

- IV Om mervärdesbeskattning i den digitala ekonomin, särskilt ur vissa rättsprincipers synvinkel Edilex 2018/35, 1-19.

Alfred Streng

Associate professor, VTT, KTT, Høgskolen i Molde, Norge

OM MERVÄRDESBESKATTNING I DEN DIGITALA EKONOMIN, SÄRSKILT UR VISSA RÄTTSPRINCIPERS SYNVINKEL



Edilex 2018/35

Väitöskirja-artikkeli
Julkaistu 19.10.2018
www.edilex.fi/artikkelit/19107

Innehåll

1	Inledning	1
2	Lagstiftning	2
2.1	2.1. Mervärdesskattedirektiven	2
2.2	E-handelsdirektivet	7
2.3	Lagstiftning i Finland	8
2.3.1	Allmänt	8
2.3.2	Elektronisk handel	10
3	Vissa rättsprinciper i den digitala ekonomin	12
3.1	Utgångspunkter	12
3.2	Legalitetsprincipen	14
3.3	Rättssäkerhetsprincipen	16
4	Avslutning	19

1 Inledning

Den digitala ekonomin är numera en ytterst viktig resurs för företag för att öka den kommersiella prestandan. Den digitala ekonomin kännetecknas av stor förtroenhet till immateriella tillgångar, massiv användning av data, även persondata, utbrett utnyttjande av multipla företagsmodeller och svårigheten att avgöra i vilken jurisdiktion 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.

Här granskas de egenskaper som förutsätts av mervärdesskattesystemet i den digitala ekonomin i förhållande till förverkligandet av vissa centrala rättsprinciper, såsom legalitetsprincipen och rättssäkerhetsprincipen, men till att börja med redogörs för lagstiftningen för området i fråga.

2 Lagstiftning

2.1 2.1. Mervärdesskattedirektiven

Då EG:s inre marknad sattes upp år 1992 var målsättningen att skapa ett mervärdesbeskattningssystem för den inre handeln som skulle reflektera det sätt som varor och tjänster beskattas på den nationella nivån. Detta skulle stöda uppfattningen om en genuint gränslös union. Men det var då varken politiskt eller tekniskt möjligt inom EG att skapa ett mervärdesbeskattningssystem som avspeglade nationella beskattningspraktiker, i första hand beskattning i enlighet med ursprungsprincipen. Därför etablerades ett övergångssystem, som skulle vara i kraft tills man kunde enas om ett permanent mervärdesbeskattningssystem baserat utgående från ursprungsprincipen. Detta övergångssystem har varit ikraft över 20 år. Men systemet har visat sig vara benäget för bedrägerier och väldigt komplicerat för företag som idkar gränsöverskridande handel. EU-kommissionen har sålunda under en längre tid haft som hög prioritet att utveckla ett nytt definitivt mervärdesbeskattningssystem som lämpar sig för den moderna ekonomin och som är gynnsamt för handeln inom EU.

Senad länge pågår det alltså förändringsarbete på mervärdesskatteområdet inom EU. Förändringarna kan ha olika målsättningar. Till exempel eftersträvas att reglerna skall bli enklare att tillämpa för företag och myndigheter, vilket också skall minska den administrativa bördan. Andra målsättningar är bland annat att modernisera mervärdesskattesystemet utgående från förändringar i bland annat handel och teknik och att garantera att medlemsstaterna får sina skatteintäkter.¹

I februari 2008 antog Europeiska unionens råd det s.k. momspaketet. Paketet, som består av två direktiv och en förordning, medför genom de båda direktiven ett antal ändringar i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Stora delar av det ena av momspaketets två direktiv, 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, direktiv 2008/8/EG, och det andra direktivet i momspaketet, 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, har redan genomförts i den finländska lagstiftningen.

Genom direktiv 2008/8/EG ändras i olika steg, med början från och med den 1 januari 2010, mervärdesskattedirektivet angående platsen för tillhandahållande av tjänster, vanligen omsättningsland eller beskattningsland. Direktivet innehåller regler som träder i kraft vid fyra olika tillfällen, utom den ikraftträdandetidpunkt som föreskrivs i artikel 1 i sistnämnda direktiv.

Bestämmelserna om platsen för tillhandahållande avgör i vilket land en viss omsättning ska beskattas vid gränsöverskridande transaktioner. Allt fler tjänster tillhandahålls på distans och reglerna i mervärdesskattedirektivet har inte varit anpassade till denna utveckling. Bestämmelserna i direktiv 2008/8/EG hade som syfte till att modernisera och förenkla det gemensamma mervärdesskattesystemet. Syftet var också att i större utsträckning uppnå be-

¹ Se t.ex. sv. *Finansdepartementet, Skatte- och tullavdelningen* (2013) svensk prop. 2013/14:224 Nya mervärdesskatte regler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster: 33–34.

skattning i konsumtionslandet för satt upprätthålla den grundläggande principen att skatten ska tillfalla konsumtionslandet.²

I flertalet länder är de mervärdesskatterättsliga reglerna för omsättningsland ett unilateralt medel för att avgöra territorialitet som beskattningsgrund. Harmoniseringen av mervärdesskattningen är framförallt genomförd med direktiv och direktiven implementeras sedan i medlemsländernas lagstiftning för att ge grund för beskattningen på medlemsstatsnivå. I enlighet med art. 4.3. i EU-fördraget ska medlemsländernas tillämpning av den nationella lagstiftningen följa EU-domstolens tolkning av de bakomliggande EU-rättsliga bestämmelserna.³ Därtill finns förordningar som är direkt tillämpliga gällande på vilka sätt reglerna för omsättningsland bör tillämpas på nationell nivå. Det är då fråga om sekundära EU-rättsliga akter som ska säkerställa en enhetlig tillämpning av de EU-rättsliga bestämmelserna i medlemsländerna.⁴

I mars 2011 antog rådet nya tillämpningsföreskrifter till mervärdesskattedirektivet. Dessa finns i rådets genomförandeförordning (EU) nr Prop. 2013/14:224 41 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt eller tillämpningsförordningen. I oktober 2012 och oktober 2013 antogs ändringar i tillämpningsförordningen för att anpassa den till de regler i direktiv 2008/8/EG som trädde i kraft den 1 januari 2015. Tillämpningsförordningen är direkt gällande i medlemsstaterna och behöver således inte genomföras i finländsk rätt.

Mervärdesskatten har i enlighet med artikel 93 EG således blivit föremål för en långtgående harmonisering och detta har väsentligen skett genom utfärdande av direktiv. De nu gällande EG-reglerna på mervärdesskatteområdet återfinns huvudsakligen i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG och avsikten är att de skall tolkas enhetligt av alla medlemsstater.⁵ Direktivet utgör en omfattande lagstiftningsprodukt och innehåller över 400 artiklar. I mervärdesskattedirektivet finns bland annat regler om beskattningsbara subjekt, skattepliktiga transaktioner, bestämmande av beskattningsvärde, avdrag för skatt, fördelning av beskattningsrätt mellan medlemsstaterna, utformning av fakturor och korrigering av tidigare redovisad skatt. Direktivet omfattar således i princip ett fullständigt gemensamt skattesystem. Utgångspunkten är således en annan för bedömning av mervärdesskattefrågor än för inkomstskattefrågor då syftet med mervärdesskatten är att utforma en enhetlig beskattningsbas för medlemsländerna. Beräkningsgrunden skall bestämmas på ett enhetligt sätt och i enlighet med gemenskapens regler. Tillämpningen av mervärdesskattereglerna borde sålunda leda till jämförbara resultat i alla medlemsländer. Bland annat så skall snedvridningar i konkurrensen undvikas och mervärdesskatten skall vara neutral. Företagen skall också kunna förutse vilka åligganden de har, i enlighet med förutsebarhetsprincipen.

Det finns dock flera viktiga områden där direktivets regler kan, eller behöver, fyllas ut av nationell lagstiftning. Bland annat har frågor om administration och uppörd väsentligen

² Se *svensk prop.* 2013/14:224: 40–41.

³ Se även mål C-453/00 *Kühne & Heitz*.

⁴ Se bl.a. *Rendahl, P.* (2013) Omsättningslandsreglernas ändamål, konstruktion och tolkning i EU-mervärdesskatterätten. *Skattenytt*: 45–47.

⁵ *Rådets direktiv* 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt EUT L 347, 11.12.2006. Se även *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 och *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.

lämnats utanför direktivet. Därutöver finns ett stort antal regler som ger medlemsstaterna valfrihet avseende tillämpning av direktivets regler. Sådan valfrihet finns till exempel avseende skattefrihet för vissa transaktioner, skattskyldighet för vissa subjekt, metod för beräkning av avdragsrätt i vissa fall samt betalningsskyldighet för skatt. Utöver sådan valfrihet finns även många regler där medlemsstaterna förväntas komplettera med nationella tillämpningsföreskrifter eller utnyttja ett visst skönsmässigt utrymme för att fylla ut direktivreglerna.⁶

Mervärdesskattedirektivet har således till stor del karaktären av en ramlagstiftning, snarare än av en fullständig lagstiftningsprodukt. Direktivet ställer emellertid detaljerade krav på att medlemsstaterna kompletterar och preciserar direktivets regler på en rad områden. Till vissa delar har medlemsstaterna således haft rätt liten rörelsefrihet vid implementeringen av direktivets regler, vilket även det stora antalet rättsfall i EU-domstolen gällande tolkningen av direktivet tyder på.⁷

Nationell lagstiftning måste dock också hantera den form av valfrihet som direktivet medger, till exempel vad gäller skattesatserna, och tillse att detta utrymme för nationella regler utnyttjas på ett korrekt sätt.⁸ Mervärdesskattereglerna behöver dessutom integreras på ett praktiskt sätt med övrig nationell lagstiftning t.ex. inom civilrätt, processrätt, redovisningsrätt och inkomstskatterätt. Mervärdesskattedirektivet utgör därmed inget komplett regelverk på mervärdesskatteområdet som kan ersätta nationell lagstiftning. Istället måste direktivets regler kompletteras och integreras med en mängd nationella bestämmelser för att ett fungerade beskattningssystem skall kunna erhållas.⁹

På grund av EU-rättens företräde gäller även att andra normer i EU-grundfördraget och i det gemensamma mervärdesskattesystemet än normer med direkt effekt skall tolkas i enlighet med sin ordalydelse och sitt ändamål.¹⁰ Detta innebär att också sådana nationella mervärdesskattenormer, som EU-grundfördraget påverkar eller som har en gemenskapsrättslig bakgrund, skall tolkas så som EU-domstolen tolkat dem i sin praxis. I en sådan situation utgör också EU-domstolens avgöranden bindande rättskällor. Då förväntas dock inte de nationella myndigheterna tolka den nationella lagen *contra legem*, utan de kan normalt tillämpa nationella lagtolkningsprinciper.

De normer ur primärrätten, framförallt EU:s grundfördrag, som påverkar mervärdesbeskattningen, skapar direkta rättsverkningar. De utgör utgångspunkter för lagtillämpningen på samma sätt som den nationella grundlagens normer. Ur mervärdesskatterättens synvinkel framkommer primärrättens verkan framförallt associerad, på så sätt att avgörandet i huvudsak gäller annat än mervärdesskattenormer. Av dessa andra normer följer sedan huruvida det förekommer verkningar på mervärdesskatterätten eller ej. I enlighet med EU:s grundfördrag är också sekundärrättens förordningar, direktiv och beslut rättsligt bindande för medlemsstaterna. Sekundärrätten är alltså den rätt med vilken målsättningar som definierats i primärrätten förverkligas och utvecklas. Den största enskilda verkan som EU-rätten

⁶ Omfattningen av medlemsstaternas skönsmässiga utrymme har diskuterats t.ex. i C-249/84, Venceslas Profant (ang. art. 14.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet, jfr art. 145 i mervärdesskattedirektivet) och i C-363/05, *JP Morgan* (ang. art. 13 B d 6 i sjätte mervärdesskattedirektivet, nuvarande 135 g i mervärdesskattedirektivet). Jfr även C-51/76, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, som gäller äldre rätt.

⁷ Se bl.a. *Hokkanen, M. et al.* (2013) *Arvonlisäverotus. EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta*. Helsinki: KHT-pro: 14–15.

⁸ Se direktiv 2006/112/EG art. 97–99.

⁹ Se även *Nilsson, Ulf* (2009) *Direktivkonform tolkning på mervärdesskatterättens område*. Svensk Skattetidning 2009: 64–84.

¹⁰ Se mer t.ex. *Rother, E.* (2003) *Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus*. Helsinki: WSOY Lakitieto: 489–491.

haft på det finländska mervärdesskattesystemet torde vara att tillämpningsområdet för mervärdesskattelagen är större än innan medlemskapet i EU.¹¹

Till mervärdesskattedirektivets särdrag hör, liksom även till övrig EU-rätt, att reglerna baserar sig starkt på EU:s allmänna målsättningar och medlemsländernas synsätt och politik.¹² EU-domstolen har i flera avgöranden gällande mervärdesskatt konstaterat att reglerna i direktivet ska tolkas med beaktande av deras ändamål och målsättningar samt systematiken i direktivet.¹³ EU-domstolen har till exempel i målen C-235/85 *Kommissionen vs. Nederländerna* och C-348/87 *Stichting Uitvoering Financiële Acties* konstaterat gällande skatteundantag att begreppen i mervärdesskattedirektivet är självständiga EU-rättsliga begrepp som bör granskas i sitt saksammanhang, vilket utgörs av det med direktiv grundade mervärdesskattesystemet.¹⁴

I ingressen till mervärdesskattedirektivet lyfts särskilt fram krav på säkerställande av en enhetlig tillämpning av direktivets regler. För det ändamålet har man i artikel 397 tillsatt en stadgan om givandet av en verkställighetsförordning. I enlighet med artikeln i fråga ska rådet enhälligt på kommissionens förslag besluta om nödvändiga åtgärder för tillämpningen av direktivet. I verkställighetsförordningen ges detaljerade tolkningsregler gällande vissa av mervärdesskattedirektivets artiklar som anses kräva sådana för säkerställandet av en enhetlig tillämpning.¹⁵

Man kan naturligtvis ytterligare fråga sig vilken uttrycklig verkan de grundläggande friheterna i EU:s grundfördrag, det vill säga fri rörlighet för varor, individer, tjänster och kapital, har på de mervärdesskatterättsliga reglerna. Framförallt vad gäller beskattningen av varor så kan särskilt artikel 110 FEUF, som förbjuder medlemsstaterna att direkt eller indirekt på varor från andra medlemsstater lägga interna skatter eller avgifter som är högre än de skatter eller avgifter som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska varor, ha betydelse.¹⁶ Vad gäller tjänster så är det framförallt artikel 49 FEUF om etableringsfrihet och artikel 56 FEUF om fri rörlighet för tjänster som är av betydelse. Artikel 18 FEUF som förbjuder diskriminering på grund av nationalitet kan också ha betydelse.¹⁷ Samtliga dessa artiklar har i EU-domstolens rättspraxis konstaterats ha direkt rättsverkan. Regleringen som baserar sig på dessa artiklar fungerar enligt två steg. För det första så är all begränsning av de grundläggande friheterna förbjuden utan godtagbar orsak, vilken kan förekomma i grundfördraget eller vara godkänd enligt *rule of reason*. För det andra gäller att fastän det skulle förekomma ett godtagbart skäl för begränsning av de grundläggande friheterna, så får en dylik begränsning inte tillämpas så att varor eller individer från andra medlemsstater heller blir indirekt diskriminerade (icke-diskrimineringsprincipen).¹⁸ Icke-diskrimineringsprincipen

¹¹ Se mer *Rother, E.* (2003) *Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus*. Helsinki: WSOY Lakitieto: 493–496.

¹² Se bl.a. *Hokkanen, M. et al.* (2013) *Arvonlisäverotus*. EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta. Helsinki: KHT-pro: 15–16.

¹³ Se t.ex. mål C-169/04 *Abbey National plc*, pt. 59.

¹⁴ Se målen C-235/85 *Kommissionen vs. Nederländerna* och C-348/87 *Stichting Uitvoering Financiële Acties*.

¹⁵ Verksällighetsförordningen binder som förordning medlemsländerna som sådan och kräver ingen särskild implementering i medlemsländerna.

¹⁶ Enligt *Williams* (1998) *EC Tax Law*. Longman: 121, torde stadgan gällande varor också kunna tillämpas på tjänster som anknyter till varor men inte på tjänster i allmänhet.

¹⁷ Se t.ex. rättsfall C-55/98 *Vestergaard*, pt. 16.

¹⁸ Gällande icke-diskrimineringsprincipen kan sägas att genom den förverkligas den allmänna likabehandlingsprincipen endast i en begränsad omfattning. Den begränsar inte diskrimineringen av andra än EU-medborgare eller -företag och inte heller begränsning av andra skäl än medborgarskap eller varans ursprung. Där till tillåter den i princip att medlemsländerna behandlar sina medborgare sämre än andra medlemsländers medborgare eller företag, d.v.s. omvänd diskriminering, se mer *Joutsamo, K. et al.* (2000) *Eurooppaoikeus*. 3. utg. Lakimiesliiton kustannus: Helsinki: 37.

förekommer dock inte uttryckligen i mervärdesskattedirektivet.¹⁹ En bidragande orsak till mervärdesskattens komplexitet är att den fortfarande är under utveckling och har harmoniserats stegvis på EU-nivå. *Grönboken om mervärdesskattens framtid* som presenterades av EU-kommissionen i slutet av 2010 redogör för ett antal problemområden med det nuvarande mervärdesskattessystemet:²⁰

- a) momsen är i stort harmoniserad men undantag och avvikelser
- b) på medlemsstatsnivå förekommer också i omfattande grad vilket leder till en olikformighet mellan likformiga transaktioner vid gränsöverskridande transaktioner,
- c) normalskattesatsen, som också varierar mellan medlemsstaterna, gäller endast för ungefär två tredjedelar av den totala konsumtionen, resten omfattas av undantag eller reducerade skattesatser,
- d) problem gällande skattefusk, bedrägerier och skatteförluster, eller det s.k. moms-gapet, beräknas uppgå till ca 12 procent i hela EU, och
- e) problem med att det inte skett stora förändringar i mervärdesskattessystemet, varken i materiellt eller formellt hänseende, fastän det skett stora förändringar gällande handelsmönster och teknik.²¹

På basis av dessa problemområden ställde man i grönboken ett antal frågor, vilka bland annat inkluderar:

- 1) principer för var transaktioner bör beskattas och vem som är skattskyldig,
- 2) neutralitetsaspekter gällande objekt och subjektstyrda undantag,
- 3) hur avdragsrätten fungerar ur en neutralitetssynvinkel,
- 4) graden av harmonisering och harmoniseringens rättsliga form, både vad gäller materiella och formella regler, och
- 5) utformningen av skattesatserna.²²

Den 6 december 2011 antog kommissionen ett meddelande om mervärdesskattens framtid, där den presenterade de grundläggande dragen i det nya mervärdesskattessystem som bör ersätta de gällande övergångsarrangemangen och identifierade prioriteringar för det fortsatta arbetet.²³ I meddelandet bekräftas att målet att inrätta ett slutgiltigt mervärdesskattessystem grundat på principen om beskattning i ursprungslandet är omöjligt att uppnå och därför bör överges till förmån för ett system som bygger på en alternativ destinationsbaserad princip. Enligt denna nya hållning bör det framtida mervärdesskattessystemet baseras på principen att platsen för tillhandahållande är belägen i den medlemsstat där konsumtionen äger rum, i enlighet med de nya regler om platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, - och televisionssändningar och elektroniska tjänster som trädde i kraft den 1 januari 2015. Också enligt OECD:s principer om beskattning av e-handel, som fastställdes

¹⁹ Icke-diskrimineringsprincipen är emellertid befast i Art. 14 i Europeiska konventionen om skydd för mänskliga rättigheter och grundläggande friheter och även i Protokoll Nr 12 till Europeiska konventionen om skydd för mänskliga rättigheter och grundläggande friheter. Se även bl.a. rättsfall från ECHR *Van Raalte v. The Netherlands* 1997 och ECHR *Burden and Burden v. The United Kingdom* 2008.

²⁰ KOM (2010) 695 slutlig, Grönbok om mervärdesskattens framtid – Ett enklare, stabilare och mera effektivt mervärdesskattessystem. Bryssel 1.12.2010: 4–5.

²¹ Se ibid: 5–6.

²² Se ibid: 8.

²³ Se *Europeiska Kommissionen* (2011) Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om mervärdesskattens framtid – Mot ett enklare, robustare och effektivare mervärdesskattessystem som anpassats till den inre marknaden, KOM(2011) 851 slutlig.

1998 i Ottawa, bör konsumtionsskatter, såsom mervärdesskatt, medföra beskattning på den plats där konsumtionen äger rum. Från ett EU-rättsligt perspektiv innebär tillämpningen av destinationsprincipen vid försäljning av e-tjänster till konsumenter att EU:s regler överensstämmer med OECD:s principer om beskattning av e-handel.²⁴ Tillämpningen av destinationsprincipen sägs även dessutom lägga grunden för en hållbar lösning på de utmaningar som den digitala ekonomins utveckling medför, eftersom lika villkor garanteras för aktörer som tillhandahåller varor och tjänster på distans. Principen är därmed också förenlig med den hållning som intagits av kommissionens expertgrupp för beskattning av den digitala ekonomin och med OECD:s arbete om urholkning av skattebasen och överföring av vinster.²⁵

EU:s gemensamma mervärdesskattesystem har emellertid också kritiserats för att vara oenhetligt och till många delar ineffektivt trots de skenbart strikta direktiven. Det finns framförallt tre skäl till varför mervärdesskattesystemet för gränsöverskridande e-handel behöver reformeras. Orsakerna till förekommande problem har uppstått som en följd av bestämmelser i det nuvarande mervärdesskattedirektivet och medlemsländerna kan inte lösa dessa problem utan insatser på EU-nivå:

- 1) Komplicerade mervärdesskatteskyldigheter utgör en av de främsta orsakerna till att företag inte inleder gränsöverskridande e-handel. Detta medför att många företag inte kommer in på den inre marknaden. Uppskattningsvis utgör kostnaderna för att fullgöra skyldigheterna vad gäller mervärdesskatt i genomsnitt 8 000 euro/år för varje medlemsland som ett företag levererar till. Det är en stor kostnad för företagen, i synnerhet för de små och medelstora företagen.
- 2) Det nuvarande systemet är inte neutralt, då EU-företagen har en klar nackdel i förhållande till företag från tredjeländer som lagligen och på annat sätt kan leverera mervärdesskattefritt till EU. Då mervärdesskattesatserna kan vara upp till 27 % leder det till en betydande snedvridning till förmån för företag från tredjeländer om mervärdesskatt inte tillämpas.
- 3) Komplexiteten i det existerande mervärdesskattesystemet och det nuvarande undantaget för import av små försändelser medför att medlemsländerna går miste om skatteintäkter. Förlusterna från förlorad mervärdesskatt samt bristande efterlevnad vid gränsöverskridande e-handel uppgår uppskattningsvis till runt 5 miljarder euro per år.²⁶

2.2 E-handelsdirektivet

I maj år 2002 beslutade rådet om ändrade regler för mervärdesbeskattningen vid handel med elektroniska tjänster mellan länder utanför EU och länder inom EU, rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring av och ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och tv-sändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, eller e-handelsdirektivet. Detta direktiv var ett resultat av en strävan att anpassa det dåvarande sjätte direktivet till den ökande handeln

²⁴ Se <http://www.oecd.org/ctp/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>.

²⁵ Se *Europeiska Kommissionen* (2011) 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(2011) 851 slutlig.

²⁶ Se bl.a. *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.

med elektroniska tjänster. Reglerna ifråga finns numera i Mervärdesskattedirektivet. Samtidigt ändrades även den då gällande rådets förordning, (EEG) nr 218/92 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt). Denna förordning ersattes av förordning (EG) nr 1798/2003, som därefter har ersatts av förordning (EG) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri.²⁷

Den centrala innebörden i e-handelsdirektivet var att det infördes regler om att elektroniska tjänster som tillhandahålls från ett land utanför EU till en medlemsstat skall beskattas inom EU. Det gäller också omvänt att en omsättning från en medlemsstat till en kund utanför EU inte skall beskattas inom EU. Andra centrala regler i e-handelsdirektivet var regler om förenklad ordning för redovisning och betalning av skatt för elektroniskt levererade tjänster i de fall tjänsterna tillhandahålls från ett land utanför EU till en icke-beskattningsbar person inom EU. Den beskattningsbara personen i ett tredje land kan välja att redovisa mervärdesskatten för all försäljning till konsumenter inom EU i ett valfritt EU-land. Det landet som valts vidarebefordrar deklaraionsuppgifter och betalning av skatten till det EU-land där tjänsterna har konsumerats, d.v.s. beskattningslandet. Det ursprungliga e-handelsdirektivet tidsbegränsades till att gälla mellan den 1 juli 2003 till den 30 juni 2006. Därefter har en tillfällig e-handelsförordning förlängts ett antal gånger.

2.3 Lagstiftning i Finland

2.3.1 Allmänt

I den finländska omsättningsbeskattningen övergick man år 1964 till ett system där skatt uppbars i alla skeden av omsättningen och var man i varje skede erlade skatt enligt samma procent av skillnaden mellan varans försäljnings- och inköpspris. Skatten riktade sig på så sätt på varans hela konsumentpris. Omsättningsbeskattningen baserade sig redan då till sina centrala delar på mervärdesskattesystemet. Avdragsrätten var dock begränsad. Skattepliktiga fick bara göra avdrag för varor avsedda för försäljning, dit varor för återförsäljning och varor som ingick i försäljningsvaror och varor som används för framställning av dessa räknades. Skattepliktiga var tvungna att köpa så kallade investeringsvaror med skatt och utan avdragsrätt. I ett senare skede stadgades en del av investeringsvarorna som avdragsgiltiga. Begränsningarna i avdragsgiltigheten för investeringarna förorsakade så kallad dold skatte-

²⁷ Se t.ex. sv. *Finansdepartementet, Skatte- och tullavdelningen* (2013) Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster: 34–35. Jämför även svenskt förhandsavgörande från *Skatterättsnämnden* från år 2010 (dnr 32-09/1) där Skatterättsnämnden ansåg att två ideella föreningar som förvärvade elektroniska tjänster från en utländsk företagare var skattskyldiga eftersom tjänsterna ifråga skulle anses vara omsatta i Sverige. Nya regler om bestämning av platsen för tillhandahållande av tjänster hade börjat gälla från och med 1 januari 2010. Platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person var som huvudregel den plats där personen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Två allmännyttiga ideella föreningar hade sedan år 2008 köpt tjänster avseende plattformen för sina respektive hemsidor från ett utländskt företag och tjänsterna tillhandahålls från tredje land. Föreningarna hade under räkenskapsåren 2008 och 2009 intäkter från bland annat kursavgifter och försäljning genom en nätbutik. Föreningarna ville nu veta om de var skattskyldiga till mervärdesskatt för de tjänster man köpte från tredjelandsföretaget. Nämnden konstaterade vidare att föreningarna i det aktuella fallet i enlighet med 9.1 mervärdesskattedirektivet borde anses som beskattningsbara personer och att de därmed skulle ses som näringsidkare vid tillämpningen av de aktuella bestämmelserna. Föreningarna måste vidare anses agera i den egenskapen när de köper tjänsterna. Mot denna bakgrund ansåg Skatterättsnämnden i Sverige att de tjänster som tillhandahölls av tredjelandsföretaget enligt gällande bestämmelser i mervärdesskattelagen skulle anses omsatta i Sverige och att föreningarna följaktligen skulle anses skattskyldiga för omsättningen i fråga.

börda och ökning av skatten på priset på varorna. Utanför tillämpningsområdet var bland annat transport-, inkvarterings-, planerings-, konsult- och reklamtjänster. Också byggnadsarbeten var utanför beskattningens område, men vissa typiska underentreprenadtjänster var belagda med skatt. Utövare av så kallad basproduktion var inte skattepliktiga. Skatten gällde alla varors konsumentpriser. På grund av sociala, ekonomisk-politiska och skattetekniska orsaker togs dock skatten för vissa varor bort i sin helhet eller så för försäljningspriset för basproducenterna. Försäljningen av skattebelagda varor beskattades för varje steg enligt samma skatteprocent. Skattesatsen var först 10 %, men steg efterhand till 17,5%.²⁸

Den finländska omsättningsbeskattningen förnyades från och med 1.10.1991 med en ny omsättningsskattelag (559/1991), som var den femte i ordningen. Målsättningen var att klargöra och förenkla systemet samt förändra lagstiftningen så att den lagstiftningstekniskt skulle motsvara tidens krav och möjliggöra en utveckling av beskattningen att motsvara internationell och konkurrerande länders beskattningspraxis. Avdragsrättigheterna utökades, men betydande begränsningar kvarstod. Likaledes förblev byggarbeten och tjänster i huvudsak utanför tillämpningsområdet för beskattningen. Skattesatsen var 22 %.

I Finland övergick man år 1994 till en mer omfattande mervärdesbeskattning, då mervärdesskattelagen (1501/1993) trädde i kraft. Mervärdesbeskattningssystemet i Finland förändrades grundligt år 1995 då Finland blev en del av EU:s inre marknad. Efter detta har det också gjorts rikligt med ändringar i lagen, bland annat vad gäller basproducenter, näringsverksamhet i liten skala, utrikeshandel för tjänster, skattesatser och försäljning av elektroniska tjänster. Antalet stadganden har även ständigt ökat.

Både den finska och den EU-rättsliga regleringen av mervärdesbeskattningen baserar sig på grundtanken om att beskatta mervärdet i alla led i produktions- och distributionskedjan. På den EU-rättsliga nivån är emellertid syftet att mervärdesskatten ska beskatta konsumtion explicit uttryckt och utnyttjas också av EU-domstolen för att avgränsa tillämpningsområdet för mervärdesskatten.²⁹ En till skillnad mellan den EU-rättsliga nivå och den finländska nationella nivån är att den rättsliga regleringen av mervärdesskatten på EU-nivå har sin bas i art. 113 FEUF, i enlighet med vilken ändamålet med harmoniseringen av mervärdesskatten är att säkerställa att den inre marknaden fungerar och att snedvridningar av konkurrensen undviks. Sett ur en finländsk synvinkel har syftena med mervärdesskatten bland annat konstaterats vara att främja tillväxten av ekonomin och produktiviteten samt att förstärka det finländska näringslivets konkurrenskraft och förhindra skattebedrägerier.³⁰ Därtill har det formulerats att mervärdesskatten bör vara effektiv ur ett samhällsekonomiskt perspektiv och medföra att staten får in mer skattemedel än vad skattens administration och fullgörande kostar.³¹

Befrämjandet av näringslivets konkurrenskraft anknyter i viss mån också till frågor gällande neutralitet. Men ändamålen att befrämja konkurrenskraften och betona neutralitetsaspekter i beskattningen är inte fullt förenliga. På EU-rättslig nivå är det den inre marknadens funktion man utgår ifrån vid bedömningen av vad som är konkurrenskraftigt och gäller således EU som en helhet och skattebasen som en helhet i EU. Den nationella synvinkeln gällande befrämjande av konkurrenskraften för det finländska näringslivet kan anses vara inte helt samstämmigt med den EU-rättsliga synvinkeln gällande en välfungerande inre marknad där snedvridningar av konkurrensen inte förekommer.³²

²⁸ Se t.ex. *Juanto, L. & Saukko, P.* (2014) *Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus*. Helsinki: Talentum: 13–15.

²⁹ Se t.ex. rättsfall C-215/94 *Mohr*.

³⁰ Se bl.a. RP 88/1993.

³¹ Se *ibid.*

³² Se bl.a. *Rendahl, P.* (2015) Mervärdesskattelagens ändamålsenlighet. *Skattenytt*. 9/2015: 651–652.

2.3.2 Elektronisk handel

I Mervärdesskattelagen trädde 1.7.2003 ändringar gällande elektronisk handel i kraft. I och med ändringarna implementerades stadgandena om mervärdesbeskattning av elektroniska varor som Mervärdesskattedirektivet 2002/38/EG medförde. Avsikten med reglerna var att elektroniska tjänster skulle beskattas inom EU också då erbjudaren av tjänsterna befinner sig utanför EU och tjänsterna erbjuds åt konsumenterna inom EU:s område. Målsättningen på EU-nivå var att säkerställa att beskattningen av typiska elektroniska varor som konsumenterna använder sker inom EU då varorna också konsumeras inom detta område. Detta innebär att försäljare av elektroniska tjänster som befinner sig utanför EU är mervärdesskattepliktiga i de EU-länder, till vilka ifrågakvarande tjänster säljs. Övervakningen av försäljare som befinner sig utanför EU:s område har dock i praktiken visat sig vara svårt, varför man försökt förbättra dessa företags möjligheter att frivilligt registrera sig och fylla andra förpliktelser gällande skatteskyldighet genom att minska de administrativa kostnaderna för skatteskyldigheten med en särskild ordning för dessa tjänster. Denna särskilda ordning utgör 12 a kapitlet i mervärdesskattelagen.³³

Den särskilda ordningen gällande elektroniska tjänster har berört enbart försäljare som befinner sig utanför EU:s område. Från och med år 2015 har reglerna om försäljningslandet för elektroniska tjänster som säljs av näringsidkare belägna inom EU åt konsumenterna inom EU:s område ändrats. Försäljningslandet för dessa tjänster bestäms enligt det land försäljaren är belägen eller etablerad i.

Vid indirekt e-handel, s.k. *offline*-handel, sker den egentliga överlåtelsen av varan eller tjänsten inte via Internet eller annan nätförbindelse, utan försäljaren bara marknadsför eller gör reklam för sina varor och tjänster på Internet och/eller kunden beställer varan eller tjänsten via Internet. Den egentliga överlåtelsen av varan eller tjänsten sker på traditionellt vis, såsom postförsändelse eller motsvarande. Vid dylik e-handel tillämpas mervärdesskattelagstiftningens stadganden, som bestäms enligt karaktären på varan eller tjänsten. Som exempel på sådan handel kan nämnas handel vid olika nätbutiker, såsom Zalando, där kunden kan beställa och köpa varor som sedan levereras åt kunden via postförsändelse. På denna handel har man tillämpat stadganden för varans försäljningsland och försäljning till konsumenterna har i Finland beskattats enligt stadgan om distansförsäljning 63 a § MerL.³⁴

Vid direkt e-handel, s.k. *online*-handel, t.ex. vid försäljning av olika elektroniska tjänster direkt åt konsumenterna har man tillämpat 66 § MerL, enligt vilken försäljningslandet för tjänster som överläts till andra än näringsidkare ska anses vara Finland, om de överläts från ett fast driftställe i Finland. Ifall de inte överläts från ett fast driftställe anses de ha sålts i Finland, om säljaren har sin hemort i Finland.³⁵ Vid förnyelsen av lagen år 2010 stadgades i MerL 69 i–69 k § om försäljningslandet. Samtidigt kom man överens om att från och med 1.1.2015 skall inom EU på konsumenthandel tillämpa destinationsprincipen, det vill säga varorna eller tjänsterna beskattas i köparens hemland.³⁶

³³ Såsom även Rendahl konstaterar kan det gälla att särregleringar betyder sällan att det endast är en eller några få nya bestämmelser som införs i en redan existerande lag, utan justeringar och anpassningar kan komma att behöva göras i flera bestämmelser för att ytterligare förtydliga de gränsdragningar som är aktuella, se. Rendahl, P. (2015) Mervärdesskattelagens ändamålsenlighet. Skattenytt. 9/2015: 654.

³⁴ Se mer Kallio *et al* (2013) Arvonlisäverotus. Helsinki: KPMG: 354–355 och Juanto & Saukko (2014) Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Helsinki: Talentum: 138–140. Se även KVL 1997 N 215 och HFD 1998 T 1611.

³⁵ Se 66 § MervärdesskatteL.

³⁶ Se direktiv 2008/8/EG artikel 5. Frågan gällande den fysiska platsen var ett köp på nätet görs kan vara problematisk, t.ex. kan en IT-kunnig i ett land ta kontroll över en dator i ett annat land och använda informations- och kommunikationsinfrastruktur från andra länder.

I enlighet med Mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG och Skatteförvaltningens direktiv är kännetecknen på en elektronisk tjänst att tjänsten utförs via internet eller annat elektroniskt nätverk och att tjänstens karaktär är långt beroende av den informationsteknik som används för att utföra tjänsten, med andra ord att tjänsten i huvudsak är automatiserad. För att utföra tjänsten krävs inte huvudsakligen mänsklig verksamhet och vid saknad av informationsteknik så kan tjänsten inte alla förverkligas. Till exempel det att försäljaren och köparen är i kontakt via e-post gör inte tjänsten elektronisk. Inte heller beställning av varor på nätet utgör en elektronisk tjänst, då de levereras på traditionellt sätt, såsom per post. På dylik handel tillämpas stadgan om varuhandel.

Med elektroniska tjänster avses följaktligen i 69 j § MerL följande tjänster som utförs på elektronisk väg: överlåtelse av webbplatser, hysande av webbsidor (webbhotell) och distansunderhåll av program och utrustning,

- 1) överlåtelse av programvara och uppdatering av denna,
- 2) överlåtelse av bilder, texter och uppgifter och av databasåtkomst,
- 3) tillhandahållande av musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, och av politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller evenemang,
- 4) tillhandahållande av distansundervisning,
- 5) tjänster liknande dem som avses i 1–5 punkten.

Överlåtelse av webbplatser, hysande av webbsidor (webbhotell) och distansunderhåll av program och utrustning är bland annat:

- 1) automatiserat online-underhåll av program
- 2) distansunderhåll av datasystem
- 3) lagring av data online
- 4) leverans online av dataminne eller – kapacitet.

Överlåtelse av programvara och uppdatering av denna utgörs t.ex. av:

- 1) användning och nedladdning av program samt uppdatering av dem
- 2) program som hindrar reklam och marknadsföring
- 3) automatiserad online - installation av filter för webbsidor och brandväggar

Överlåtelse av bilder, texter och uppgifter och av databasåtkomst är bl.a.:

- 1) användning och uppladdning av displaybilder
- 2) användning eller uppladdning av bilder
- 3) online tidningar eller tidskrifter
- 4) online nyheter och väderprognoser
- 5) användning av sökmotorer

Tillhandahållande av musik, filmer och spel utgörs t.ex. av:

- 1) lyssning till musik och nedladdning till datorer, telefoner eller läsplatser
- 2) lyssning eller nedladdning av ringsignaler och motsvarande ljudsekvenser
- 3) att se och ladda ned filmer
- 4) nedladdning av spel

- 5) tillträde till automatiserade online – spel

Tillhandahållande av distansundervisning är bl.a.

- 1) automatiserad distansundervisning, som är beroende av Internet eller motsvarande elektroniskt nätverk
- 2) övningsuppgifter som den studerande gör på nätet och som automatiskt granskas utan mänskligt deltagande

Nämns kan att för sändningar via Internet eller andra kommunikationsnät gäller att de inte skall ske samtidigt som sändningar via ett radio- eller televisionsnät för att de inte skall betraktas som radio- eller TV-sändningar. Tjänster såsom bildtelefoni, tillgång till Internet och World Wide Web samt telefoni som tillhandahålls via Internet utgör å sin sida telekommunikationstjänster och inte elektroniska tjänster. Bokningar av biljetter via Internet till bl.a. konserter, teatrar, biografier och bokningar av hotellrum utgör inte heller elektroniska tjänster endast för att det sker via Internet. När det gäller bokningar av hotellrum så kan tilläggas att ifall bokningen sker på hotellets webbsida skall det anses vara fråga om en tjänst med anknytning till fastighet och beskattningen skall därmed ske var hotellet är beläget. I de fall hotellbokningen görs av en privatperson via en förmedlare, till exempel på en förmedlars webbsida kan det betraktas som en förmedlingstjänst. Beträffande spel såsom hasardspel och andra spel om pengar får medlemsstaterna undanta dessa från skatteplikt i enlighet med artikel 135.1 i Mervärdesskattedirektivet.

Skatteverket i Sverige har å andra sidan i ett ställningstagande år 2009 ansett att den som mot ersättning tillhandahåller ett *online-spel* med tillgång till en virtuell värld till en deltagare omsätter en skattepliktig tjänst. Vid transaktioner mellan deltagarna i en virtuell värld där överenskommelse finns om försäljning av en vara eller en tjänst mot ersättning i en virtuell valuta föreligger det enligt Skatteverkets bedömning en omsättning av en elektronisk tjänst när den interna valutan kan omvandlas till gällande lagligt betalningsmedel. Ifall den interna valutan inte kan omvandlas till pengar anser Skatteverket att ingen omsättning har skett mellan deltagarna.³⁷

För distansundervisningens del gäller att det som avses är en automatiserad undervisning med begränsad, eller helt utan, mänsklig medverkan. Sålunda är det inte fråga om kurser där korrespondensen med en mänsklig lärare sker via e-post eller om undervisning där en mänsklig lärare och elever samtidigt närvarar i ett virtuellt klassrum. Undervisningstjänster kan också i vissa fall helt undantas från skatteplikt.³⁸

3 Vissa rättsprinciper i den digitala ekonomin

3.1 Utgångspunkter

Strukturerna för den elektroniska handeln är sådana att de skatterättsliga principerna inte nödvändigtvis går att tillämpa som sådana längre. En strävan att tillämpa principerna kan leda till att tillämpningen av normerna i praktiken försvåras. Enligt Mannio finns det då i stort två alternativ. Antingen så ökar man det internationella samarbetet inom beskattning-

³⁷ Se sv. *Skatteverkets ställningstagande* 7.12.2009 Virtuella världar – mervärdesskatt. Tillgänglig på www4.skatteverket.se.

³⁸ Se t.ex. sv. *Finansdepartementet, Skatte- och tullavdelningen* (2013) Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster: 49–54.

en, så att innehållet i normerna kan förverkligas eller så prioriterar man förverkligandet av beskattningen på bekostnad av förverkligandet av rättvisa och andra principer i beskattningen.³⁹

De egenskaper som förutsätts av ett bra skattesystem kan sammanfattas i tre centrala grundkrav: *rättvisa*, *effektivitet* och *rättssäkerhet*. Rättssäkerheten och den därtillhörande prognosticiteten har en stor betydelse inom beskattningen. Betydelsen av rättssäkerhet betonas av att man genom beskattningen blandar sig i privata personers förmögenhetsställning. Egendom är emellertid grundlagsskyddad, i enlighet med 15 § finländska GL. Gällande rättssäkerhet är det fråga om förväntan att skattebeslutet åtminstone med stor sannolikhet är rätt och lagenligt och att den skatteskyldige också kunnat förutse beslutet.⁴⁰

I praktiken är det dock svårt att uppnå full rättssäkerhet och prognosticitet, och det behöver inte ens vara ändamålsenligt i alla situationer. Till exempel användningen av generalklausuler leder till ett visst osäkerhetsområde, men detta kan vara oundvikligt för andra målsättningsars skull, såsom principerna om rättvisa och likabehandling. Även tillitsprincipen spelar roll för förverkligandet av rättssäkerhet.⁴¹ Legalitetsprincipen förverkligar rättssäkerhet och prognosticitet på ett allmänt plan, medan tillitsprincipen på så sätt att man från fall till fall söker en balans mellan rättssäkerhet och rättvisa. Å andra sidan kan man också i enlighet med Soikkeli anse att det råder en konkurrenssituation i lagtolkningen mellan legalitets- och tillitsprinciperna: legalitetsprincipen betonar en tolkning i enlighet med lagens ordalydelse, medan tillitsprincipen kan tänkas utmana och tänja på gränserna för betydelseinnehållet i lagens ordalydelse.⁴²

De kännetecknande dragen för samtliga rättsprinciper är att de är generella och övervägande. Några andra gemensamma egenskaper är det svårt att obestridligt finna. Med hjälp av rättsprinciperna kan man sträva till konsekvens och godtagbarhet i rättssystemet. Rättsprinciperna kan verka i samband med rättsnormer på olika nivåer i hierarkin, så ur rättskällesynvinkel är det inte fråga om en enhetlig grupp.⁴³

Numera är många rättsprinciper i den finländska rätten anknutna till mänskliga- och grundrättigheter eller till EU-rätten. De allmänna rättsprinciperna utgör en viktig EU-rättslig rättskälla. De allmänna rättsprinciperna har en betydande roll vid tolkningen av primär- och sekundärrätten, eftersom den EU-rättsliga tolkningen inte får stå i strid med de allmänna rättsprinciperna. Rättsprinciperna kan också begränsa den EU-rättsliga tolkningsverkan. Medlemsländerna bör även vid implementeringen av EU-rätten följa de allmänna rättsprinciperna.

Egenskaper som mervärdesskattesystemet i EU skall inneha är enligt EU-kommissionen framförallt att systemet skall vara:

- 1) enkelt och tydligt

³⁹ Se *Mannio, L.* (2001) *Sähköisen kaupankäynnin verotus*. Helsinki: WSOY Lakitieto: 114–115. Se också *Terra, B. & Kajus, J.* (2018) *A Guide to the European VAT Directives 2018*. Hoom/Hornbaek: IBFD: 31–40 om tillämpningen av vissa rättsprinciper i den digitala ekonomin.

⁴⁰ Se mer *Knuutinen, R.* (2015) *Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa*. *Lakimies* 6/2015: 816.

⁴¹ Se *Knuutinen, R.* (2014) *Luottamuksensuoja verotuksessa – sääntö vai periaate?* *Lakimies* 2014: 799–824. Också tillitsprincipen anknuter till kraven på enkelhet och tydlighet för mervärdesbeskattningssystemet. På EU-rättslig nivå innebär tillitsprincipen att en privatperson, ett företag eller annat rättssubjekt som agerat eller agerar i god tro skall med motiverade och legitima förutsättningar ha rätt att lita på myndigheternas verksamhet och dess kontinuitet. I detta avseende tryggar tillitsprincipen rättssubjektens ställning och legitima och motiverade förväntningar i förhållande till myndigheternas oförväntade förändringar. Detta ska naturligtvis också gälla i den digitala ekonomin.

⁴² Se *Soikkeli, L.* (2003) *Luottamuksensuoja verotuksessa*. Helsinki: WSOY: 17.

⁴³ Se bl.a. *Pikkujämsä, M.* (2001) *Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla*. Helsinki: Kauppakaari: 199–200.

- 2) effektivt och neutralt
- 3) robust och bedrägerisäkert

Beskattningen är ett område inom den rättsliga regleringen där rättssäkerhet och prognosticitet anses ha en betonad ställning. Gällande rättssäkerhet är det fråga om förväntningar att skattebeslutet i alla fall med stor sannolikhet är rätt och lagenligt samt att den skattskyldige också har kunnat förutspå beslutet. I praktiken kan det bli så att rättssäkerhet, förutsägbarhet och prognosticitet likställs, men åtskillnad görs också mellan dem i rättsvetenskapen. Man kan argumentera för att rättssäkerhet omfattar både element av förutsägbarhet och rättslig godtagbarhet. Kravet på rättssäkerhet betonas av det faktum att beskattningen ingriper i privatpersoners förmögenhetsställning och egendomen är ju skyddad enligt grundlagen. På lagstiftningsnivå hör till rättssäkerhetsproblematiken frågan huruvida lagarna borde stiftas mer generella eller mer detaljerade. Detaljerade stadgan sägs förbättra beskattnings prognosticitet, medan stadgan som baserar sig på mer generella principer kan skapa tolkningsproblem och därmed minska prognosticiteten. Å andra sidan kan även detaljerade stadgan leda till slutresultat som inte motsvarar lagstiftarnas syfte.⁴⁴

3.2 Legalitetsprincipen

I enlighet med Finlands grundlag 81.1 och 121.3 § stadgas om skatter i lag. Legalitetsprincipen som grundar sig på detta är den viktigaste garanten för rättssäkerhet i skatterätten. Kraven på att grunda sig på lagen medför förutsägbarhet och rättssäkerhet till skattebeslutet. Till rättssäkerheten hör också rättsskydd, som stadgas om allmänt i 21 § GL. Där konstateras bland annat att grunderna för en god förvaltning tryggas genom lag. 81.1 och 121.3 § GL förutsätter i synnerhet att skattelagstiftningen också innehåller stadganden om skattskyldigas rättsskydd.

På EU-nivå finns däremot inte för skatterättens del någon klar reglering av legalitetsprincipen. För EU:s del upprätthålls dock ett starkt legalistiskt synsätt genom bland annat *rättssäkerhetsprincipen*, som enligt artikel 6 FEUF hänförs till primärätten.⁴⁵

Legalitetsprincipens kärna är ju att beskattningen skall grunda sig på lag emedan till rättsstatens grundtankar hör att lagstadgade påföljder bör vara tillräckligt exakta och i medborgarnas kännedom på förhand. Kärnan i legalitetsprincipen ser dock lite olika ut beroende på vilken synvinkel man ser saken ifrån eller på vilken nivå man granskar saken, på lagstiftnings- eller på lagtillämpningsnivå. Legalitetsprincipen utgör ett rättsligt fenomen på flera nivåer och dess betydelse beror sålunda på saksammanhanget. Enligt Wikström kan det i alla fall anses motiverat att anse legalitetsprincipen vara den viktigaste rättsprincipen i skatterätten.⁴⁶

Legalitetsprincipen som ska befämja rättssäkerheten i beskattningen hör till samma rättsstatliga principer som kraven på lagenlighet och lagbundenhet vilka framkommer i grundlagen. Grundlagsutskottet har ställt innehållsmässiga krav på exakthet gällande skattelagarna. I enlighet med grundlagsutskottets hävdvunna praxis ska om skattskyldighet och grunderna för skattens storlek stadgas så exakt att de överväganden som de myndigheter som tillämpar lagarna gör är s.k. *bundet övervägande*. Därtill krävs av

⁴⁴ Se *Niskakangas, H.* (2011) *Veropoliitikka*. Helsinki: Talentum Media: 59–60.

⁴⁵ Se bl.a. *Påhlsson, R.* (2014) *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*. Skattenytt: 554–570.

⁴⁶ Se *Wikström, K.* (2008) *Yleiset opit verotuksessa*. Turun yliopisto: 23.

skattelagarna stadgande om hur den skatteskyldige kan få rättsskydd,⁴⁷ För den skatterättsliga legalitetsprincipen används också ibland termerna lagbundenhetsprincipen, lagenlighetsprincipen eller skatterättslig legalism. Inom rättsvetenskapen används termen legalitetsprincipen, medan HFD verkar föredra termen lagbundenhetsprincipen.⁴⁸

Legalitetsprincipen kan också ses både som en rättsregel och rättsprincip. På lagstiftningsnivå är i alla fall dess kärna en absolut regel: om skatter bör alltid stadgas i lag. Vid kärnans gränser kan det förekomma en viss osäkerhet gällande den akkuratess som krävs. Legalitetsprincipen är dock inte omtvistad i sin roll på lagstiftningsnivå. Däremot kan det finnas olika syner på legalitetsprincipens karaktär och betydelse vid tolkningen av skattelagar. T.ex. Pahlsson anser bland annat att legalitetsprincipen inte *per se* uppfyller sitt eget bestämdhetskrav. Det faktum att den är lagreglerad medför inte att den kan förväntas fungera som en typisk lagregel. Enligt Pahlsson är principen så vag och värderingsbaserad att den ändå bör karaktäriseras som en rättsprincip, som har som uppgift att fungera som värderiktlinje. Knuutinen poängterar att den kan vara till stor hjälp vid juridiska analyser, men den kan emellertid inte entydigt avgöra några rättsfall själv.⁴⁹

I enlighet med Hultqvist kan legalitetsprincipen antingen vara en eftersträvansvärd princip inom ett rättsområde som skall beaktas tillsammans med andra rättsprinciper, en relativ princip, eller en grundläggande princip som alltid skall beaktas och inte kan åsidosättas av andra intressen, en absolut princip.⁵⁰ Kanske just på grund av legalitetsprincipens dualistiska natur, det vill säga möjligheten att se den både som absolut eller relativ, har dess betydelse på lagtillämpningsnivå varit omtvistad. I samband med lagtolkning hänvisas ofta till legalitetsprincipen som en princip som begränsar tolkningen och skyddar den skatteskyldige, vilket i ytterlighetsfall kan innebära att man s.a.s. skyddar sig bakom formen. Principens funktion är i alla fall att verka som garant för rättssäkerhet och prognosticitet. Beskattningen grundar ju sig som sagt i första hand på objektiva regler.⁵¹

Legalitetsprincipen kan dock sättas under prövning bl.a. vid fråga om problemet med kringgående av mervärdesskatt.⁵² Till den rättssäkerhet som principen företräder hör väsentligt kravet på tydlighet gällande begreppen i skattelagar. Utgångspunkten är att det är motiverat att ge samma innebörd åt ett begrepp i en skattelag som begreppet ifråga har i en annan skattelag, i bokföringslagstiftningen eller i någon civilrättslig lag. Skatterätten och civilrätten är ju delar av samma rättssystem. I enlighet med den allmänna lagtolkningsprincipen så gäller att ett visst begrepp skall ges ett och samma betydelseinnehåll, ifall inte särskilda orsaker talar för motsatsen.⁵³ Skyddet av det fiskala intresset skapar dock tryck på att göra undantag från principen ifråga, till exempel ifall man utgår ifrån beskattningens effektivitet.

I dagens digitala ekonomi är emellertid automatiskt och digitalt informationsutbyte det mest effektiva sättet att förhindra kringgåenden av mervärdesskatt och skattebedrägerier.

⁴⁷ Se t.ex. *GrUB* 17/1990, *GrUU* 46/2004 och 31/2010. Se även *RP* 1/1998: 134 och *Sakslin, M.* (1999) *Verot ja maksut perustuslaissa*. *Lakimies*: 995–1002.

⁴⁸ Se mer *Knuutinen, R.* (2015) *Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa*. *Lakimies* 6/2015: 815–816.

⁴⁹ Se bl.a. *Knuutinen, R.* (2014) *Luottamuksensuoja verotuksessa – sääntö vai periaate?* *Lakimies* 6/2014: 799–824 och *Pahlsson, R.* (2014) *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*. *Skattenytt* 7-8/2014: 568.

⁵⁰ Se *Hultqvist, A.* (2005) *Skatteundvikande förfarande och skatteflykt*. *Svensk Skattetidning*: 302.

⁵¹ Se bl.a. *Knuutinen, R.* (2014) *Luottamuksensuoja verotuksessa – sääntö vai periaate?* *Lakimies* 6/2014: 818–819 och *Knuutinen, R.* (2015) *Legaliteettiperiaate verotuksessa*. *Lakimies* 6/2015: 824–825.

⁵² Se bl.a. *Pikkujämsä, M.* (2001) *Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla*. Helsinki: Kauppakaari: 179–180.

⁵³ Se t.ex. *Klami, H.* (2000) *Johdatus oikeusteoriaan. Finalistisen oikeusteorian perusongelmia*. 4.painos. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus: 87.

Ett avtal om handräckning i skattefrågor mellan de nordiska länderna trädde i kraft 8.5.1991.⁵⁴ I det nordiska handräckningsavtalet tillämpas automatiskt informationsutbyte på ett väldigt omfattande sätt. Europarådets och OECD:s allmänna avtal om inbördes handräckning i skattefrågor trädde i kraft 1.4.1995 och omfattar automatiskt informationsutbyte.⁵⁵ Ifrågasvarande avtal ändrades 27.5.2010 och avsikten var att anpassa avtalet till den nya internationella standarden gällande informationsutbyte och transparens i skattefrågor. I EU har betydelsen av automatiskt informationsutbyte ökat i och med det s.k. spardirektivet 2003/49/EG och direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning 2011/16/EU. Mellan EU-medlemsstaterna strävar man till ett möjligast effektivt och omfattande informationsutbyte. Informationsutbytet i enlighet med EU-direktiven är emellertid en miniminorm, som tillämpas i förhållandena mellan medlemsstaterna. Ifall den nationella lagstiftningen, ett multilateralt avtal eller ett bilateralt avtal möjliggör ett än mer täckande informationsutbyte och administrativt samarbete så ska man tillämpa den stadgan.⁵⁶ Man har också kommit överens om ett utökat och effektiverat administrativt samarbete för att bekämpa kringgåenden av skatt. De nya reglerna ska tillämpas från och med 1.1.2021.⁵⁷

3.3 Rättssäkerhetsprincipen

Till kravet på enkelhet och tydlighet som EU-kommissionen ställer upp för mervärdesskattesystemet i den digitala ekonomin hör också *rättssäkerhetsprincipen*, som är en av EU-rättens allmänna rättsprinciper och enligt vilken lagstiftningen skall vara så klar och precis att de enskilda på ett otvetydigt sätt kan få kännedom om sina rättigheter och skyldigheter och kan vidta åtgärder i enlighet därmed.⁵⁸ Rättssäkerhet kan dock inte helt entydigt definieras, fastän det är ett gällande begrepp både i nationell och EU-rätt. Tillämpningssituationerna för rättssäkerhetsprincipen varierar och den kan förekomma som argument i mycket olika situationer.⁵⁹

Principen omfattar således ett krav på förutsebarhet i EU-lagstiftningen. Den nationella lagstiftningen på EU-rättens område får således inte vara otydligt utformad.⁶⁰ Inom EU-reglerade områden torde medlemsstaterna därmed inte få införa nationell lagstiftning som strider mot detta tydlighetskrav.⁶¹ Rättssäkerheten innefattar även ett skydd för berättigade förväntningar i anledning av ett beslut från behörig myndighet. En enskild skall således kunna förlita sig på ett myndighetsbeslut även om beslutet skulle strida mot reglerna i ett direktiv. En förutsättning för att den enskildes förväntningar skall anses berättigade är att de motsvarar rimliga förväntningar hos en försiktig och medveten ekonomisk aktör. Detta in-

⁵⁴ Se SopS 26/1997.

⁵⁵ Se Förordning 17.3.1995/359. Se även SopS 21/1995 och ändringsprotokoll SopS 40/2011.

⁵⁶ Se mer Äimä, K. (2014) *Automaattinen tietojenvaihto Euroopan unionissa. Yritys, omistaja ja verotus. Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle*. Helsinki: Edita: 453–466 och Seer, R. (2013) *Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters. EC Tax Review 2013/2: 66–77*.

⁵⁷ Se 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.

⁵⁸ Se rättsfall C-169/80, *Gondrand Frère*, p. 17 och C-94/05 *Elmsland Stärke*, p. 43. Jfr även C-354/99 *Kommissionen mot Irland*, p. 27–28.

⁵⁹ Se bl.a. *Raitio, J.* (2010) *Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat*. WSOY: Helsinki: 290–317 och *Raitio, J.* (2011) *Euroopan integraatio ja EU:n rakenteet*. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisu: Helsinki: 208–226.

⁶⁰ Se rättsfall C-54/99, *Association Église de scientologie*, p. 21–22 och C-483/99, *Kommissionen mot Frankrike*, p. 50.

⁶¹ Jfr rättsfall C-483/99, *Kommissionen mot Frankrike* och C-54/99, *Association Église de scientologie*.

nebär bland annat, enligt Nilsson, att en enskild som vill förlita sig på ett visst beslut måste ha varit i god tro om att beslutet varit rättsenligt.⁶²

EU-domstolen har också i målet C-348/85 *Danmark mot kommissionen* konstaterat att rättssäkerhetsprincipen bör följas än mer strikt i sådana fall där lagstiftningen ställer ekonomiska förpliktelser, såsom i mervärdesbeskattningen.⁶³ De skattepliktiga måste kunna vara fullt medvetna om omfattningen och innehållet i förpliktelserna ifråga. EU-domstolen har också ansett att rättssäkerhet är en av målsättningarna i mervärdesskattesystemet och därför måste skattebeslut också alltid basera sig på en objektiv tolkning av affärsverksamheten ifråga, endast i undantagsfall kan det vara motiverat med subjektiva värderingar av den skatteskyldigas verksamhet.⁶⁴ Detta ska även då gälla affärsverksamheter i den digitala ekonomin, så att de skatteskyldiga kan förlita sig på de myndighetsbeslut som görs.

I målet C-110/94 *INZO*, som gällde registrering som mervärdesskatteskyldig, inledning av affärsverksamhet och avdragsrätt, kan man också se betydelsen av förutsägbarhet i tolkningen av mervärdesskattedirektivet.⁶⁵ EU-domstolen konstaterade i sitt beslut att det skulle strida mot rättssäkerhetsprincipen om den skatteskyldiges rättigheter och skyldigheter vore beroende av fakta, förhållanden eller händelser som uppkommer eller sker efter att skattemyndigheten har registrerat den skatteskyldige i registret för mervärdesskattepliktiga. Skattemyndigheten kan inte retroaktivt ändra sitt beslut som tagits på basis av fakta, ifall det inte är fråga om den skatteskyldiges bedrägeri eller missbruk.⁶⁶

Rättssäkerhetsprincipen anknyter även nära till *tillitsprincipen*. Det strider mot tillitsprincipen bland annat då lagstiftaren gör snabba och oförutsedda förändringar i lagstiftningen utan att ha tillräckliga övergångsbestämmelser.

Rättssäkerhetsprincipen har, liksom även legalitetsprincipen, en betydande ställning i skatterätten, då 81 § 1 mom GL förverkligar dessa principer. Å andra sidan har man ansett att rättssäkerhetsprincipen kan utgöra det enda skälet på basis av vilken de nationella domstolarna i vissa fall kan låta bli att tolka den nationella lagstiftningen i enlighet med EU-rätten.⁶⁷

I enlighet med EU-domstolen så gäller kraven på rättssäkerhet särskilt i fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande. Detta visar att den nivå av rättssäkerhet som krävs varierar från fall till fall. Ett förhöjt krav på rättssäkerhet har åberopats bland annat i fråga om konsumentlagstiftning och mervärdesskattelagstiftning. Försiktighet skall således särskilt iaktas med direktivkonform tolkning inom mervärdesskatteområdet.⁶⁸ Rättssäkerhetsprincipen skulle möjligen också kunna innebära att det i vissa fall är oförenligt med EU-rätten att göra en direktivkonform tolkning. Till exempel kan det anses osäkert

⁶² Se bl.a. Nilsson, *Ulf* (2009) Direktivkonform tolkning på mervärdesskatterättsens område. Svensk Skattetidning 2009: 64–84.

⁶³ Se rättsfall C-348/85 *Danmark mot Kommissionen*.

⁶⁴ Se rättsfall C-4/94 *BLP Group*. Se också mål C-424/12 *Fatorie* och C-81/17 *Zabrus Siret SRL* om rättssäkerhetsprincipen.

⁶⁵ Se rättsfall C-110/94 *INZO*.

⁶⁶ Se ibid pt. 21–24. Se även rättsfall C-255/02 *Halifax* och C-223/03 *University of Huddersfield Higher Education Corporation*, där domstolen konstaterade att vid definition av ekonomisk verksamhet så har det inte betydelse fastän den enda målsättningen med verksamheten i fråga är att uppnå skattemässig förmån. I domsluten konstaterades också att skattemyndigheterna inte behöver göra granskningar för att klargöra den skatteskyldiges avsikt. Det strider emot mervärdesskattesystemets huvudmålsättningar, dit bl.a. säkerställandet av rättssäkerhet hör.

⁶⁷ Se t.ex. *Terra, B.J.M. & Wattel, P.J.* (2013) *European Tax Law*. 2nd edition. Kluwer Law International:119.

⁶⁸ Se rättsfall C-409/04, *Teleos m.fl.*, p. 48, C-255/02 *Halifax m.fl.*, p. 72, C-17/01, *Sudholz*, p. 34 samt Prechal (2005) *Directives in EC law*. Oxford Press: 213, jfr även *Kellgren* (1997) *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*. Uppsala: 53.

huruvida det är förenligt med EU-rätten att inom ett direktivreglerat område göra en tolkning *contra legem* till nackdel för enskilda, även om detta skulle vara möjligt enligt nationell rätt.⁶⁹ Beslut *contra legem* är emellertid väldigt ovanliga, om sådana överhuvudtaget kan anses förekomma. Orsakerna till detta är bland annat att det är inte alls alla gånger entydigt under vilka förutsättningar ett beslut strider mot lagen. För det andra gäller för finländska förhållanden att det är HFD som slutligen avgör huruvida ett beslut i skattefrågor strider mot lagen. Därtill kan man för det tredje betona legalitetsprincipens starka ställning i skatterätten; en tolkning i enlighet med skattelagens ordalydelse är regel inom beskattningen och beslut i strid med lagens ordalydelse borde inte göras.⁷⁰

Kravet på enkelhet och tydlighet innebär för det tredje att också skatteförvaltningen och administrationen är enkel och tydlig. För skatteförvaltningens del gäller bland annat att förverkligandet av mervärdesbeskattningen i den digitala ekonomin inte får innebära orimliga kostnader. I många fall blir kostnaderna för att förverkliga skattestadgarna delade mellan skatteförvaltningen och de skattepliktiga. Till exempel kan man i princip fråga sig i vilken mån skatteförvaltningen och de skattepliktiga är skyldiga att upprätthålla register, varifrån handelspartnerna får information om varandra. För skatteförvaltningen innebär skattegranskningsverksamheten kostnader. Hur höga kostnaderna blir, beror dock på hur höga krav man ställer på de skattepliktiga.

Till exempel ifall de som idkar e-handel måste registrera sig i försäljningslandet och registrera sin webserver, minskar skatteförvaltningens kostnader och undvikandet av skatt, vilket ökar skatteuppbörden. Medan de skattepliktigas kostnader ökar i sin tur. En långt gående informationsskyldighet gentemot skatteförvaltningen kan också strida mot integritetsskyddet.⁷¹ Till detta anknyter också kravet på proportionalitet, eller balansen mellan skattebelastningen och fullgörandebördan. En skatt med höga fullgörandekostnader blir också samhällsekonomiskt ineffektiv. Stor tyngdpunkt bör således läggas på hur skatten administrativt utformas i den digitala ekonomin.⁷²

Rådgivningsskyldigheten är ju också en del av en god förvaltning och kan utgöra en del av kraven på enkelhet och tydlighet. Till den materiella rådgivningsskyldigheten hör att ge uppgifter om tolkning av olika stadgan, om de olika alternativ som lagen erbjuder samt om sakinnehållet gällande olika frågor. I fall stadganden ger de skattskyldiga olika alternativ, skall de olika alternativen redogöras för så pass detaljerat att den skattskyldiga förmår göra välmotiverade val mellan de olika alternativen. Avsikten är dock inte att skatteförvaltning-

⁶⁹ Se bl.a. Nilsson, Ulf (2009) Direktivkonform tolkning på mervärdesskatterättens område. Svensk Skattetidning 2009: 64–84. Såsom Nilsson även påpekar gäller att skyldighet till direktivkonform tolkning föreligger endast i den mån en sådan tolkning bidrar till att uppnå direktivets åsyftade resultat. Det är inte direktivets bokstav som skall uppfyllas genom direktivkonform tolkning, utan det materiella resultat som direktivet föreskriver. Det finns ingen skyldighet att tolka enskilda begrepp eller termer i den nationella lagstiftningen direktivkonformt. Detta gäller oavsett om direktivets innehåll kan utläsas direkt av direktivets lydelse eller om det har preciserats genom en dom av EU-domstolen. Avgörande är om den samlade effekten av den nationella lagstiftningen leder till den faktiska och rättsliga situation som direktivet föreskriver. Om ett direktiv medger medlemsstaterna viss valfrihet eller visst skönsmässigt utrymme behöver direktivkonform tolkning endast göras för att säkerställa att den nationella lagstiftningen inte går utöver valfriheten eller det skönsmässiga utrymmet. Se också Määttä (2015) Arvonlisäverolain tulkintaongelmat. Helsinki: Kauppakamari: 40.

⁷⁰ Se bl.a. Myrsky (2007) Eduskunnan oikeusasiamies ja verotus. Verotus 2007: 853–854, Wikström (2008) Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Julkisoikeuden sarja A:37, 4. utgåvan. Turku: 26 och Määttä (2015): 40. Se även Knuutinen, R. (2015): 830, i enlighet med vilken om skatt stadgas genom lag och en lagstridig tolkning är inte möjlig, fastän en alternativ lösning skulle verka mer rättvis och också i förhållande till lagstiftarens grundavsikt mer förnuftig. Men att rätta till lagstiftningen hör till lagstiftarens uppgifter.

⁷¹ Se t.ex. Mannio, L. (2001) Sähköisen kaupankäynnin verotus. Helsinki: WSOY Lakitieto: 280–282.

⁷² Se Lodin, S-O (2007) Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning. Skattentytt 9/2007: 5–6.

en skall ge den skattskyldiga råd om hur nå den mest gynnsamma behandlingen eller fylla i handlingar för den skattskyldigas del.⁷³

Frågan om god förvaltning vid beskattningen har också varit aktuell för de högsta lagövervakarna. Justitieombudsmannen och justitiekanslern har i sin praxis bland annat tagit ställning till frågor om jäv, brist på hörande och behandling av sak utan dröjsmål.⁷⁴ Aktuella ärenden har också bland annat varit brist på ordentlig skatteberedning, motivering av skattebeslut samt beaktande av centrala principer i beskattningen.⁷⁵ Viktigt att uppmärksamma är att grunderna för god förvaltning som principerna ger uttryck för, endast utgör en viss utgångsnivå för myndigheternas verksamhet. FörvaltningsL utgör till exempel inget hinder för att skattemyndigheterna att ge bättre betjäning, befrämja effektiviteten eller kvaliteten i sin verksamhet eller utveckla sina förfarandesätt.

4 Avslutning

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. Fråga 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 samma mån hör det till de nationella skattemyndigheternas uppgift att tillämpa nationella mervärdesskatterättsliga normer i enlighet med EU-rätten och även ta i beaktande att EU-domstolens avgöranden kan ändra på tidigare rätts- och beskattningspraxis. Rättsprinciper kan alltid ha en viss betydelse eftersom varje tolknings- och tillämpningsproblem kan granskas utifrån principerna. Rättsprinciperna kan då åtminstone vara till hjälp vid den rättsliga frågeställningen oavsett vilken betydelse de sedan har som beslutsgrunder. Att ty sig till rättsprinciper kan också öka följdriktigheten i tillämpnings- och tolkningspraxisen och förbättra godtagbarheten i besluten.

⁷³ Se *Myrsky, M.* (2009) Hyvä hallinto ja verotus. Verotus 4/2009: 364.

⁷⁴ Se *Myrsky, M.* (2007) Eduskunnan oikeusasiamies ja verotus. Verotus 2007: 474 och *Myrsky, M.* (2008) Oikeuskansleri veroverotuksen valvontaviranomaisena. Verotus 2008: 488.

⁷⁵ Se *Myrsky, M.* (2009) Hyvä hallinto ja verotus. Verotus 4/2009: 364.