

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

# Undantag från mervärdesskatt för vissa posttjänster

Juni 2015

## Promemorians huvudsakliga innehåll

I promemorian föreslås att ett undantag från mervärdesskatteplikt införs för vissa posttjänster samt för frimärken.

De posttjänster som undantas från skatteplikt är sådana som ingår i den samhällsomfattande posttjänsten enligt postlagen (2010:1045) och som tillhandahålls av den som är utsedd att tillhandahålla denna tjänst enligt postlagen, för närvarande PostNord Group AB. Undantaget från skatteplikt gäller dock inte för samhällsomfattande posttjänster vars villkor förhandlats individuellt. Vidare föreslås att frimärken som tillhandahålls till det nominella värdet och som är giltiga för sådana posttjänster som är undantagna ska undantas från skatteplikt. Slutligen föreslås i promemorian vissa följändringar i reglerna om omsättningsland för posttjänster och s.k. terminalavgifter.

Förslaget föranleds av att Sverige den 21 april 2015 fälldes av EU-domstolen för överträdelse av EU-rätten genom att inte undanta vissa posttjänster samt frimärken från skatteplikt. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 april 2016.

# Innehållsförteckning

1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) .....	4
2	Bakgrund.....	6
3	Posttjänster.....	7
3.1	Den samhällsomfattande posttjänsten.....	7
3.1.1	Postdirektiven .....	7
3.1.2	Postlagen och postförordningen .....	8
3.1.3	PostNord är utsedd att tillhandahålla den samhällsomfattande posttjänsten .....	10
3.2	Postmarknaden i Sverige .....	10
4	Undantag från skatteplikt för vissa samhällsomfattande posttjänster .....	11
5	Undantag från skatteplikt för frimärken .....	15
6	Omsättningsland för posttjänster och terminalavgifter .....	16
7	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....	19
8	Konsekvenser .....	19
8.1	Offentligfinansiella effekter .....	19
8.2	Effekter för myndigheter och domstolar.....	19
8.3	Effekter för hushållen och företagen .....	20
8.4	Övriga effekter .....	20
9	Författningskommentar .....	21

# 1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>1</sup>  
dels att 3 kap. 30 g § och 5 kap. 9 § ska ha följande lydelse,  
dels att det ska införas en ny paragraf, 3 kap. 20 a §, och närmast före  
3 kap. 20 a § en ny rubrik av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

## Undantag för posttjänster och frimärken

### **3 kap.**

#### **20 a §**

*Från skatteplikt undantas  
omsättning av*

*1. posttjänster och därtill  
anslutna varuleveranser som ingår  
i den samhällsomfattande post-  
tjänsten, när tjänsterna tillhanda-  
hålls av den som är utsedd att  
tillhandahålla denna tjänst enligt  
postlagen (2010:1045), och*

*2. frimärken som tillhandahålls  
till det nominella värdet och som  
är giltiga som betalningsmedel för  
posttjänster som avses i 1.*

*Posttjänster och därtill anslutna  
varuleveranser som avses i 1 för  
vilka villkoren förhandlats  
individuellt ska inte undantas från  
skatteplikt.*

#### **30 g §<sup>2</sup>**

*Från skatteplikt undantas  
omsättning av transporttjänster och  
därtill anslutna tjänster som ett  
postbefordringsföretag som bedri-  
ver sådan postverksamhet som av-  
ses i 1 kap. 2 § postlagen  
(2010:1045) tillhandahåller ett ut-  
ländskt postbefordringsföretag i  
samband med distribution inom  
landet av inkommande brev eller*

*Från skatteplikt undantas  
omsättning av transporttjänster och  
därtill anslutna tjänster som  
tillhandahålls mellan utländska  
postbefordringsföretag och den  
som är utsedd att tillhandahålla  
den samhällsomfattande post-  
tjänsten enligt postlagen  
(2010:1045) i samband med  
distribution av brev eller paket.*

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2000:500

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2010:1046.

*paket för detta företags räkning.*

**5 kap.**  
**9 §<sup>3</sup>**

En varu- eller persontransporttjänst är omsatt inom landet om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land, om inte annat följer av andra stycket eller 10 §.

Första stycket gäller inte en varutransporttjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person.

*Befordran av brev i postverksamhet som avses i 1 kap. 2 § postlagen (2010:1045) ska anses som en omsättning inom landet.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 april 2016.
  2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänförs till tiden före ikraftträdandet.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2013:368.

## 2 Bakgrund

I rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) anges i artikel 132.1 a att medlemsstaterna från skatteplikt ska undanta tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet, med undantag för persontransporter och telekommunikationstjänster. I artikel 135.1 h i samma direktiv anges att medlemsstaterna från skatteplikt ska undanta leverans till nominella värdet av frimärken giltiga för posttjänster inom respektive medlemsstats territorium, skattemärken och andra liknande märken.

I Sverige är samtliga omsättningar av posttjänster och frimärken mervärdesskattepliktiga. Sverige har således inte infört något undantag från skatteplikt för posttjänster i mervärdesskattelagen (1994:200), nedan ML. Europeiska kommissionen (kommissionen) inledde i april 2006 ett överträdelseärende gentemot Sverige (ärende nr 2006/2046). I den formella underrättelsen och i det motiverade yttrandet gjorde kommissionen gällande att Sverige brutit mot mervärdesskattedirektivet genom att inte i svensk rätt införliva undantagen för posttjänster och frimärken. I yttrande till kommissionen hänvisade Sverige till avregleringen av den svenska postmarknaden år 1993 och att det sedan dess inte finns något offentligt postväsende i Sverige i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. Den 12 mars 2014 stämde kommissionen Sverige inför EU-domstolen och gjorde gällande att Sverige underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 132.1 a och 135.1 h i mervärdesskattedirektivet.

I en dom som meddelades den 21 april 2015 fällde EU-domstolen Sverige för fördragsbrott. Domstolen konstaterade att Sverige har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 132.1 a respektive artikel 135.1 h i mervärdesskattedirektivet, genom att från mervärdesskatteplikt inte undanta tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet – med undantag för persontransporter och telekommunikationstjänster – och tillhandahållandet till det nominella värdet av frimärken giltiga som betalningsmedel för sådana posttjänster inom landets territorium.

I denna promemoria behandlas frågan om att ändra den svenska mervärdesskattelagstiftningen så att den överensstämmer med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet.

## 3 Posttjänster

### 3.1 Den samhällsomfattande posttjänsten

#### 3.1.1 Postdirektiven

Genom Europaparlamentets och rådets direktiv 97/67/EG av den 15 december 1997 om gemensamma regler för utvecklingen av gemenskapens inre marknad för posttjänster och för förbättring av kvaliteten på tjänsterna, nedan postdirektivet, fastställdes ett regelverk för postsektorn. Direktivet syftar till att få en väl fungerande postsektor med harmoniserande bestämmelser rörande samhällsomfattande tjänster och att förbättra kvaliteten på postservicen inom den inre marknaden. Direktivet innefattar åtgärder för att garantera samhällsomfattande tjänster. Det innehåller bl.a. maximigränser för sådana posttjänster som medlemsstaterna tidigare fick låta omfattas av monopol för tillhandahållare av samhällsomfattande tjänster. Målsättningen är att bevara de samhällsomfattande tjänsterna för att sedan gradvis och successivt avveckla dem. Direktivet syftar således också till att säkerställa att marknaden gradvis liberaliseras under kontrollerade former.

I postdirektivet anges i artikel 4 att medlemsländerna ska säkerställa att tillhandahållandet av samhällsomfattande tjänster garanteras. Posttjänsten definieras i artikel 2.1 som insamling, sortering, transport och överlämnande av postförsändelser. Av artikel 3 i postdirektivet framgår att medlemsstaterna ska säkerställa att användarna har tillgång till samhällsomfattande tjänster som inbegriper stadigvarande tillhandahållna posttjänster av fastställd kvalitet inom hela territoriet till rimliga priser för samtliga användare. Medlemsstaterna ska vidta åtgärder för att säkerställa att de samhällsomfattande tjänsterna garanteras minst fem arbetsdagar i veckan, utom under omständigheter eller geografiska förhållanden som de nationella tillsynsmyndigheterna bedömer vara undantagsvis förekommande, och innebär minst en insamling samt ett överlämnande vid varje fysisk eller juridisk persons bostad respektive hemvist. I undantagsfall kan ett överlämnande ske även vid lämpliga anläggningar. Varje medlemsstat ska enligt artikel 3 i postdirektivet besluta om nödvändiga åtgärder för att de samhällsomfattande tjänsterna ska omfatta följande minimiprestationer:

- 1 Insamling, sortering, transport och utdelning av postförsändelser som väger högst 2 kg.
- 2 Insamling, sortering, transport och utdelning av postpaket som väger högst 10 kg.
- 3 Tjänster för rekommenderade och assurerade försändelser.

De nationella tillsynsmyndigheterna får höja viktgränsen för vad som täcks av de samhällsomfattande tjänsterna när det gäller postpaket till

högst 20 kg. Medlemsstaterna är dock alltid skyldiga att se till att postpaket på upp till 20 kg som tas emot från andra medlemsstater överlämnas inom deras territorium, oavsett vilken viktgräns för postpaket som bestämts beträffande de samhällsomfattande tjänsterna i just denna medlemsstat. De samhällsomfattande tjänsterna som de definieras i artikel 3 postdirektivet ska täcka såväl nationella tjänster som gränsöverskridande tjänster.

Andra krav i direktivet gäller likabehandling av alla användare, kostnadsbaserade och rimliga taxor samt transparenta redovisningar hos den eller de operatörer som utses att tillhandahålla de samhällsomfattande tjänsterna. Enligt artikel 9 i direktivet får medlemsstaterna införa tillståndsförfaranden och tillstånden får förenas med villkor bl.a. beträffande skyldighet att tillhandahålla samhällsomfattande tjänster och om krav på tjänsternas kvalitet, tillgänglighet och utförande. Medlemsländerna ska enligt artikel 12 vidta åtgärder för att se till att priserna för den samhällsomfattande tjänsten grundar sig på kostnaderna och är rimliga samt ge samtliga användare möjlighet att få tillgång till de tjänster som erbjuds. Vidare anges i skäl 15 i direktivet att bestämmelsen i direktivet om tillhandahållande av samhällsomfattande tjänster inte påverkar den rätt som tillhandahållaren av samhällsomfattande tjänster har att träffa avtal med kunder på individuell basis.

År 2002 antogs Europaparlamentets och rådets direktiv 2002/39/EG av den 10 juni 2002 om ändring av direktiv 97/67/EG för att ytterligare öka konkurrensen inom postsektorn i gemenskapen. I detta direktiv fastställdes en tidtabell för gradvis liberalisering av postsektorn. För att säkerställa de samhällsomfattande tjänsterna fick medlemsstaterna låta vissa posttjänster omfattas av fortsatt monopol för de eller dem som tillhandahåller tjänster.

Den 20 februari 2008 antogs Europaparlamentets och rådets direktiv 2008/6/EG av den 20 februari 2008 om ändring av direktiv 97/67 EG beträffande fullständigt genomförande av gemenskapens inre marknad för posttjänster, nedan tredje postdirektivet. Direktivet trädde i kraft den 27 februari 2008 och medlemsstaterna skulle senast den 31 december 2010 sätta i kraft de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa direktivet. Tredje postdirektivet syftar till att åstadkomma en inre marknad för posttjänster. Detta innebär att särskilda eller exklusiva rättigheter avskaffas inom postsektorn. Alla användare i alla EU-länder garanteras samhällsomfattande tjänster på samma nivå och att harmoniserade principer uppställs för regleringen av posttjänster på en öppen marknad, för att undanröja andra hinder för den inre marknadens funktion. Omfattningen av de samhällsomfattande tjänsterna är dock oförändrad.

### **3.1.2 Postlagen och postförordningen**

Postverksamhet är enligt 1 kap. 2 § postlagen (2010:1045) regelbunden insamling, sortering, transport och utdelning av *brev* mot betalning. Vidare framgår av samma bestämmelse att ett brev är en adresserad försändelse som är innesluten i kuvert eller annat omslag som väger högst 2 kg samt vykort, brevkort och liknande försändelser. En posttjänst



är insamling, sortering, transport och utdelning av *postförsändelser* mot betalning. En postförsändelse är en adresserad försändelse som väger högst 20 kg och som överlämnas i den slutliga form i vilken den ska transporteras av en tillhandahållare av posttjänster. I begreppet postförsändelse ingår förutom brev även böcker, kataloger, tidningar, tidskrifter och paket. Av 1 kap. 2 § postlagen följer vidare att samhällsomfattande posttjänst är en posttjänst som ska finnas i hela landet, som är av god kvalitet och som innebär att alla användare kan ta emot postförsändelser och till rimliga priser för befordran kan avlämna sådana försändelser.

För att bedriva postverksamhet, alltså regelbunden befordran av brev, krävs enligt 2 kap. 1 § postlagen tillstånd. Sådant tillstånd får enligt 2 kap. 4 § postlagen förenas med villkor om skyldighet för tillståndshavaren att bl.a. tillhandahålla hela eller delar av den samhällsomfattande posttjänsten enligt 3 kap. 1 § och på ett visst sätt fullgöra vad som föreskrivs där och i 3 kap. 2 § samma lag. Av 3 kap. 1 § postlagen följer att den samhällsomfattande posttjänsten ska uppfylla kraven att:

1. det varje arbetsdag och minst fem dagar i veckan, utom under omständigheter eller geografiska förhållanden som tillståndsmyndigheten bedömer utgör skäl för undantag, ska göras minst en insamling och minst en utdelning av postförsändelser,
2. expeditions- och inlämningsställena ska ligga så tätt att användarnas behov beaktas,
3. de bestämmelser om befordringstider efterlevs, som meddelats av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer,
4. det ska vara möjligt att försäkra postförsändelser och att få kvitto från mottagaren på att en postförsändelse har tagits emot,
5. enstaka postförsändelser ska befordras till enhetliga priser, och
6. villkoren för tjänsten ska vara allmänt tillgängliga.

Vidare finns regler för prissättning och redovisning motsvarande de som finns i postdirektivet.

Av postförordningens (2010:1049) regler framgår att Post- och telestyrelsen, PTS, är tillståndsmyndighet och att de för en eller flera tillståndshavare får förena tillståndet att bedriva postverksamhet med villkor om skyldighet att tillhandahålla hela eller delar av den samhällsomfattande posttjänsten, se 2 och 5 §§ postförordningen. Av postförordningens regler framgår vidare att den samhällsomfattande posttjänsten ska uppfylla kravet att minst 85 procent av de brev som lämnats in för övernattbefordran före angiven senaste inlämningstid ska ha delats ut inom landet påföljande arbetsdag, oavsett var i landet de lämnats in. Minst 97 procent av breven ska ha delats ut inom tre påföljande arbetsdagar, se 6 § postförordningen. Vidare gäller ett så kallat pristak för sådana brev som lämnas in för övernattbefordran enligt 6 § postförordningen, som innebär att den som tillhandahåller den samhällsomfattande posttjänsten inte får höja priset för inrikes brevbefordran av enstaka postförsändelser om högst 500 gram mer än förändringen i konsumentprisindex mellan juli närmast föregående år och juli året innan, se 9 § postförordningen.

### **3.1.3 PostNord är utsedd att tillhandahålla den samhällsomfattande posttjänsten**

PTS har i tillståndsvillkoren för PostNord AB:s dotterbolag PostNord Group AB<sup>4</sup>, nedan PostNord, utsett PostNord till tillhandahållare av den samhällsomfattande posttjänsten (Post- och telestyrelsens beslut den 11 september 2013, dnr 13-9358). Av tillståndsvillkoren framgår att PTS anser att en tillhandahållare av den samhällsomfattande tjänsten måste utses för att samtliga krav som ställs på denna tjänst i postlagen ska uppfyllas, bl.a. mot bakgrund av den begränsade konkurrensen på den svenska postmarknaden. PostNord har utsetts att tillhandahålla hela den samhällsomfattande posttjänsten såsom den beskrivs i 3 kap. 1 och 2 §§ postlagen. För den som utsetts att tillhandahålla hela eller delar av den samhällsomfattande posttjänsten och för den som tillhandahåller den tjänsten gäller särskilda regler om bl.a. prissättning och redovisning. I tillståndsvillkoren anges närmare hur dessa regler ska efterlevas.

## **3.2 Postmarknaden i Sverige**

År 1993 slopades postmonopolet i Sverige och Postverket ombildades 1994 till aktiebolaget Posten AB. År 2009 gick Posten AB och danska Post Danmark A/S samman till Posten Norden AB, numera PostNord AB (publ). Förutom PostNord AB finns ett trettiotal andra postoperatörer på marknaden.

Postmarknaden brukar delas in i två delmarknader; brevmarknaden (distribution av adresserade försändelser som väger högst 2 kg) och paketmarknaden. Begreppet paket definieras dock inte i postlagen och det finns ingen entydig tolkning av begreppet. Det krävs heller inget tillstånd för att distribuera paket. PostNord har dock i sina tillståndsvillkor utsetts att tillhandahålla den samhällsomfattande posttjänsten såsom den beskrivs i 3 kap. 1 § postlagen och i tillståndsvillkoren. I denna ingår postförsändelser upp till 20 kg, dvs. även paket. Eftersom pakettjänsterna ingår i den samhällsomfattande posttjänsten är reglerna i 3 kap. postlagen om prissättning och redovisning tillämpliga även på dessa pakettjänster. Det råder betydande konkurrens på marknaden för paket från företag, medan graden av konkurrens på marknaden för privatpaket varierar geografiskt. Den paketservice som PostNord erbjuder hushåll och företag i de mest glest bebodda delarna av landet har hittills inte mötts av någon mer utvecklad konkurrens.

Under 2014 utdelades drygt 2,4 miljarder brev i Sverige. Den långsiktiga utvecklingen visar på en stadig minskning av mängden utdelade brev. Totalt har brevvolymen minskat med ca 29 procent sedan millennieskiftet. PostNord har en volymmässig marknadsandel på ca 85 procent när det gäller utdelning av brev. Enstaka brev utgör 21 procent

<sup>4</sup> Tillståndsvillkoren gäller för Posten AB. Posten AB bytte år 2014 namn till PostNord Group AB.

av brevmarknaden medan sändningar, dvs. post i form av serier av försändelser med samma format och vikt, utgör 79 procent av brevmarknaden. Dessa produceras vanligtvis industriellt och med hjälp av datorstöd och lämnas in till postoperatören vid ett och samma tillfälle. Beroende på volym kan avsändaren få avsevärt lägre pris jämfört med portot för enstaka försändelser. Sändningar kan vidare uppdelas i kategorierna osorterade respektive sorterade. Osorterade sändningar är väsentligt dyrare än sorterade. Sändningar kan vidare delas in i övernattbefordrade sändningar och ej övernattbefordrade sändningar. Konkurrensen är störst på området för ej övernattbefordrade sändningar, Bring Citymail Sweden AB är PostNords största konkurrent på detta område. PostNord är dominerande på området för övernattbefordrade sändningar.

Enstaka brev delas upp i brevlådepost och kontorspost, dvs. post från företag som frankeras i frankeringsmaskin eller märks med beteckningen ”porto betalt”. Kontorspost utgör drygt 12 procent av volymen på brevmarknaden och brevlådepost utgör 9 procent. PostNord har en mycket stark ställning när det gäller rikstäckande kontorspost och i praktiken monopol på all rikstäckande brevlådepost.

## 4 Undantag från skatteplikt för vissa samhällsomfattande posttjänster

**Promemorians förslag:** Ett undantag från skatteplikt för posttjänster och därtill anslutna varuleveranser som ingår i den samhällsomfattande posttjänsten enligt postlagen och som tillhandahålls av den som utsetts att tillhandahålla denna tjänst införs i mervärdesskattelagen. Undantaget från skatteplikt gäller dock inte samhällsomfattande posttjänster för vilka villkoren har förhandlats individuellt.  
Ändringarna träder i kraft den 1 april 2016.

**Skälen för förslaget:** Av artikel 132.1 a i mervärdesskattedirektivet följer att medlemsstaterna från skatteplikt ska undanta tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet, med undantag för persontransporter och telekommunikationstjänster. I mervärdesskattelagen, nedan ML, finns inget undantag från skatteplikt för posttjänster. Omsättningar av posttjänster är alltså skattepliktiga enligt huvudregeln i 1 kap. 1 § och 2 kap. 1 § tredje stycket 1 ML.

EU-domstolen konstaterade i sin dom den 21 april 2015 att Sverige underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 132.1 a respektive artikel 135.1 h i mervärdesskattedirektivet. Mot bakgrund av detta bör ett undantag från skatteplikt för vissa posttjänster införas i mervärdesskattelagen.

### *Vissa posttjänster ska undantas från mervärdesskatt*

I det tidigare gällande rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (77/388/EEG), nedan sjätte direktivet, återfanns motsvarande bestämmelse om posttjänster i artikel 13.A.1 a. Begreppet ”det offentliga postväsendet” definieras dock varken i sjätte direktivet eller i mervärdesskattedirektivet. I ett avgörande (C-107/84, EU-kommissionen mot Tyskland) som gällde tolkningen av artikel 13.A. 1 a i sjätte direktivet bedömde EU-domstolen att ett privat företag som med stöd av licens bedrev monopolverksamhet var att anse som det offentliga postväsendet enligt sjätte mervärdesskattedirektivet. I ett annat avgörande (C-357/07, TNT Post UK Ltd mot The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs), nedan TNT-domen, som också gällde tolkningen av artikel 13.A.1 a i sjätte direktivet, kom domstolen fram till att det offentliga postväsendet ska anses vara de operatörer, offentliga eller privata, som förbinder sig att erbjuda posttjänster för befolkningens grundläggande behov och således, i praktiken, att inom en medlemsstat tillhandahålla samtliga eller delar av de samhällsomfattande posttjänsterna, såsom dessa definieras i artikel 3 i postdirektivet.

Av TNT-domen framgår vidare att undantaget från skatteplikt endast ska tillämpas på de tjänster som det offentliga postväsendet tillhandahåller i denna egenskap, dvs. i egenskap av den operatör som förbinder sig att tillhandahålla samtliga eller delar av de samhällsomfattande posttjänsterna. En grundläggande förutsättning för att en viss posttjänst ska kunna omfattas av undantaget från skatteplikt är således att det är fråga om en samhällsomfattande posttjänst, det vill säga en sådan posttjänst som definieras i 1 kap. 2 § och 3 kap. 1 § postlagen. I nuläget innebär den samhällsomfattande posttjänsten bl.a. att det, som huvudregel, varje arbetsdag och minst fem dagar i veckan ska göras en insamling och en utdelning av postförsändelser, dvs. adresserade försändelser som väger högst 20 kg och som överlämnas i den slutliga form i vilken den ska transporteras av en tillhandahållare av posttjänster. Således omfattas både brev (oavsett befordranstid) och andra adresserade försändelser som tidningar, tidskrifter, böcker, kataloger och paket av undantaget.

Omsättningen av en posttjänst innebär att kunden köper en distributionstjänst, dvs. transport av en postförsändelse. Förutom transport kan det i praktiken också ingå insamling, sortering och utdelning av posten. I mervärdesskattehänseende räknas dock detta som en enda tjänst.

Som konstaterats ovan framgår av TNT-domen att bara den operatör som förbinder sig att inom en medlemsstat tillhandahålla samtliga eller delar av de samhällsomfattande posttjänsterna är att anse som det offentliga postväsendet. Av domen mot Sverige framgår att EU-kommissionen och EU-domstolen är av uppfattningen att bara dåvarande Posten AB är att anse som det offentliga postväsendet och att det alltså är Posten AB:s tjänster som omfattas av mervärdesskatteundantaget, eftersom Posten AB utsetts att tillhandahålla dessa tjänster. Mot bakgrund av detta bör undantaget omfatta omsättningar av sådana

posttjänster som ingår i den samhällsomfattande posttjänsten enligt postlagen, och som utförs av den som utsetts att tillhandahålla denna tjänst, för närvarande PostNord. Undantaget från skatteplikt bör gälla både för posttjänster inom landet och för postförsändelser som skickas från Sverige till utlandet.

I artikel 132.1 a i mervärdesskattedirektivet undantas persontransporter och telekommunikationstjänster från tillämpningsområdet för skattefriheten. Eftersom sådana tjänster inte ingår i den samhällsomfattande posttjänsten enligt postlagen är det inte nödvändigt att uttryckligen undanta dem i lagtexten.

Vidare följer av det ovan nämnda avgörandet i C-107/84 att företag som utför transporttjänster åt det offentliga postväsendet så som transporter mellan olika postkontor, utan att ha någon kontakt med allmänheten, inte omfattas av undantaget från skatteplikt. Detta innebär att tjänster som utförs av underleverantörer till PostNord inte omfattas av undantaget.

#### *Posttjänster vars villkor förhandlats individuellt ska inte undantas*

I TNT-domen kom domstolen fram till att undantaget från skatteplikt endast ska tillämpas för de posttjänster som det offentliga postväsendet utför i just denna egenskap, det vill säga i egenskap av den operatör som förbinder sig att tillhandahålla samtliga eller delar av de samhällsomfattande posttjänsterna inom en medlemsstat. Undantaget ska enligt domstolen inte tillämpas på särskilda tjänster som kan avskiljas från tjänster av allmänintresse, däribland sådana tjänster som tillgodoser särskilda behov hos ekonomiska operatörer. Detta innebär, enligt domstolen, att undantaget inte ska tillämpas för sådana samhällsomfattande posttjänster som tillhandahålls av det offentliga postväsendet och för vilka villkoren har förhandlats individuellt. Detta ligger i linje med det som anges i skäl 15 i postdirektivet om att bestämmelsen i direktivet om tillhandahållande av samhällsomfattande tjänster inte påverkar den rätt som tillhandahållaren av samhällsomfattande tjänster har att träffa avtal med kunder på individuell basis. Detta strider inte heller mot syftet med undantaget från skatteplikt för posttjänster, som är att till begränsad kostnad erbjuda posttjänster för befolkningens grundläggande behov, dvs. en verksamhet av allmänintresse (jfr. p. 33 i TNT-domen). Avtal som sluts på individuell basis på grund av särskilda behov hos en viss kund är typiskt sett inte en tjänst för befolkningens grundläggande behov. Viss ledning kan också fås från ett tidigare avgörande från EU-domstolen, som EU-domstolen hänvisade till i TNT-domen. I målet, som handlade om det tidigare belgiska postmonopolets omfattning, ansåg domstolen att postmonopolet inte omfattade vissa från en tjänst av allmänt intresse avskiljbara särskilda tjänster som tillgodoser speciella behov hos näringsidkare och som kräver vissa tilläggsprestationer som den traditionella posttjänsten inte erbjuder (C-320/91, Paul Corbeau). Utöver det som framgår av dessa två avgöranden har EU-domstolen inte lämnat någon närmare vägledning avseende vad som kännetecknar en posttjänst vars villkor är individuellt förhandlade.

En utgångspunkt bör vara att tjänster som faktureras kunden enligt avtal i stället för att betalas kontant anses vara individuellt förhandlade,

även om det inte är en ensamt avgörande faktor. En bedömning får ske från fall till fall. Det bör vara fråga om tjänster vars villkor inte är direkt tillgängliga för allmänheten utan som föranleder en avtalsförhandling mellan parterna. Det får antas att de villkor som förhandlats fram på individuell basis ofta avser pris och betalnings- och inlämningsvillkor. En riktlinje i sammanhanget kan därför vara om priset för att skicka försändelserna inte följer det allmänt gällande portopriset (jfr. generaladvokatens förslag till avgörande i TNT-domen, p. 83-84). Detta innebär att s.k. sändningar generellt bör ses som tjänster vars villkor förhandlats individuellt. Det bör inte ha någon avgörande betydelse om avtalsvillkoren i och för sig består av förbestämda standardvillkor, t.ex. prislister som erbjuds alla kunder och som innebär att ett visst pris fås vid en viss sändningsvolym, eller att en viss rabatt fås vid viss grad av försortering, beroende på inlämningsställe och inlämningstidpunkt eller liknande. Att andra kunder som har samma sändningsvolym och utför samma prestationer också kan uppfylla dessa villkor bör alltså inte automatiskt föranleda att villkoren inte anses individuellt förhandlade.

Det är inte enbart priset som har betydelse vid bedömningen om det är fråga om tjänster vars villkor är individuellt förhandlade. Det kan också vara fråga om villkor som har att göra med själva tjänsterna, så som paketering och liknande som förhandlas fram utifrån behovet hos den enskilda kunden. Ett exempel är postrelaterade tjänster som används av t.ex. tryckerier eller reklambyråer där portot ingår som en del i tjänsten.

Även befördran av enstaka försändelser i form av kontorspost (som frankeras med ”porto betalt” eller med frankeringsmaskin) som inte sker till det allmänt gällande portopriset kan vara tjänster vars villkor förhandlats individuellt, eftersom användandet av frankeringsmaskin eller rätten att använda ”porto betalt”-beteckning i allmänhet förutsätter ett avtalsförhållande mellan kunden och PostNord. Det får bedömas från fall till fall om villkoren för dessa tjänster har förhandlats individuellt eller inte. Som konstaterats ovan bör utgångspunkten dock vara att tjänster som faktureras kunden enligt avtal anses vara individuellt förhandlade.

Som ovan angetts omfattar den samhällsomfattande posttjänsten befördran av brev (oavsett befördranstid) och andra adresserade försändelser som tidningar, tidskrifter, böcker, kataloger och paket. När det gäller flertalet tidningar, tidskrifter, böcker och kataloger får det antas att den stora majoriteten av dessa skickas av företag och att villkoren då förhandlas fram på individuell basis vad avser hämtnings- och leveranstidpunkter, paketering, volymer och liknande. Samma sak bör gälla för paket som skickas av företag.

För privatpersoner finns i princip ingen möjlighet att förhandla om villkoren för posttjänster. De priser som privatpersoner betalar för befördran av brev eller paket utgår från vikten hos försändelsen och vilken befördringstid det är fråga om. Sådana tjänster omfattas därför typiskt sett av undantaget från mervärdesskatt.

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 3 kap. 20 a §, införs i ML.

## 5 Undantag från skatteplikt för frimärken

**Promemorians förslag:** Ett undantag från skatteplikt för omsättning till det nominella värdet av frimärken giltiga för samhällsomfattande posttjänster i Sverige införs i mervärdesskattelagen.

Ändringen träder i kraft den 1 april 2016.

**Skälen för promemorians förslag:** I artikel 135.1 h i mervärdesskattedirektivet anges att medlemsstaterna från skatteplikt ska undanta leverans till nominella värdet av frimärken giltiga för posttjänster inom respektive medlemsstats territorium, skattemärken och andra liknande märken. Det finns ingen definition av frimärken, varken i postlagstiftningen eller i mervärdesskattelagstiftningen. Av 4 kap. 8 § postlagen framgår dock att i gränsöverskridande postbefordran som sker inom ramen för världspostfördragen får endast frimärken som har portovärdet angivet i arabiska siffror och beteckningen Sverige användas och att sådana frimärken endast får ges ut av postbefordringsföretag som får delta i det internationella postsamarbetet inom ramen för världspostfördragen enligt 4 kap. 7 § postlagen. I Sverige förekommer att några mindre, lokala postoperatörer har egna brevlådor, vilket bör innebära att de också ger ut egna frimärken. Det är dock för närvarande bara PostNord som ger ut frimärken som gäller för rikstäckande och gränsöverskridande postbefordran.

Frimärken behandlas i svensk rätt som förskottsbetalningar av en posttjänst och är därmed skattepliktiga. Enligt ordalydelsen gäller undantaget i mervärdesskattedirektivet samtliga frimärken, inte bara sådana som används för att köpa en samhällsomfattande posttjänst. EU-domstolen har inte närmare behandlat frågan om omfattningen av undantaget för frimärken i domen om överträdelseärendet. Av uttalanden som EU-kommissionen gjort i det motiverade yttrandet och den formella underrettelsen i överträdelseärendet mot Sverige framgår dock att kommissionen anser att tillämpningsområdet för undantaget för frimärken är detsamma som tillämpningsområdet för undantaget för posttjänster som utförs av det offentliga postväsendet (motiverat yttrande den 19 juli 2007 i överträdelseärende nr. 2006/2046, p. 37). Andra operatörers frimärken bör således inte omfattas av undantaget från skatteplikt.

Vidare bör undantaget bara omfatta frimärken som används för att köpa en samhällsomfattande posttjänst som den definieras i 1 kap. 2 § postlagen. Frimärken kan enligt PostNords allmänna villkor bara användas för brevtjänster som ingår i den samhällsomfattande posttjänsten enligt postlagen. Det kan alltså inte förekomma att frimärken används för att t.ex. skicka paket eller oadresserad reklam.

Skatteplikt gäller dock fortfarande frimärken med karaktär av samlarföremål, jfr. 9 a kap. 6 § ML. En förutsättning för att ett frimärke ska behandlas som ett samlarföremål är att det är makulerat eller, om det är omakulerat, inte gångbart och inte avsett som lagligt betalningsmedel. Det avgörande vid gränsdragningen mellan samlarfrimärken och andra frimärken bör alltså vara om frimärket tillhandahålls till det nominella värdet – till skillnad från samlarvärdet – och om det är giltigt för posttjänster inom landet.

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 3 kap. 20 a §, införs i ML.

## 6 Omsättningsland för posttjänster och terminalavgifter

**Promemorians förslag:** Regeln om omsättningsland för posttjänster tas bort. Undantaget från skatteplikt för terminalavgifter ändras så att omsättning av transporttjänster och därtill ansluta tjänster som tillhandahålls mellan utländska postbefordringsföretag och den som tillhandahåller den samhällsomfattande posttjänsten enligt postlagen undantas från skatteplikt.

Ändringarna träder i kraft den 1 april 2016.

### Skälen för förslagen

#### *Internationell postbefordran*

Den samhällsomfattande posttjänsten enligt postlagen omfattar båda nationella och gränsöverskridande tjänster, jfr. artikel 3(7) i postdirektivet. I normalfallet sker gränsöverskridande omsättningar av posttjänster på följande sätt. Den sändande operatören i medlemsstat A samlar in postförsändelser från kunder i medlemsstat A och tar betalt av kunderna för hela befordringen inklusive den slutliga leveransen i medlemsstat B. Den sändande operatören vidarebefordrar postförsändelsen till en postoperatör, den levererande operatören, i medlemsstat B och denna postoperatör levererar postförsändelsen till mottagaren i medlemsstat B. Det fysiska överlämnandet mellan den sändande och den levererande operatören sker oftast i medlemsstat B och transporten till det medlemsstat B sker oftast av den sändande operatören. Den levererande operatören debiterar vanligen den sändande operatören för att leverera postförsändelsen i medlemsstat B. Om den levererande operatören är tillhandahållare av den samhällsomfattande posttjänsten i medlemsstat B kallas den ersättning som den levererande operatören får för terminalavgift, jfr. artikel 2(15) i postdirektivet. Även andra postbefordringsföretag hanterar dock gränsöverskridande post mot ersättning.

#### *Regeln om omsättningsland för posttjänster tas bort*

Bestämmelserna om platsen för beskattning av tjänster ändrades i vissa delar år 2010 (se prop. 2009/10:15). De aktuella reglerna finns i 5 kap. ML. Huvudregeln är att en tjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap är omsatt inom landet om den beskattningsbara personen antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta, se 5 kap. 5 § ML. Med beskattningsbar person avses även den som bedriver ekonomisk verksamhet till viss del eller en juridisk person som är registrerad till mervärdesskatt, se 5 kap. 4 § ML.



Av 5 kap. 6 § ML framgår att en tjänst som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person är omsatt inom landet om den som tillhandahåller tjänsten antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här från vilket tjänsten tillhandahålls. Det finns emellertid ett antal undantag från dessa allmänna regler, bl.a. för tjänster som har samband med fast egendom, passagerartransport och transport av gods.

För varutransporttjänster finns sådana undantagsregler i 5 kap. 9 och 10 §§ ML. Av 5 kap. 9 § första stycket ML framgår att en varu- eller persontransporttjänst är omsatt inom landet om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land, om inte annat följer av andra stycket eller 10 §. Detta gäller inte en varutransporttjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person, se 5 kap. 9 § andra stycket ML. Då gäller istället huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. Av 5 kap. 10 § ML framgår att en unionsintern varutransporttjänst som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om avgångsorten är belägen i Sverige. Med unionsintern transport avses enligt 5 kap. 10 § andra stycket ML en transport av varor där avgångs- och ankomstorterna är belägna i två skilda EU-länder. Vidare finns regler i 5 kap. 19 § ML som rör omsättningar till länder utanför EU.

När det gäller brevbefordran – som är att anse som en transporttjänst – finns en regel i 5 kap. 9 § tredje stycket ML som innebär att befordran av brev i postverksamhet som avses i 1 kap. 2 § postlagen anses som en omsättning inom landet, 5 kap. 9 § tredje stycket ML. Regeln har ingen motsvarighet i mervärdesskattedirektivet och infördes för att hantera gränsöverskridande postbefordran mot bakgrund av att Sverige inte har något undantag från mervärdesskatt för posttjänster och frimärken. Bestämmelsen är tillämplig på alla postbefordringsföretag som befördrar brev i tillståndspliktig verksamhet.

När de nya reglerna om beskattningsland för tjänster infördes behandlades också regeln i 5 kap. 9 § tredje stycket ML. Regeringen konstaterade då att regeln saknade motsvarighet i mervärdesskattedirektivet men att ett upphävande av regeln skulle leda till praktiska komplikationer för postföretagen och dess kunder, exempelvis skulle det krävas olika frimärksserier för inrikes brev och för brev till mottagare utanför gemenskapen vilket kunde orsaka merkostnader och olägenheter, se prop. 2009/10:15, s. 104. Bestämmelsen behölls därför i avvaktan på utvecklingen när det gällde mervärdesskatt på posttjänster.

Eftersom det nu föreslås införas ett undantag från skatteplikt för vissa posttjänster kommer de praktiska komplikationerna som angavs ovan inte längre att vara aktuella, eftersom inrikes brev och brev till mottagare utanför gemenskapen kommer att beskattas på samma sätt. Regeln bör därför slopas. Detta innebär att befordran av brev anses som en varutransporttjänst och behandlas enligt 5 kap. 9 § första och andra styckena ML. Om köparen är en beskattningsbar person – vilket i allmänhet bör vara fallet när det rör sig om postbefordran mellan operatörer i olika medlemsstater – kommer tjänsten att beskattas i köparens land, oavsett om brevet skickas inom eller utom landet. Om köparen inte skulle vara en beskattningsbar person blir det i stället avgörande var transporten utförs och om den kan utgöra en unionsintern transport enligt 5 kap. 10 §.

### *Undantaget för terminalavgifter ändras*

I samband med att Posten AB bildades den 1 mars 1994 och mervärdesskatteplikt för omsättning av brevbefordran infördes, blev även befordran av brev till andra länder en skattepliktig omsättning. I övriga länder inom EU förutom Finland tillämpades vid den tidpunkten mervärdesskatteundantaget för posttjänster enligt artikel 13.A.1 a i sjätte direktivet. Omsättningar av offentliga postförvaltningar i dessa länder undantogs alltså från skatteplikt. Då gällande regler om beskattningsland innebar att en transporttjänst som utfördes inom landet skulle anses omsatt i Sverige och beskattas här, även om tjänsten hade samband med en transport till eller från ett annat EU-land. Detta innebar att terminalavgifter blev skattepliktiga när tjänsterna tillhandahölls postförvaltningar i andra EU-länder. För att svenska postbefordringsföretag skulle behandlas på samma sätt som sina utländska motsvarigheter infördes en bestämmelse i 3 kap. 30 g § ML som innebär att omsättning av transporttjänster och därtill anslutna tjänster som ett postbefordringsföretag som bedriver sådan postverksamhet som avses i nuvarande 1 kap. 2 § postlagen tillhandahåller utländska postförvaltningar i samband med distribution inom landet av inkommande brev eller paket för detta företags räkning undantas från skatteplikt. Undantaget gäller för samtliga postbefordringsföretag som har tillstånd att bedriva postverksamhet enligt 1 kap. 2 § postlagen, dvs. regelbunden insamling, sortering, transport och utdelning av brev mot betalning, och gäller alltså inte bara terminalavgifter i den mening som avses i postdirektivet.

Det är inte helt klarlagt i praxis om undantaget från skatteplikt för posttjänster i artikel 132.1 a i mervärdesskattedirektivet är tillämpligt på transporttjänster som utförs av ett postföretag i en medlemsstat på uppdrag av ett postföretag i en annan medlemsstat. Om tjänsterna inte skulle undantas skulle det dock i praktiken medföra en beskattning av gränsöverskridande samhällsomfattande posttjänster. Tjänster som kan betraktas som allmännyttiga i respektive land skulle således bli belastade med mervärdesskatt bara för att tjänsterna blir gränsöverskridande. Det får därför anses förenligt med syftet med artikel 132.1 a i mervärdesskattedirektivet att undanta terminalavgifter från skatteplikt.

När huvudregeln om omsättningsland för transporttjänster blir tillämpliga även på posttjänster kommer följande att gälla. Om PostNord delar ut post, insamlad i exempelvis Finland, i Sverige för ett finskt postbefordringsföretags räkning anses tjänsten vara omsatt i Finland. Om tjänsten är undantagen från skatteplikt eller inte kommer att bedömas enligt finsk lagstiftning. Transporttjänster mot terminalavgift är vanligen undantagna från skatteplikt i andra medlemsstater. Om PostNord i stället uppdrar åt ett finskt postbefordringsföretag att dela ut post, insamlad i Sverige, i Finland anses tjänsten omsatt i Sverige. Skattepliktens omfattning får därmed bedömas enligt svensk rätt. För sådana tjänster gäller omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 § ML.

Mot bakgrund av detta bör bestämmelsen i 3 kap. 30 g § ML ändras så att undantaget från skatteplikt gäller för transporttjänster som tillhandahålls mellan ett utländskt postföretag och den som tillhandahåller den samhällsomfattande posttjänsten enligt postlagen. Undantaget gäller alltså även vid inköp av tjänster från ett annat land. Det finns dock inte

skäl att låta samtliga företag som har tillstånd att befordra brev i postverksamhet omfattas av undantaget, eftersom inga andra företag än PostNord utför sådana samhällsomfattande posttjänster som föreslås undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 20 a § ML. Det föreslås därför att undantaget bara ska gälla för den som är utsedd att tillhandahålla den samhällsomfattande posttjänsten enligt postlagen.

Förslaget föranleder ändringar i 3 kap. 30 g § och 5 kap. 9 § ML.

## 7 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Promemorians förslag:** Förslaget träder i kraft den 1 april 2016. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

**Skälen för förslaget:** EU-domstolen har konstaterat att de svenska reglerna inte överensstämmer med EU-rätten och reglerna bör därför ändras snarast möjligt, vilket bedöms vara den 1 april 2016. De nya reglerna bör tillämpas i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt efter ikraftträdandet. Detta innebär att äldre bestämmelser fortfarande ska tillämpas i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

## 8 Konsekvenser

### 8.1 Offentligfinansiella effekter

Den offentligfinansiella effekten av förslaget är svårbedömd. Det finns faktorer som stärker respektive försvagar de offentliga finanserna. Till exempel stärks statsfinanserna av att avdragsrätten försvinner och försvagas av att mervärdesskatt på vissa posttjänster försvinner. Sammantaget beräknas det föreslagna undantaget av mervärdesskatt på vissa posttjänster försvaga de offentliga finanserna med ca 200 miljoner kronor per år.

### 8.2 Effekter för myndigheter och domstolar

Förslaget kan medföra vissa merkostnader för Skatteverket i samband med införandet av undantaget, som anpassning av IT-system, informationsinsatser och olika kontroller. Dessa tillkommande kostnader bedöms kunna hanteras inom myndighetens befintliga ekonomiska ramar.

Förslaget bedöms inte påverka antalet mål eller på annat sätt påverka arbetsbelastningen i de allmänna förvaltningsdomstolarna, och inte heller medföra några ökade kostnader för andra myndigheter.

### 8.3 Effekter för hushållen och företagen

Förslaget innebär att vissa posttjänster, i första hand de som används av privatpersoner, kommer att undantas från mervärdesskatt. Detta kan innebära lägre priser på dessa posttjänster. Även posttjänster som används av vissa företag kommer att undantas från mervärdesskatt, vilket kan innebära lägre priser. Detta gäller dock inte de företag som förhandlat individuellt om villkoren för de posttjänster som de köper. I praktiken kommer det att vara de företag och organisationer som skickar enstaka försändelser och köper frimärken som kommer att påverkas av förslaget, eftersom det i första hand är sådana posttjänster som kommer att undantas från mervärdesskatt.

För PostNords del beräknas förslaget innebära en resultatförsvagning, en försvagning som PostNord i vart fall delvis bör kunna kompensera sig för via till exempel ändrade priser då undantag från mervärdesskatt på vissa posttjänster införs. När det gäller övernattbefordrade brev finns dock ett pristak som fastställer hur stor prishöjning som får ske, se 9 § postförordningen.

### 8.4 Övriga effekter

Förslaget kommer troligen att påverka konkurrensen på postmarknaden. Detta gäller i första hand på de delar av postmarknaden där det faktiskt råder konkurrens. Detta är dock avhängigt hur PostNord och övriga marknadsaktörer ändrar sina priser m.m. till följd av förslaget.

## 9 Författningskommentar

### Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

#### **3 kap.**

##### *20 a §*

Paragrafen är ny och införs för att anpassa den svenska lagstiftningen till mervärdesskattedirektivets regler om undantag från skatteplikt på posttjänster och frimärken. Av *första stycket 1* framgår att posttjänster och därtill anslutna varuleveranser som ingår i den samhällsomfattande posttjänsten enligt postlagen (2010:1045) ska undantas från skatteplikt, om de tillhandahålls av den som är utsedd att tillhandahålla denna tjänst.

Detta innebär att undantaget från skatteplikt följer reglerna i postlagen om den samhällsomfattande posttjänsten, förutom såvitt avser de tjänster där villkoren är individuellt förhandlade (se vidare nedan samt avsnitt 4). Den närmare innebörden av den samhällsomfattande tjänsten framgår av Post- och telestyrelsens (PTS) tillståndsvillkor för det fall att PTS väljer att utse en tillhandahållare av den samhällsomfattande posttjänsten. Om ingen aktör utses att tillhandahålla den samhällsomfattande posttjänsten blir inte undantaget från skatteplikt tillämpligt. För det fall PTS skulle utse olika tillhandahållare att utföra den samhällsomfattande posttjänsten eller utse en tillhandahållare att utföra en del av den samhällsomfattande posttjänsten tillämpas undantaget på de tjänster som ingår i den samhällsomfattande posttjänsten enligt PTS beslut.

Med uttrycket den som är utsedd avses den juridiska person som tillståndet att bedriva postverksamhet avser. Det kan också förekomma att den som är utsedd att tillhandahålla den samhällsomfattande tjänsten uppdrar åt annan – t.ex. ett dotterbolag – att helt eller delvis tillhandahålla tjänster som omfattas av tillståndet. I så fall omfattas dessa tjänster av undantaget från skatteplikt, förutsatt att övriga förutsättningar för detta är uppfyllda. Detta innebär dock inte att tjänster som utförs av underleverantörer till PostNord är undantagna från skatteplikt, se ovan i avsnitt 4.

Av *första stycket 2* framgår att frimärken undantas från skatteplikt. Genom en hänvisning till första punkten framgår att bara sådana frimärken som används för posttjänster som ingår i den samhällsomfattande posttjänsten är undantagna från skatteplikt. Förslaget behandlas i avsnitt 5.

Av *andra stycket* framgår att samhällsomfattande posttjänster vars villkor förhandlats individuellt inte undantas från skatteplikt. Frågan om vad som är individuellt förhandlade villkor behandlas närmare i avsnitt 4.

##### *30 g §*

I bestämmelsen behandlas s.k. terminalavgifter. Bestämmelsen ändras så att omsättning av transporttjänster och därtill anslutna tjänster som tillhandahålls mellan utländska postbefordringsföretag och den som är utsedd att tillhandahålla den samhällsomfattande posttjänsten enligt

postlagen (2010:1045) i samband med distribution av brev eller paket undantas från skatteplikt. Ändringen behandlas i avsnitt 6.

## **5 kap.**

### **9 §**

I bestämmelsen behandlas omsättningsland för varu- och transporttjänster. Regeln i *tredje stycket* om omsättningsland för posttjänster upphävs. Detta innebär att befordran av brev i postverksamhet anses som en varutransporttjänst och behandlas enligt 5 kap. 9 § första och andra styckena alternativt 5 kap. 5 §. Om köparen är en beskattningsbar person kommer tjänsten enligt 5 kap. 5 § att beskattas i köparens land, oavsett om brevet skickas inom eller utom landet. Om tjänsten är undantagen från skatteplikt eller inte får bedömas enligt det aktuella landets lagstiftning. Om köparen inte skulle vara en beskattningsbar person blir det i stället avgörande var transporten utförs och om den kan utgöra en unionsintern transport enligt 5 kap. 10 §. Ändringen behandlas i avsnitt 6.