötsaker, glass och läskedrycker samt om ändring av vissa lagar som gäller accis
- RP 159/2010 rd Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till avfallsskattelag
- RP 50/2011 rd Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lag om inkomstskatteskalan för 2012 samt lagar om ändring av vissa skattelagar
- RP 25/2012 rd Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring av mervärdesskattelagen.
- RP 87/2012 rd Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om inkomstskatteskalan för 2013 samt till lag om ändring av inkomstskattelagen
- RP 74/2020 rd Regeringens proposition till riksdagen med förslag till vissa temporära bestämmelser som gäller skatteuppbörd
- RP 89/2020 rd Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om temporär ändring av mervärdesskattelagen

Lagar

Mervärdesskattelag 1501/1993

Lag om beskattningsförfarande 1558/1995

Grundlagen 731/1999

Kommunallagen 410/2015

Lagen om offentlig upphandling och koncession 1397/2016

Förordningar

Förordning 17.3.1995/359.

SopS 21/1995 Asetus veroasioissa annettavaa keskinäistä virka-apua koskevan yleissopimuksen voimaansaattamisesta ja yleissopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä annetun lain voimaantulosta

SopS 26/1997 Asetus Pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen voimaansaattamisesta ja sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä annetun lain voimaantulosta

Ändringsprotokoll SopS 40/2011

Sverige

Propositioner

Proposition 1982/83:84 med förslag till lag om ändring i lagen mot skatteflykt (1980:865)

Proposition 1991/92:122 Om undantag från skatteplikt för vissa tjänster inom sjukvårdsområdet, m.m

Proposition 1993/94:99 Om ny mervärdesskattelag.

Proposition 2013/14:224 Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för telekommunikations-tjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.

Lagar

Mervärdesskattelagen 1994:200

Utlåtanden

Finland

Grundlagsutskottets utlåtande, GrUU 46/2004

Grundlagsutskottets utlåtande, GrUU 31/2010

Betänkanden och ställningstaganden

Finland

Kommittébetänkande KM 1958:47.

Liikevaihtoverokomitean mietintö 1958

Liikevaihtoverotoimikunnan mietintö 1985:3

Liikevaihtoverotoimikunnan mietintö 1989.

Liikevaihtoveropohjan laajentamistyöryhmän mietintö, KM 1992:6

Grundlagsutskottets betänkande, GrUB 17/1990

Finansutskottets betänkande 46/2008

Finansutskottets betänkande 18/2008

Sverige

Finansdepartementet 2018, Faktapromemoria 2017/18:FPM102 Direktiv om mervärdesskatt vid gränsöverskridande handel - det slutgiltiga mervärdesskattesystemet

Skatteverkets ställningstagande 7.12.2009 Virtuella världar – mervärdesskatt. Tillgänglig på www4.skatteverket.se. 38

Skatteutskottets betänkande 2013/14: SkU18

Skatteverkets ställningstaganden 2006 Principen om förfarandemissbruk m.m. Dnr/målnr/löpnr:131 500981-06/111

Skatteutskottets betänkande 2018/19: SkU25 Beskattning av uthyrning av vårdpersonal

Skatteverkets ställningstagande 2019: Uthyrning av vårdpersonal, mervärdesskatt. Dnr 202398355-18/111.

Skrivelser

Finland

Statsrådets U-skrivelse U71/2017 rd Statsrådets skrivelse till riksdagen om ett förslag till ändring av rådets förordning (åtgärder för att stärka det administrativa samarbetet på mervärdesskatteområdet).

Statsrådets skrivelse, U9/2018 rd till riksdagen om kommissionens förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskattesatser,

Statsrådets U-skrivelse U 22/2018 rd

Officiella utredningar

Sverige

Statens officiella utredningar SOU 1975:77

Statens officiella utredningar SOU 1957:13

Statens officiella utredningar SOU 1992:6, Ny mervärdesskattelag. Utredning om teknisk översyn av mervärdesskattelagen.

Statens Offentliga Utredningar SOU 2005: 57: Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt?. Finansdepartementet.

Statens officiella utredningar SOU 2013:1

EU-rättsliga källor

Fördrag och Konventioner

Fördraget om upprättandet av Europeiska Gemenskapen (2002) OJ 325

Fördraget om Europeiska Unionen (FEU) (2012) OJ C 326/13

Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt (FEUF) (2012) OJ C 326/47

Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna

Direktiv

Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningskatter.

Second Council Directive 67/228/EEG of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes – Structures and procedures for application of the common system of value added tax.

Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningskatter.

Rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningskatter.

Rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser, EGT L 376, 31.12.1991.

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt EUT L 347, 11.12.2006.

Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster.

Rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat.

Rådets direktiv 2010/88/EU av den 7 december 2010 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, när det gäller varaktigheten för skyldigheten att efterleva miniminivån på normalskattesatsen

Rådets direktiv 2013/43/EU av den 22 juli 2013 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller en frivillig och tillfällig tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa varor och tjänster som är känsliga för bedrägeri.

Rådets direktiv 2013/42/EU av den 22 juli 2013 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller en mekanism för snabba insatser mot mervärdesskattebedrägeri.

Rådets direktiv 2015/2366/EU av den 25 november 2015 om betaltjänster på den inre marknaden, om ändring av direktiven 2002/65/EG, 2009/110/EG och 2013/36/EU.

Rådets direktiv 2018/173/EU av den 6 november 2018 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskattesatser som tillämpas på böcker, tidningar och tidskrifter.

Förordningar

Council Decision of 21 April 1970 on the Replacement of Financial Contributions from Member States by the Communities' own Resources (70/243 ECSC, EEC, Euratom).

Rådets förordning (EU) nr 1093/2010 om upphävande av direktiv 2007/64/EG.

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Rådets förordning (EU) nr 967/2012 av den 9 oktober 2012 om ändring av rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller de särskilda ordningarna för icke-etablerade beskattningsbara personer som tillhandahåller telekommunikationstjänster, radio- och televisionssändningar och elektroniska tjänster till icke beskattningsbara personer.

Council of the European Union. Council Conclusions on the future of VAT. 3167th Economic and Financial Affairs Council Meeting, Brussels 15 May 2012.

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller platsen för tillhandahållande av tjänster.

Council Regulation amending Regulation (EU) No 904/2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax. Brussels, 28 November 2017. FISC 258 ECOFIN 924 UD 259.

Förslag

KOM 2016 (758) Förslag till rådets direktiv 2018 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskattesatser som tillämpas på böcker, tidningar och tidskrifter och rådets direktiv (EU) 2018/1713 av den 6 november 2018 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskattesatser som tillämpas på böcker, tidningar och tidskrifter.

KOM (2017) 569 final Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller harmonisering och förenkling av vissa regler i mervärdesskattesystemet och om införande av ett slutgiltigt system för beskattning av handel mellan medlemsstaterna.

KOM (2018) 20 Förslag till Rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskattesatser, Bryssel den 18.1.2018

KOM(2018) 329 Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG rörande införande av detaljerade tekniska åtgärder för funktionen av det slutgiltiga mervärdesskattesystemet för handel mellan medlemsstater.

Grönbok

KOM (2010) 695 slutlig, Grönbok om mervärdesskattens framtid – Ett enklare, stabilare och mera effektivt mervärdesskattesystem. Bryssel 1.12.2010

Rapporter

COM (2013) Summary report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates..

KOM (2014) 7. Rapport från Kommissionen till Rådet och Europaparlamentet om tillämpningen av rådets förordning (EU) nr 94/2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri.

Beslut

KOM 2020/491 Kommissionens beslut av den 3 april 2020 om befrielse från importtullar och mervärdesskatt som beviljas för import av varor som krävs för att bekämpa effekterna av covid-19-utbrottet under 2020.

Meddelanden

COM (2000) 348 final. Communication from the Commission to the Council and the Parliament. A strategy to improve the operation of the VAT system within the context of the internal market. Brussels, 7.6.2000.

KOM (2007) 785 Meddelande från Kommissionen till Europaparlamentet, Rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om tillämpning av åtgärder för att motverka missbruk i fråga om direkt beskattning - inom EU och i förhållande till tredjeländ.

KOM (2009) 557. Meddelande från Kommissionen till Europaparlamentet, Rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om gränsöverskridande e-handel mellan företag och konsument i EU.

KOM (2011) 851 Meddelande från Kommissionen till Europaparlamentet, Rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om mervärdesskattens framtid, Mot ett enklare, robustare och effektivare mervärdesskattesystem som anpassats till den inre marknaden.

KOM (2012) 722 Meddelande från Kommissionen till Europaparlamentet och Rådet, En handlingsplan för att stärka kampen mot skattebedrägeri och skatteundandragande.

KOM/2015/0192 final Meddelande från Kommissionen till Europaparlamentet, Rådet, Europeiska ekonomiska och sociala kommittén samt regionkommittén En strategi för en inre digital marknad i Europa.

KOM (2016) 148 final Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om en handlingsplan för mervärdesskatt, Mot ett gemensamt mervärdesskatteområde i EU - Dags för beslut, Bryssel den 7.4.2016.

KOM/2017/0566 final Meddelande från Kommissionen till Europaparlamentet, Rådet, Europeiska ekonomiska och sociala kommittén samt regionkommittén av handlingsplanen för mervärdesskatt, Mot ett gemensamt mervärdesskatteområde i EU - Dags för beslut.

COM(2019) 8 final Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council and the Council, Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy. Strasbourg, 15.1.2019.

Working Documents

Council of the European Union. Council Conclusions on the future of VAT. 3167th Economic and Financial Affairs Council Meeting, Brussels 15 May 2012.

Europeiska kommissionen (2007). Commission Staff Working Document – Accompanying document to the: Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EEC with regard to certain temporary provisions concerning rates of value added tax and communication from the Commission to the Council and the European Parliament on VAT rates other than standard VAT rates, SEC(2007) 910.

European Commission (2015) A European agenda for the collaborative economy, COM (2016) 356.

Europeiska Kommissionen (2016) Arbetsdokument från kommissionens avdelningar. Förslag till rådets direktiv, rådets genomförandeförordning och rådets förordning om Modernisering av mervärdesskattesystemet vid gränsöverskridande e-handel mellan företag och konsumenter (B2C), COM (2016) 757 final.

Övriga fördrag och konventioner

Europeiska konventionen om skydd för mänskliga rättigheter och grundläggande friheter, Rom, 4.XI.1950.

Rättspraxis

Finska rättsfall

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 1987-B-II-615

HFD 1995 B550

HFD 1995-B-593

HFD 1996 T 2059

HFD 31.12.1996, t. 4046

HFD 1997 T 3238

HFD 1997:139

HFD 10.3.1997, t. 554.

HFD 10.12.1998, t. 2757

HFD 1998 T 1611

HFD 1999:33

HFD 31.3.1999: T 686
HFD 1999:71 och 1999:72
HFD 1.2.2000
HFD 2000 T 3306
HFD 21.3.2001 T 522
HFD 2001:55
HFD 2001 T 655
HFD 2002:14
HFD 16.12.2002:85
HFD 2002:2061
HFD 7.2.2003 T 242
HFD 2004:120
HFD 13.12.2004:104
HFD 2007:60
HFD 2007:65
HFD 2007:2505
HFD 14.11.2008 T 2865
HFD 2009:81
HFD 2009:97
HFD 2009:1043
HFD 2010:1561
HFD 2010:1562
HFD 2011:118
HFD 19.1.2012
HFD 2012:113
HFD 2013:39
HFD 2013: 67
HFD 2013:115
HFD 2013:129
HFD 19.8.2013 T 2530
HFD 31.12.2013 T 4119
HFD 2014:34
HFD 2014:48
HFD 2014:71
HFD 2014:182
HFD 2014:199
HFD 2014: 2934
HFD 2015: 50
HFD 2016:49
HFD 2016:101
HFD 2016: 137
HFD 2017:38
HFD 2017:47
HFD 2017:193
HFD 2018 ref. 41
HFD 2018:44
HFD 2021:17

Förvaltningsdomstolar

Helsingfors FD 23.12.2010 10/1735/1
Helsingfors FD 13.6.2012
Helsingfors FD 1.10.2012, t. 12/0945/1
Helsingfors FD 16.10.2012.
Helsingin HAO 1.10.2012, t. 12/0945/
Helsingin HAO 28.12. 2012 t. 12/1697/4
Helsingfors FD 27.9.2013, nr 13/1404/4
Hämeenlinna HAO 9.10.2009, t. 09/0539/1
Turun HAO 8.4.2013 t. 13/0230/3

Centralskattenämnden

KVL 1997 N 215
KVL 30.10.2002 N:80
KVL 2011/64
KVL:052/2012
KVL:056/2012
CSN 12.11.2014, 53/2014

Svenska rättsfall

Högsta förvaltningsdomstolen
HFD 2018 ref. 41.

Kammarrätter

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 622-05.

Skatterättsnämnden

Skatterättsnämnden (dnr 32-09/I)
Skatterättsnämnden dnr 45-11/I
Skatterättsnämnden (2017-12-08)

EU-domstolen

C-26/62 Van Gend en Loos, ECLI:EU:C:1963:1
C-28-30/62 Costa, ECLI:EU:C:1963:6
C-29/69 Stauder v Stadt Ulm, ECLI:EU:C:1969:57
C- 33/74 van Binsbergen, ECLI:EU:C:1974:131
C-33/76 Rewe-Zentralfinanz, ECLI:EU:C:1976:188
C-51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, ECLI:EU:C:1977:12
C-169/80, Gondrand and Garancini, ECLI:EU:C:1981:171
C-8/81 Ursula Becker, ECLI:EU:C:1982:7
C-15/81 Gaston Schul Douane Expeditieur BV v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen,
Roosendaal, ECLI:EU:C:1982:135.
C-327/82 Ekro, REG 1984
C-14/83 von Colson, ECLI:EU:C:1984:153
C-249/84, Venceslas Profant, ECLI:EU:C:1985:393
C-73/85 Kerrutt, ECLI:EU:C:1986:295

C-235/85 Kommissionen vs. Nederländerna, ECLI:EU:C:1987:161
 C-348/85 Danmark mot Kommissionen, ECLI:EU:C:1987:365
 C-80/86 Kolpinghuis Nijmegen, ECLI:EU:C:1987:431
 C-138/86, C-139/86 Direct Cosmetics Ltd och Laughton Photographs Ltd, ECLI:EU:C:1988:383
 C-348/87 Stichting Uitvoering Financiele Acties, ECLI:EU:C:1989:246
 C-47/88 Kommissionen vs. Danmark, ECLI:EU:C:1990:317
 C-6/90 Francovich och Bonifaci mot Italien, ECLI:EU:C:1991:428
 C-9/90 Francovich och Danila Bonifaci m.fl. mot Italienska republiken, ECLI:EU:C:1991:428
 C-330/91 The Queen v. Inland Revenue Commissioners, ECLI:EU:C:1993:303.
 C-2/92 Bostock, ECLI:EU:C:1994:116.
 C-91/92 Faccini Dori, ECR-I- 03325.
 C-279/93 Schumacker, ECLI:EU:C:1995:31
 C-4/94 BLP Group, ECLI:EU:C:1995:107
 C-55/94 Gebhard, ECLI:EU:C:1995:411
 C-110/94 INZO, ECLI:EU:C:1996:67
 C-215/94 Mohr, ECLI:EU:C:1996:72
 C-306/94 Régie daphinoise, ECLI:EU:C:1996:290
 C-317/94 Elida Gibbs Ltd, ECLI:EU:C:1996:400
 C-2/95 SDC, ECLI:EU:C:1997:278
 C-283/95 Fischer, ECLI:EU:C:1998:276
 C-337/95 Parfums Christian Dior v. Evora. ECLI:EU:C:1997:517
 C-63/96 Skripalle, ECLI:EU:C:1997:263
 C-367/93 F. G. Roders ECLI:EU:C:1995:261
 C-228/96 Aprile, ECLI:EU:C:1998:544
 C-349/96 Card Protection Plan, ECLI:EU:C:1999:93
 C-367/96 Kefalas, ECLI:EU:C:1998:222
 C-390/96 Lease Plan Luxembourg SA, ECLI:EU:C:1998:206
 C-212/97 Centros, ECLI:EU:C:1999:126
 C-216/97 Gregg, ECLI:EU:C:1999:390
 C-256/97 DM Transport. ECLI:EU:C:1999:332
 C-294/97 Eurowings, ECLI:EU:C:1999:524
 C-358/97 Kommissionen vs. Irland, ECLI:EU:C:2000:425
 C-55/98 Vestergaard, ECLI:EU:C:1999:533
 C-78/98 Preston m.fl., ECLI:EU:C:2000:247
 C87/98 Linster, REG 2000, s. I-6917
 C-98/98 Midland Bank, ECLI:EU:C:2000:300
 C-147/98 Gabalfrisa SL v. Agencia Estatal de Administracion Tributaria, ECLI:EU:C:2000:145
 C-357/98 Yiadom, REG 2000, ECLI:EU:C:2000:604
 C-384/98 D. v W, ECLI:EU:C:2000:444
 C-396/98 Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR v Finanzamt Paderborn,
 ECLI:EU:C:2000:303
 C-408/98 Abbey National, ECLI:EU:C:2001:110
 C-454/98 Schmeink & Cofreth et Strobel, ECLI:EU:C:2000:469
 C-36/99 Idéal tourisme, ECLI:EU:C:2001:509
 C-54/99 Association Église de scientology, ECLI:EU:C:2000:124
 C-76/99 Kommissionen mot Frankrike, ECLI:EU:C:2001:12
 C-108/99 Cantor Fitzgerald International, ECLI:EU:C:2001:526

C-110/99 Emsland-Stärke, ECLI:EU:C:2000:695
C-150/99 Stockholm Lindöpark, ECLI:EU:C:2000:504
C-177/99 Ampafrance, ECLI:EU:C:2000:470
C-354/99 Kommissionen mot Irland, ECLI:EU:C:2001:202
C-478/99 Kommissionen mot Sverige, ECLI:EU:C:2002:281
C-483/99 Kommissionen mot Frankrike, ECLI:EU:C:2002:327
C-101/00 Antti Siilin, ECLI:EU:C:2002:505
C-141/00 Kügler, ECLI:EU:C:2002:473
C-324/00 Lankhorst-Hohorst, ECLI:EU:C:2002:749
C-327/00 Santex, ECLI:EU:C:2003:109
C-373/00 Adolf Truley, REG 2003, ECLI:EU:C:2003:110
C-453/00 Kühne & Heitz, ECLI:EU:C:2004:17
C-17/01, Sudholz, ECLI:EU:C:2004:242
C-45/01 Dornier, ECLI:EU:C:2003:595
C-95/01 Greenham and Abel, ECLI:EU:C:2004:71
C-209/01 Schilling, ECLI:EU:C:2003:129
C-275/01 Sinclair Collins, ECLI:EU:C:2003:341
C-305/01 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, ECLI:EU:C:2003:377
C-397-403/01 Föreade målen Pfeiffer vs Rotes Kreuz, ECLI:EU:C:2004:584
C-497/01 Zita Modes Sàrl, . ECLI:EU:C:2003:644
C-9/02 Lasteyrie, ECLI:EU:C:2004:138
C-66/02 Italien vs. Kommissionen, ECLI:EU:C:2005:768
C-137/02 Finanzamt Offenbach am Main-Land v Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR, ECLI:EU:C:2004:267
C-255/02 Halifax m.fl, ECLI:EU:C:2006:121
C-309/02 Radlberger Getränkegesellschaft and S. Spitz, ECLI:EU:C:2004:799
C-88/03 Portugal vs. Kommissionen, ECLI:EU:C:2006:511
C-172/03 Wolfgang Heiser v Finanzamt Innsbruck, ECLI:EU:C:2005:130
C-223/03 University of Huddersfield Higher Education Corporation, ECLI:EU:C:2006:124
C-284/03 Temco Europe, ECLI:EU:C:2004:730
C-324/03 Contse m.fl.
C-412/03 Hotell Scandic Gäsbäck AB, ECLI:EU:C:2004:746
C-456/03 Kommissionen mot Italien, ECLI:EU:C:2005:388
C- 475/03 Banca popolare di Cremona, ECLI:EU:C:2006:629
C-484/03, C-354/03, C-355/03 Optigen, ECLI:EU:C:2006:16
C 498/03, Kingscrest Associates och Montecello, ECLI:EU:C:2005:322
C-169/04 Abbey National plc, ECLI:EU:C:2006:289
C-196/04 Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544
C-210/04 Ministero dell'Economia e delle Finanze and Agenzia delle Entrate v FCE Bank plc, ECLI:EU:C:2006:196.
C-393/04 och C-41/05 Air Liquide Industries Belgium, ECLI:EU:C:2006:216
C-409/04, Teleos m.fl, ECLI:EU:C:2007:548
C-415/04 Kinderopvang Enschede, ECLI:EU:C:2006:95
C-430/04 Finanzamt Eisleben vs. Feuerbestattungsverein Halle eV, ECR-I-04999.
C-440/04 Kittel, ECLI:EU:C:2006:544
C-443/04 H.A.Solleveld, ECLI:EU:C:2006:257
C-444/04 van den Hout-van Eijnsbergen, ECLI:EU:C:2006:257

C-524/04 Thin Cap Group, ECLI:EU:C:2007:161
C-94/05 Elmsland Stärke, ECLI:EU:C:2006:185
C-106/05 L.u.P., ECLI:EU:C:2006:380
C-341/05 Laval, ECLI:EU:C:2007:809
C-363/05, JP Morgan, ECLI:EU:C:2007:391
C-434/05 Horizon College, ECLI:EU:C:2007:343
C-453/05 Volker Ludwig, ECLI:EU:C:2007:369
C-240/06 Fortum Project Finance SA, ECLI:EU:C:2007:636
C-241/06 Lämmerzahl, ECLI:EU:C:2007:597
C-244/06 Dynamic Medien, ECLI:EU:C:2008:85
C-425/06 Part Service, ECLI:EU:C:2008:108
C-484/06 Staatssecretaris van Financien, ECLI:EU:C:2008:394
C-162/07 Amplisientifica och Amplifin, ECLI:EU:C:2008:301
C-29/08 Skatteverket v AB SKF, ECLI:EU:C:2009:665
C-472/08 Alstom, ECLI:EU:C:2010:32
C-84/09 X mot Skatteverket, ECLI:EU:C:2010:693
C-97/09 Ingrid Schmelz v Finanzamt Waldviertel, ECLI:EU:C:2010:632.
C-103/09 Weald Leasing, ECLI:EU:C:2010:804
C-188/09 Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, ECLI:EU:C:2010:454
C-285/09, R & Ors, ECLI:EU:C:2010:742
C-385/09 Nidera Handelscompagnie , ECLI:EU:C:2010:627
C-392/09 Uszodaépitő, ECLI:EU:C:2012:458
C-402/09 Ioan Tatu, ECLI:EU:C:2011:219
C-497/09 Bog and others, ECLI:EU:C:2011:135
C-499/09, C-501/09 och C-502/09 Flebbe Filmtheater, ECLI:EU:C:2010:55
C-107/10 Enel Maritsa Iztok, ECLI:EU:C:2011:298
C-180/10 Slaby and Others, ECLI:EU:C:2011:589
C-318/10 SIAT, ECLI:EU:C:2012:415
C-33/11 A Oy, ECLI:EU:C:2012:482
C44/11 Deutsche Bank, ECLI:EU:C:2012:484.
C-74/11 Kommissionen vs Finland, ECLI:EU:C:2013:266
C-118/11 Eon Asset, ECLI:EU:C:2012:97
C-224/11 BGZ Leasing, ECLI:EU:C:2013:15
C-231/11 Siemens AG Österreich, ECLI:EU:C:2014:256
C-653/11 Newey, ECLI:EU:C:2013:409
C-62/12 Kostov, ECLI:EU:C:2013:391
C-204/12-C-208/12 Vlaamse, ECLI:EU:C:2014:2192
C-219/12 Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, ECLI:EU:C:2013:413
C-259/12 Rodopi M-91, ECLI:EU:C:2013:414
C-282/12 Intelcar, ECLI:EU:C:2013:629
C-366/12 Klinikum Dortmund, ECLI:EU:C:2014:143
C-385/12 Hervis, ECLI:EU:C:2014:47
C-424/12 Fatorie, ECLI:EU:C:2014:50
C-7/13 Skandia America Corp. (USA), filial Sverige vs. Skatteverket, Sverige, ECLI:EU:C:2014:2225
C-164/13 Italmoda, ECLI:EU:C:2014:2455
C-219/13 K Oy, ECLI:EU:C:2014:2207
C-594/13 ”go fair” Zeitarbeit, ECLI:EU:C:2015:164

C-662/13 Surgicare, ECLI:EU:C:2015:89
C-112/14 Kommissionen mot Förenade kungariket, EU:C:2014:2369
C-358/14 Republiken Polen mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd,
ECLI:EU:C:2016:323
C-390/15 RPO, ECLI:EU:C:2017:174
C-592/15 British Film Institute, ECLI:EU:C:2017:117
C-251/16 Cussens m.fl. ECLI:EU:C:2017:881
C-81/17 Zabrus Siret SRL, ECLI:EU:C:2018:283
C-684/18 World Comm Trading Gfz SRL, ECLI:EU:C:2020:403
C-48/19 X-GmbH, ECLI:EU:C:2020:169
C-231/19 Blackrock Investment Management UK, ECLI:EU:C:2020:513

Tribunalens domar

T-406/11 Prosegur Compañía de Seguridad, SA mot Europeiska kommissionen,
ECLI:EU:T:2018:793

Europeiska domstolen för mänskliga rättigheter

EHCR Van Raalte v. The Netherlands 1997
ECHR Burden and Burden v. The United Kingdom 2008
ECHR Tardieu de Maleissye et al. v. France 2009.
ECHR Arnaud et al. v. France 2015