

Lagrådsremiss

Undantag från mervärdesskatt för vissa posttjänster

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 22 oktober 2015

Magdalena Andersson

Jan Larsson
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I remissen 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 och som tillhandahålls av den som är utsedd att tillhandahålla denna tjänst. Undantaget från skatteplikt gäller dock inte för samhällsomfattande posttjänster vars villkor förhandlats individuellt. Vidare föreslås ett undantag från skatteplikt för frimärken som tillhandahålls till det nominella värdet och som är giltiga för undantagna posttjänster. Slutligen föreslås ändringar i reglerna om omsättningsland för posttjänster och s.k. terminalavgifter.

Förslagen 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	Beslut	3
2	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	4
3	Ärendet och dess beredning	6
4	Posttjänster.....	7
4.1	Den samhällsomfattande posttjänsten	7
4.1.1	Postdirektiven.....	7
4.1.2	Postlagen och postförordningen	8
4.1.3	Postnord är tillhandahållare av den samhällsomfattande posttjänsten	9
4.2	Postmarknaden i Sverige	9
5	Undantag från skatteplikt för vissa samhällsomfattande posttjänster	10
6	Undantag från skatteplikt för frimärken.....	18
7	Omsättningsland för posttjänster och terminalavgifter	19
8	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	23
9	Konsekvenser.....	24
9.1	Offentligfinansiella effekter	24
9.2	Effekter för myndigheter och domstolar	24
9.3	Effekter för hushållen och företagen	24
9.4	Övriga effekter	25
10	Författningskommentar.....	26
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian Undantag från mervärdesskatt för vissa posttjänster (dnr Fi2015/3427).....	28
Bilaga 2	Promemorians lagförslag.....	29
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna	31

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).

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

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹
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 som ingår i den
sammansatt posttjänsten
enligt postlagen (2010:1045), till
den del de tillhandahålls av någon
som med stöd av samma lag är
utsedd att tillhandahålla hela eller
delar av denna tjänst, och*

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

*Omsättning av posttjänster för
vilka villkoren förhandlats
individuellt omfattas dock inte av
undantaget i första stycket 1.*

30 g §²

*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
paket för detta företags räkning.*

*Från skatteplikt undantas
omsättning av transporttjänster och
därtill anslutna tjänster i samband
med distribution av brev eller
paket, om tjänsterna tillhandahålls
mellan ett utländskt post-
befordringsföretag och någon som
är utsedd att tillhandahålla hela
eller delar av den samhälls-
omfattande posttjänsten enligt
postlagen (2010:1045).*

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

² Senaste lydelse 2010:1046.

5 kap.

9 §³

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 varustransporttjänst 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 mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

³ Senaste lydelse 2013:368. Ändringen innebär att tredje stycket tas bort.

3 Ärendet och dess beredning

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), förkortad ML. Europeiska kommissionen (EU-kommissionen) inledde i april 2006 ett överträdelseärende mot Sverige (ärende nr 2006/2046). I den formella underrättelsen och i det motiverade yttrandet gjorde EU-kommissionen gällande att Sverige brutit mot mervärdesskattedirektivet genom att inte i svensk rätt införliva undantagen för posttjänster och frimärken. I yttrande till EU-kommissionen hänvisade Sverige till avregleringen av den svenska postmarknaden år 1993 och gjorde gällande att det sedan dess inte finns något offentligt postväsende i Sverige i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. Den 12 mars 2014 stämde EU-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 (mål nr C-114/14). Domstolen konstaterade att Sverige har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 132.1 a respektive artikel 135.1 h i mervärdesskattedirektivet, genom att 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. Mot bakgrund av detta har en promemoria tagits fram inom Finansdepartementet med förslag om ett sådant undantag. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissyttrandena finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi2015/03427/S2).

I lagrådsremissen behandlas promemorians förslag.

4 Posttjänster

4.1 Den samhällsomfattande posttjänsten

4.1.1 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 (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.

I artikel 4 i postdirektivet anges 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 innebär 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. 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 i postdirektivet ska täcka såväl nationella tjänster som gränsöverskridande tjänster.

År 2002 antogs Europaparlamentets och rådets direktiv 2002/39/EG av den 10 juni 2002 om ändring av postdirektivet för att ytterligare öka konkurrensen inom postsektorn i gemenskapen. I detta direktiv fast-

ställdes 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 postdirektivet beträffande fullständigt genomförande av gemenskapens inre marknad för posttjänster, tredje postdirektivet. Tredje postdirektivet syftar till att åstadkomma en inre marknad för posttjänster. De lagstadgade monopolen har därmed gradvis och successivt avvecklats. Omfattningen av de samhällsomfattande tjänsterna är dock oförändrad.

4.1.2 Postlagen och postförordningen

Postverksamhet är enligt 1 kap. 2 § postlagen (2010:1045) regelbunden insamling, sortering, transport och utdelning av brev mot betalning. Av samma bestämmelse framgår 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 befördran kan avlämna sådana försändelser.

För att bedriva postverksamhet, alltså regelbunden befördran 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 beföringstider 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 postförordningen (2010:1049) 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. Vidare framgår 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.

4.1.3 Postnord är tillhandahållare av den samhällsomfattande posttjänsten

PTS har i tillståndsvillkoren för Postnord AB:s dotterbolag Postnord Group AB (Postnord) utsett Postnord till tillhandahållare av hela den samhällsomfattande posttjänsten (Post- och telestyrelsens beslut den 11 september 2015, dnr 15-8920, som gäller från den 1 oktober 2015). 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. 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.

4.2 Postmarknaden i Sverige

År 1993 avskaffades 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 inte i postlagen och det finns ingen entydig tolkning av begreppet. Det krävs 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 postförsändel-

ser upp till 20 kg, dvs. även paket. Eftersom pakettjänsterna ingår i den samhällsomfattande posttjänsten är reglerna i 3 kap. postlagen om pris-sättning 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 brevvolymin 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 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. Konkurrenten 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.

5 Undantag från skatteplikt för vissa samhällsomfattande posttjänster

Regeringens förslag: Ett undantag från skatteplikt införs för posttjänster som ingår i den samhällsomfattande posttjänsten enligt postlagen, till den del de tillhandahålls av någon som är utsedd att tillhandahålla hela eller delar av denna tjänst. Omsättning av posttjänster vars villkor förhandlats individuellt omfattas dock inte av undantaget.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Språkliga och redaktionella ändringar har dock gjorts i förhållande till promemorians förslag. I promemorians förslag undantogs också varuleveranser som var förenade med posttjänsterna från skatteplikt.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Jönköping, Förvaltningsrätten i Stockholm, Justitiekanslern, Konsumentverket, Kommerskollegium, Statskontoret, Tullverket, Ekonomistyrningsverket, Konjunkturinstitutet och Kammarkollegiet* har inga synpunkter på förslaget.

Skatteverket, Svensk Direktreklam AB och *Sveriges kommuner och landsting (SKL)* tillstyrker förslaget. Även *Tillväxtverket* är positivt till förslaget förutsatt att det leder till lägre priser på posttjänster för företag. *21Grams AB*, som kommenterar förslaget bara avseende brevmarknaden, anser att principen i förslaget är bra men att bara förskottsbetalda försändelser ska skattebefrias. Även *Bring Citymail Sweden AB*, som kommenterar förslaget bara avseende brevmarknaden, tillstyrker förslaget och poängterar att det är mycket viktigt att Post- och telestyrelsen (PTS) även fortsättningsvis utser tillhandahållare av den samhällsomfattande posttjänsten. Även *Mailworld AB (Mailworld)* och *Bring Mail Nordic AB*, som kommenterar förslaget bara avseende brevmarknaden, stödjer förslaget men pekar på att begreppet ”individuellt förhandlade villkor” måste tolkas generöst för att konkurrensen på marknaden ska kunna bibehållas.

Postnord Group AB (Postnord) anser att införandet av ett undantag för skatteplikt är negativt för postmarknaden, dess aktörer och för konkurrensen, en uppfattning som delas av *Konkurrensverket, DB Schenker AB (Schenker)* och *Transportindustriförbundet (STIF)*. Postnord pekar på principen att undantag från mervärdesskatteplikt ska tolkas restriktivt, något som också framhålls av *DHL*. Enligt Postnord leder undantaget till ökade kostnader för bolaget eftersom de förlorar avdragsrätten för ingående mervärdesskatt och möjligheterna till outsourcing begränsas. Postnord anser dock överlag att förslaget är balanserat.

Regelrådet och *Svenska Bankföreningen* anser att konsekvensutredningen är bristfällig.

Konkurrensverket, Schenker och STIF avstyrker förslaget, främst eftersom de anser att införandet av ett undantag från skatteplikt för en aktör men inte de andra aktörerna på samma marknad snedvrider konkurrensen. Schenker, som kommenterar förslaget enbart avseende paketmarknaden, pekar på att införandet av ett undantag i förlängningen leder till svårigheter för Postnords konkurrenter att upprätthålla sina ombuds- och distributionsnät. Konkurrensverket föreslår att samtliga postoperatörer som uppfyller villkoren för samhällsomfattande posttjänster ska omfattas av undantaget från skatteplikt. Konkurrensverket föreslår vidare att fler postoperatörer utses att tillhandahålla posttjänster. Svenska Bankföreningen anser att den operatör som är beredd att tillhandahålla hela eller delar av den samhällsomfattande posttjänsten bör tillåtas göra det och därmed omfattas av undantaget. Schenker anser att det inte är tillräckligt att förlita sig på en generös tolkning av begreppet ”individuellt förhandlade villkor”. Förutom Konkurrensverkets förslag, som Schenker instämmer i, föreslår Schenker att ingen operatör utses att tillhandahålla den samhällsomfattande posttjänsten eller att den samhällsomfattande posttjänsten i postlagen bara ska omfatta brev 0–20 g. DHL föreslår att den samhällsomfattande posttjänsten ska omfatta postförsändelser som väger högst 10 kg. Även Postnord anser att ändringar bör ske inom området för postlagstiftningen, genom att det

bara utses en aktör att tillhandahålla enstaka kontantbetalda övernattnbefordrade försändelser.

DHL anser vidare att Sverige ska verka för att undantaget från mervärdesskatt på posttjänster i mervärdesskattedirektivet ska avskaffas. SKL anser däremot att Sverige ska verka för att undantaget behålls.

PTS anser att förslaget är ändamålsenligt då det minimerar potentiella störningar på marknaden. *PTS* anser dock att det inte bör ske en bedömning från fall till fall av vilka tjänster som ska anses vara undantagna från mervärdesskatt, och att det är angeläget att det förtydligas vad som gäller för enstaka brevtjänster som betalas via frankeringsmaskin eller efterfaktureras (porto betalt), något som också Mailworld AB och STIF framhåller. Postnord påpekar att enstaka försändelser som skickas av företagskunder faktureras enligt ett s.k. faktureringsavtal (porto betalt) och att standardvillkor som inte är tillgängliga för allmänheten tillämpas, men att priset för sådana försändelser följer det allmänt gällande portopriset eftersom det är ett krav enligt postlagens bestämmelser. Detsamma gäller för företagskunder som använder frankeringsmaskin. Enligt Postnord bör därför alla tjänster som faktureras kunden enligt avtal anses vara individuellt förhandlade oavsett om priset för tjänsten är det allmänt gällande, förutsatt att villkoren i övrigt för tjänsten, helt eller delvis, inte är tillgängliga för kontantbetalande kunder. Postnord påpekar också att det inte framgår av postlagstiftningen att alla brev oavsett befordringstid ingår i den samhällsomfattande posttjänsten.

PTS och Svenska Bankföreningen påpekar att fler än en tillhandahållare av den samhällsomfattande posttjänsten kan utses att tillhandahålla hela eller delar av den samhällsomfattande posttjänsten. Vidare vill *PTS* att det förtydligas vem som är att anse som kund i de fall då den angivna avsändaren inte är den som betalar för den aktuella posttjänsten. Schenker hemställer att det tydliggörs att om en privatperson handlar hos ett e-handelsföretag och ”avropar” frakten från ett redan framförhandlat avtal mellan e-handelsbolag och fraktbolag ska fraktavtalet anses vara individuellt förhandlat. DHL instämmer i detta och menar att om villkoren för den aktuella tjänsten förhandlats fram mellan två parter ska tjänsten inte skattebefrias, även om det inte är köparen av tjänsten som förhandlat. Postnord vill att det förtydligas om skatteplikten omfattar tjänster som utförs av underleverantörer till Postnord.

FAR tillstyrker införandet av ett undantag från skatteplikt men anser att undantaget utformats alltför snävt och att en begränsning av undantaget till kontantköp måste framgå av lagtexten. Svenska Bankföreningen, som i och för sig tillstyrker att ett undantag införs, invänder också mot omfattningen av undantaget och anser att mängdrabatter inte ska medföra att posttjänsterna blir mervärdesskattepliktiga. Svenska Bankföreningen menar vidare att det inte kan vara avtalsslutandets form eller betalningssättet som avgör om en tjänst är mervärdesskattepliktig eller inte, utan tjänstens innehåll. Slutligen anser Svenska Bankföreningen att man i lagtexten bör peka ut vilka tjänster som ska undantas. *Svensk Försäkring* ansluter sig till det som Svenska Bankföreningen anför.

Skälen för regeringens förslag

Regeringen har i överträdelseärendet argumenterat för att det inte finns något offentligt postväsende i Sverige och att ett undantag från skatteplikt skulle snedvrída konkurrensen på en avreglerad marknad. Europeiska unionens domstol (EU-domstolen) konstaterade dock 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. Regeringen konstaterar mot bakgrund av detta att ett undantag från skatteplikt för vissa posttjänster och frimärken måste införas trots att, som *Konkurrensverket*, *Schenker* och *STIF* påpekar, detta kan få en negativ påverkan på konkurrensförhållandena på den svenska postmarknaden.

Regelverket om postmarknaden styrs av den nationella lagstiftningen på postområdet och ytterst av postdirektiven. Den 13 augusti 2015 tillsatte regeringen en utredning (N 2015:06) som ska se över postlagstiftningen för att bedöma om den motsvarar rådande och framtida behov i ett digitaliserat samhälle och utifrån detta föreslå förändringar. Enligt kommittédirektiven (dir. 2015:87) ska utredaren bl.a. kartlägga postmarknadens utveckling, analysera konkurrenssituationen på postmarknaden, analysera och bedöma om den nuvarande postlagstiftningen motsvarar rådande och framtida behov och föreslå förändringar i den nuvarande postlagstiftningen som är möjliga inom ramen för tredje postdirektivet. Vidare ska utredaren analysera behovet av postförordningens reglering av övernattbefordran och prisreglering och föreslå förändringar, och analysera behovet av och föreslå förändringar av postdirektivet. Vad remissinstanserna anfört om postlagstiftningen och postdirektivet får beaktas inom ramen för utredningen.

Enligt nuvarande postlagstiftning bedömer PTS om det finns ett behov av att utse tillhandahållare av den samhällsomfattande posttjänsten, vilket hittills varit fallet. Om PTS skulle anse att aktörerna på postmarknaden tillgodoser de krav som finns på den samhällsomfattande posttjänsten behöver ingen tillhandahållare utses. Det ankommer dock inte på regeringen att göra dessa bedömningar. Det som Konkurrensverket, *Postnord*, *Schenker*, *DHL*, *Svenska Bankföreningen* och *STIF* anför om åtgärder som kan vidtas inom ramen för nuvarande postlagstiftning föranleder därför ingen åtgärd från regeringens sida. Sådana åtgärder medför inte heller att en regeländring är obehövlig, eftersom de inte kan anses tillräckliga för att behandlingen av posttjänster ska vara i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet.

Posttjänster som ska undantas från mervärdesskatt

Som konstaterats ovan måste ett undantag från skatteplikt införas för posttjänster som utförs av det offentliga postväsendet. Begreppet ”det offentliga postväsendet” definieras varken i det nuvarande mervärdesskattedirektivet eller i det tidigare gällande rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (77/388/EEG), nedan sjätte direktivet. I ett avgörande (C-107/84, EU-kommissionen mot Tyskland) bedömde EU-domstolen att

ett privat företag som med stöd av licens bedrev monopolverksamhet var att anse som det offentliga postväsendet enligt sjätte direktivet. I ett annat avgörande (C-357/07, TNT Post UK Ltd mot The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, TNT-domen) 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 som dessa definieras i artikel 3 i postdirektivet. Postdirektivets regler har införlivats genom postlagen. Regeringens uppfattning är därför att ett undantag ska utgå från och följa definitionen av den samhällsomfattande posttjänsten i postlagen. Eftersom undantaget följer definitionen i postlagen finns enligt regeringens mening inte något behov av att uttryckligen räkna upp de posttjänster som ingår i undantaget, som Svenska Bankföreningen anser. Om den samhällsomfattande posttjänsten ändras kommer undantaget från skatteplikt att ändras i motsvarande omfattning.

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. Därmed omfattas både brev och andra adresserade försändelser som tidningar, tidskrifter, böcker, kataloger och paket av undantaget. Själva omsättningen av posttjänsten innebär, i enlighet med vad Postnord påpekar, att kunden köper en transporttjänst bestående av insamling, sortering, transport och utdelning av posten, se definitionen av en posttjänst i 1 kap. 1 § postlagen. Detta innebär dock inte att alla moment måste ingå i tjänsten för att det ska anses vara en posttjänst i mervärdesskattehänseende. Exempelvis ingår inte alltid insamlingen av själva försändelsen i tjänsten. I 3 kap. 1 § postlagen anges heller inte någon begränsning av den samhällsomfattande posttjänsten utifrån den tid det tar för befördran. Regeringen delar alltså inte Postnords uppfattning att ett undantag från skatteplikt kan vara begränsat till försändelser som levereras påföljande dag. Av postdirektivet och postlagen följer vidare att den samhällsomfattande posttjänsten gäller både posttjänster inom och utom landet. Undantaget från skatteplikt bör därför gälla både för posttjänster inom landet och för postförsändelser som skickas från Sverige till utlandet.

I artikel 132.1 a i mervärdesskattedirektivet undantas tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet från skatteplikt. Det är inte helt klart vilka varuleveranser som avses. Om en vara ingår som ett led i tillhandahållandet av en tjänst, räknas omsättningen i sin helhet som omsättning av tjänst, under förutsättning att transaktionen huvudsakligen är att betrakta som tillhandahållande av en tjänst. Enligt regeringens mening får även varuleveranser som är förenade med posttjänster bedömas enligt denna princip. Det bör därför inte finnas något behov av att uttryckligen undanta varuleveranser som är förknippad med posttjänsterna från skatteplikt.

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

Av EU-domstolens dom mot Sverige framgår att bara dåvarande Posten AB är att anse som det offentliga postväsendet och att det därför är Posten AB:s tjänster som omfattas av mervärdesskatteundantaget. Undantaget kan således bara omfatta samhällsomfattande posttjänster som utförs av den som utsetts att tillhandahålla denna tjänst, för närvarande Postnord. Så som postlagstiftningen är utformad kan PTS utse flera tillhandahållare av den samhällsomfattande posttjänsten. Skulle så ske kommer, som förslaget är utformat, dessa aktörer också att omfattas av undantaget från skatteplikt. Att låta alla aktörer på postmarknaden omfattas av undantaget oavsett om de förbinder sig att tillhandahålla hela eller delar av den samhällsomfattande posttjänsten, som Konkurrensverket och Schenker föreslår, är dock inte förenligt med EU-rätten. Däremot bör det, som PTS, Postnord och Svenska Bankföreningen påpekar, tydliggöras att en eller flera tillhandahållare kan utses att tillhandahålla hela eller delar av den samhällsomfattande posttjänsten.

Vidare följer av avgörandet EU-kommissionen mot Tyskland 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. PTS har dock möjlighet att, i sina tillståndsbeslut att bedriva postverksamhet, tillåta att den som utses till tillhandahållare delegerar detta uppdrag vidare till t.ex. ett dotterbolag. I dessa fall är dotterbolaget att anse som den som utsetts att tillhandahålla den samhällsomfattande posttjänsten och inte att anse som en underleverantör.

Posttjänster vars villkor förhandlats individuellt

I TNT-domen kom EU-domstolen fram till att undantaget från skatteplikt endast ska tillämpas på tjänster av allmänintresse. Tjänster som tillgodoser särskilda behov hos ekonomiska operatörer och för vilka villkoren har förhandlats individuellt ska enligt domstolen vara skattepliktiga. 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, samt det som anges i artikel 12 om att tillämpningen av en enhetlig taxa inte ska utesluta att tillhandahållarna av samhällsomfattande tjänster har rätt att ingå individuella avtal om priser med användarna. 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, Corbeau-domen).

Svenska Bankföreningen föreslår att lagtexten ska utformas med ledning av EU-domstolens uttalande i Corbeau-domen. Eftersom Corbeau-domen handlade om det dåvarande belgiska postmonopolets omfattning och inte om tolkningen av mervärdesskattedirektivets undantag från skatteplikt för posttjänster anser regeringen dock att terminologin från TNT-domen bör användas. Det kan tilläggas att både Finland (Mervärdesskattelag 1501/1993, 3 kap. 33 b §) och Danmark (Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift, 3 kap. 13 § första stycket 13) använder begreppet individuellt förhandlade villkor i sin lagstiftning. Regeringen delar inte den uppfattning som Svenska Bankföreningen, *Svensk Försäkring* och *FAR* framför om att undantaget ges en alltför snäv utformning.

Utöver vad som framgår av TNT-domen och Corbeau-domen har EU-domstolen inte lämnat någon närmare vägledning om vad som kännetecknar en posttjänst vars villkor är individuellt förhandlade. Mot bakgrund av domstolens uttalanden i de båda avgöranden gör regeringen följande överväganden. Bedömningen av om villkoren för en viss posttjänst är individuellt förhandlade, alltså om villkoren föranleder någon typ av avtalsförhandling mellan parterna eller om villkoren är direkt tillgängliga för allmänheten, beror på omständigheterna i det enskilda fallet. Det är alltså inte möjligt, som bl.a. PTS önskar, att undvika en bedömning från fall till fall. Regeringen anser inte heller att det är möjligt eller lämpligt att i lagtexten ange exakt vilka tjänster som är att anse som tjänster för vilka villkoren förhandlats individuellt, eftersom detta beror på omständigheterna i det enskilda fallet. En utgångspunkt bör dock vara att tjänster som faktureras kunden enligt avtal i stället för att betalas kontant anses vara individuellt förhandlade. Regeringen anser dock inte, som FAR synes mena, att betalningssättet (kontant eller faktura) för tjänsten är ensamt avgörande vid bedömningen om tjänsten är undantagen.

En annan faktor som talar för att tjänstens villkor är individuellt förhandlade är 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 (se avsnitt 4.2) 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. prislistor 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. Det får antas att ett sådant avtal utgår från de särskilda behoven hos den ekonomiska operatör som köper tjänsten. Att andra kunder som

har samma sändningsvolym och utför samma prestationer också kan uppfylla dessa villkor bör inte föranleda någon annan bedömning.

Det är inte enbart priset som har betydelse vid bedömningen om det är tjänster vars villkor är individuellt förhandlade. Det kan också vara 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 posttjänster som köps av t.ex. tryckerier eller reklambyråer.

Köp av tjänster som avser befordran av enstaka försändelser i form av kontorspost (som frankeras med ”porto betalt” eller med frankeringsmaskin) förutsätter ett särskilt avtalsförhållande mellan kunden och Postnord. Vidare faktureras kunderna för dessa tjänster vilket ytterligare talar för att dessa är individuellt förhandlade. Sådana tjänster bör därför i allmänhet anses vara tjänster vars villkor förhandlats individuellt trots att, som Postnord påpekar, priset för dessa tjänster måste följa det allmänt gällande portopriset enligt bestämmelserna i postlagen.

Som ovan angetts omfattar den samhällsomfattande posttjänsten befordran av brev (oavsett befordranstid) och andra adresserade försändelser som tidningar, tidskrifter, böcker, kataloger och paket. Samma bedömning av om villkoren för tjänsten förhandlats individuellt får göras oavsett vilken sorts försändelse det gäller.

För privatpersoner finns i princip ingen möjlighet att förhandla om villkoren för posttjänster. Priset för de posttjänster som privatpersoner köper utgår från vikten hos försändelsen och vilken befordringstid det är fråga om och betalas vanligen i förskott. Sådana tjänster omfattas därför typiskt sett av undantaget från mervärdesskatt. I praktiken blir det därför, som *21Grams AB* anför, i första hand förskottsbetalda försändelser som blir undantagna från skatteplikt.

Flera remissinstanser pekar på att det är tveksamt vad som gäller om en privatperson vid e-handel använder sig av ett avtal som är framförhandlat mellan ett e-handelsbolag (säljaren av varan) och transportbolaget (som levererar varan till kunden). Schenker har hemställt om ett klargörande i denna fråga och påpekar att det är enkelt att låta konsumenten via e-handelssidan ingå avtalet om leverans direkt med Postnord, exempelvis genom att kunden genom en knapptryckning vidarebefordras till Postnords hemsida och där ingår ett separat avtal om transporten av varan vilken då är undantagen från skatteplikt. Regeringen anser inte att det är möjligt att ange generellt vad som gäller i sådana situationer. Frågan om en separat posttjänst har omsatts får bedömas från fall till fall på samma sätt som vid tillhandahållanden av tjänster. Samma sak gäller om varan köps inklusive eventuell returförsändelse.

Lagförslag

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

6 Undantag från skatteplikt för frimärken

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

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Jönköping, Förvaltningsrätten i Stockholm, Justitiekanslern, Konsumentverket, Kommerskollegium, Statskontoret, Tullverket, Ekonomistyrningsverket, Konjunkturinstitutet och Kammarkollegiet* har inga synpunkter på förslaget. *Skatteverket, Svensk Direktreklam AB* och *Sveriges kommuner och landsting* tillstyrker förslaget. *Konkurrensverket* avstyrker förslaget. *DHL* anser att det ytterligare bör utredas om det föreslagna undantaget för frimärken ges ett vidare tillämpningsområde än mervärdesskattedirektivets undantag för frimärken. Enligt *Svenska Bankföreningen* är det inte lämpligt att låta Postnords allmänna villkor bestämma omfattningen av skatteundantaget för frimärken, vilket Svenska Bankföreningen menar sker genom att det i promemorian hänvisas till att frimärken inte kan användas för att skicka paket eller oadresserad reklam. Svenska Bankföreningen anser att konsekvensen blir att paket måste betalas över disk på ett inlämningsställe för att ingå i den samhällsomfattande posttjänsten. *Regelrådet* och Svenska Bankföreningen anser att konsekvensutredningen är bristfällig. *Svensk Försäkring* ansluter sig till det som Svenska Bankföreningen anför.

Skälen för regeringens förslag: Enligt artikel 135.1 h i mervärdesskattedirektivet ska leverans till nominella värdet av frimärken giltiga för posttjänster inom respektive medlemsstats territorium, skattemärken och andra liknande märken undantas från skatteplikt. Frimärken behandlas i svensk rätt som förskottsbetalningar av posttjänster och är därmed skattepliktiga. EU-domstolen konstaterade i sin dom den 21 april 2015 att Sverige underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 135.1 h i mervärdesskattedirektivet. Mot bakgrund av detta måste ett undantag från skatteplikt för frimärken införas trots att, som *Konkurrensverket* anser, detta kan få en negativ påverkan på konkurrensförhållandena på den svenska postmarknaden.

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 för rikstäckande och gränsöverskridande postbefordran. Enligt ordalydelsen kan undantaget i mervärdesskattedirektivet gälla samtliga frimärken, inte bara sådana som används för att köpa en samhällsomfattande posttjänst. EU-domstolen har i domen mot Sverige inte närmare behandlat frågan om omfattningen av undantaget för frimärken. Av skrivningen i domen om att frimärken giltiga som betalningsmedel för sådana posttjänster ska undantas (p. 45 i domen) kan dock slutsatsen dras att bara frimärken som används för undantagna posttjänster ska undantas från skatteplikt. Av uttalanden som EU-kommissionen gjort i det motiverade yttrandet och den formella underrättelsen i överträdelseärendet mot Sverige framgår att också EU-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). Enligt regeringens mening är därför undantaget för frimärken i mervärdesskattedirektivets artikel 135.1 h inte mer omfattande än undantaget för posttjänster i artikel 132.1 a i mervärdesskattedirektivet. Detta innebär att frimärken som ges ut av andra operatörer än den som tillhandahåller den samhällsomfattande posttjänsten inte omfattas av undantaget från skatteplikt. Mot bakgrund av detta anser regeringen inte, till skillnad från *DHL*, att det finns ett behov av att utreda omfattningen av tillämpningsområdet för undantaget för frimärken.

Undantaget från skatteplikt bör således bara omfatta frimärken som används för att köpa samhällsomfattande posttjänster. I den samhällsomfattande posttjänsten ingår, som redogjorts för i avsnitt 4, befordran av postförsändelser, dvs. en adresserad försändelse som väger upp till 20 kg, således även paket. Frimärken får dock enligt Postnords allmänna villkor bara användas för brevtjänster som ingår i den samhällsomfattande posttjänsten enligt postlagen. Omfattningen av undantaget för frimärken är därför i nuläget snävare än undantaget för posttjänster, eftersom frimärken inte kan användas för att skicka t.ex. paket eller oadresserad reklam. Detta innebär dock inte att paket inte ingår i den samhällsomfattande posttjänsten eller att omfattningen av den samhällsomfattande posttjänsten styrs av Postnords allmänna villkor. Det innebär bara att de pakettjänster som ingår i den samhällsomfattande posttjänsten får betalas på annat sätt än med frimärken. Det innebär inte heller, som *Svenska Bankföreningen* anser, att enbart paket som betalas över disk på ett inlämningsställe omfattas av den samhällsomfattande posttjänsten. Det finns inte någon regel i postlagstiftningen som begränsar den samhällsomfattande posttjänsten till att avse enbart försändelser som betalas över disk på ett inlämningsställe.

Skatteplikt gäller fortfarande för 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.

Lagförslag

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

7 Omsättningsland för posttjänster och terminalavgifter

Regeringens förslag: Regeln om omsättningsland för posttjänster slopas. Omsättning av transporttjänster och därtill anslutna tjänster i
--

samband med distribution av brev eller paket undantas från skatteplikt, om tjänsterna tillhandahålls mellan ett utländskt postbefordringsföretag och någon som är utsedd att tillhandahålla hela eller delar av den samhällsomfattande posttjänsten.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Språkliga och redaktionella ändringar har dock gjorts i förhållande till promemorians förslag.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Jönköping, Förvaltningsrätten i Stockholm, Justitiekanslern, Konsumentverket, Kommerskollegium, Statskontoret, Tullverket, Ekonomistyrningsverket, Konjunkturinstitutet och Kammarkollegiet* har inga synpunkter på förslaget. *Skatteverket, Svensk Direktreklam AB* och *Sveriges kommuner och landsting* tillstyrker förslaget. *Bring Mail Nordic AB* påpekar att det råder konkurrens på den svenska marknaden även när det gäller internationell post och att flera andra europeiska postoperatörer agerar i Sverige. Som *Bring Mail Nordic AB* tolkar förslaget får det dock inte någon negativ påverkan på konkurrenssituationen mellan den som är utsedd att tillhandahålla den samhällsomfattande posttjänsten och övriga operatörer, avseende tjänster som tillhandahålls till utländska postbefordringsföretag, eftersom befordran av brev anses som en varutransporttjänst. *Svenska Bankföreningen* delar uppfattningen att det blir klargörande att ha ett särskilt stadgande avseende terminalavgifter men anser att det bör förtydligas att en eller flera operatörer kan utses att tillhandahålla hela eller delar av den samhällsomfattande posttjänsten. Vidare påpekar *Svenska Bankföreningen* att begreppen ”transporttjänster och därtill anslutna tjänster” inte motsvarar ordalydelsen i artikel 132.1 a i mervärdesskattedirektivet.

Skälen för regeringens förslag

Internationell postbefordran

Den samhällsomfattande posttjänsten enligt postlagen omfattar både 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 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.

Regeln om omsättningsland för posttjänster

Bestämmelserna om platsen för beskattning av tjänster ändrades i vissa delar år 2010 (se prop. 2009/10:15 Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning). Bestämmelserna om i vilka fall en omsättning ska anses som en omsättning inom landet finns i 5 kap. ML. Huvudregeln vid omsättningar till beskattningsbara personer 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. 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.

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 i stället 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.

När det gäller brevbefordran anges i 5 kap. 9 § tredje stycket ML att befordran av brev i postverksamhet som avses i 1 kap. 2 § postlagen anses som en omsättning inom landet. 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 befordrar brev i tillståndspliktig verksamhet.

När de nya reglerna om omsättningsland för tjänster infördes behandlades också regeln i 5 kap. 9 § tredje stycket ML. Det konstaterades då att regeln saknade motsvarighet i mervärdesskattedirektivet men att ett upphävande av regeln skulle leda till praktiska komplikationer för postföretagen och deras 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 slopades därför inte.

Eftersom det nu föreslås ett undantag från skatteplikt för vissa posttjänster kommer de praktiska komplikationer som angavs ovan inte längre att vara aktuella, eftersom inrikes brev och brev till mottagare utanför EU kommer att beskattas på samma sätt. Regeln bör därför slopas. Detta innebär att befordran av brev anses som en varutransporttjänst och behandlas enligt reglerna för sådana tjänster. 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 det land där köparen är etablerad, oavsett om brevet skickas inom eller utom landet (5 kap. 5 § ML). Om köparen inte är en beskattningsbar person blir det i stället avgörande var transporten utförs (5 kap. 9 § ML) och om den kan utgöra en unionsintern transport enligt 5 kap. 10 § ML.

Undantaget för terminalavgifter

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 det då gällande sjätte direktivet. Omsättningar av offentliga postförvaltningar i dessa länder undantogs alltså från skatteplikt. Då gällande regler om beskattningsland medförde 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 medförde 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. Bestämmelsen innebär att omsättning av transporttjänster och därtill anslutna tjänster som ett svenskt postbefordringsföretag utför åt utländska postförvaltningar undantas från skatteplikt, om transporttjänsterna har samband med distribution av inkommande brev eller paket inom landet för det utländska postföretagets räkning. 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 vara av allmänintresse 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 tillämplig även på posttjänster kommer detta dock att innebära att den skattemässiga behandlingen blir olika beroende på situationen. Om Postnord delar ut post, insamlad i medlemsstat A, i Sverige på uppdrag av en postoperatör i medlemsstat A, anses tjänsten vara omsatt i medlemsstat A. Om tjänsten är undantagen från skatteplikt eller inte kommer att bedömas enligt lagstiftningen i medlemsstat A.

Transporttjänster mot terminalavgift är vanligen undantagna från skatteplikt i andra medlemsstater. Om Postnord i stället uppdrar åt ett postbefordringsföretag i medlemsstat B att dela ut post, insamlad i Sverige, anses tjänsten omsatt i Sverige. Skattepliktens omfattning bedöms därmed 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 någon som tillhandahåller hela eller delar av 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. Genom att transporttjänster i samband med distribution av brev eller paket undantas – och inte andra transporttjänster – anser regeringen att det tydligt pekas ut vilka tjänster som undantas.

Lagförslag

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

8 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

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

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Promemorians övergångsbestämmelse har dock förtydligats.

Remissinstanserna: *Skatteverket* har påpekat att övergångsbestämmelsen bör förtydligas så att det framgår att äldre bestämmelser fortfarande gäller i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

Skälen för regeringens förslag: 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 för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt efter ikraftträdandet. Detta innebär att äldre bestämmelser fortfarande ska tillämpas för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

9 Konsekvenser

9.1 Offentligfinansiella effekter

Den offentligfinansiella effekten av förslaget är svårbedömd. Det finns faktorer som stärker respektive försvagar de offentliga finanserna. Exempelvis ökar statens skatteintäkter av att avdragsrätten försvinner och minskar av att mervärdesskatt på vissa posttjänster försvinner. Sammantaget beräknas det föreslagna undantaget av mervärdesskatt på vissa posttjänster ge ett skattebortfall på ca 200 miljoner kronor per år. Beräkningen baseras på ett antagande om konstanta volymer. Skulle till exempel antalet kontantbetalda försändelser minska över tid skulle även försvagningen av de offentliga finanserna minska.

9.2 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 vara marginella och kan hanteras inom myndighetens befintliga ekonomiska ramar.

Förslaget kan, som *Förvaltningsrätten i Stockholm* påpekar, komma att leda till en ökning av antalet mål i domstolarna, eftersom det kommer att krävas en bedömning från fall till fall för att avgöra om villkoren för en viss posttjänst är förhandlade individuellt eller inte. Det får dock antas att det är fråga om en marginell påverkan varför det bedöms kunna hanteras inom befintliga ekonomiska ramar. Förslaget bedöms inte medföra några ökade kostnader för andra myndigheter.

9.3 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 förväntas innebära lägre priser på dessa posttjänster.

Tillväxtverket anser att det inte analyserats tillräckligt om förslaget leder till sänkta priser på posttjänster för företag. Även Regelrådet anser att förslagets effekter på företagen inte har analyserats tillräckligt. Som redogjorts för i avsnitt 5 kommer den övervägande delen företagspost att även fortsättningsvis vara skattepliktig. Eftersom företag i allmänhet har rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten för inköp i verksamheten utgör inte mervärdesskatten någon kostnad för dem. Förslaget får därför begränsad påverkan på de företag som skickar större mängder post, eftersom de vanligen har ett individuellt förhandlat avtal med Postnord och kan dra av den ingående mervärdesskatten. De företag och organisationer som skickar enstaka försändelser och köper frimärken kan däremot påverkas av förslaget, eftersom sådana posttjänster kommer att undantas från mervärdesskatt. Förslaget kan leda till lägre kostnader

för posttjänster för dessa företag. Det förhållandet att Postnord i dessa delar inte längre har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt kan dock innebära ökade kostnader och höjda priser för dessa tjänster. De företag som skickar enstaka frimärkta försändelser får därmed ökade kostnader för posttjänster, vilket även *Post- och telestyrelsen (PTS)* påtalar.

För Postnords del beräknas förslaget innebära en resultatförsvagning, en försvagning som Postnord i vart fall delvis bör kunna kompensera sig för genom exempelvis ändrade priser. När det gäller övernattbefordrade brev finns dock ett pristak som fastställer hur stor prishöjning som får ske, se 9 § postförordningen. *Svenska Bankföreningen* ifrågasätter hur ett införande av undantag för posttjänster kan medföra både en resultatförsvagning för Postnord och inkomstbortfall för staten. Det kan konstateras att förslaget väntas gynna bland annat privatpersoner. Det är alltså möjligt att effekterna av förslaget blir ett skattebortfall för staten och en resultatförsvagning för Postnord.

9.4 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, främst marknaden för kontorspost samt på paketmarknaden. Detta är dock avhängigt av hur Postnord och övriga marknadsaktörer ändrar sina priser m.m. till följd av förslaget. Några remissinstanser, bl.a. *DB Schenker AB* och *Svenska Bankföreningen*, påpekar att det saknas en närmare konsekvensutredning av hur förslaget kommer att påverka konkurrensen på postmarknaden. Enligt *Post- och telestyrelsen (PTS)* kommer konkurrensförhållandena att påverkas marginellt på marknaden för enstaka frimärkta brev, något som stöds av vad aktörerna på brevmarknaden uppgett i sina remissvar. Samma sak gäller enligt PTS på marknaden för kontorspost, dvs. enstaka brev som betalas via frankeringsmaskin eller ”porto betalt”, under förutsättning att sådana tjänster även fortsättningsvis är skattepliktiga, samt marknaden för sändningar. När det gäller paketmarknaden pekar PTS på att konkurrensen är hård och marginalerna små samt att samma ombuds- och distributionsnät används för både konsumentpaket och företagspaket vilket gör att förändringar på den ena delmarknaden också påverkar den andra delmarknaden.

Sammantaget pekar mycket på att förslaget får större konsekvenser på paketmarknaden än på brevmarknaden. Innebörden av EU-domstolens dom i överträdelseärendet innebär dock att det måste införas ett mervärdesskatteundantag för posttjänster och frimärken i svensk rätt, trots att införandet av ett sådant undantag kan få negativa effekter för konkurrensen på marknaden.

10 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 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 5). Den närmare innebörden av den samhällsomfattande tjänsten framgår av Post- och telestyrelsens (PTS) tillståndsvillkor för det fall att PTS väljer att utse tillhandahållare av den samhällsomfattande posttjänsten. Om ingen aktör utses att tillhandahålla den samhällsomfattande posttjänsten blir inte undantaget från skatteplikt tillämpligt. Om PTS skulle utse olika tillhandahållare att utföra olika delar av 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 någon som är utsedd avses den juridiska person som tillståndet att bedriva postverksamhet avser. Det kan förekomma att den som är utsedd att tillhandahålla den samhällsomfattande tjänsten enligt tillståndsvillkoren får uppdra 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 5.

Av *första stycket 2* framgår att frimärken som tillhandahålls till det nominella värdet undantas från skatteplikt. Genom en hänvisning till första punkten framgår att bara sådana fri-märken som används för posttjänster som ingår i den samhällsomfattande posttjänsten är undantagna från skatteplikt. Förslaget behandlas i avsnitt 6.

Av *andra stycket* framgår att samhällsomfattande posttjänster vars villkor förhandlats individuellt inte undantas från skatteplikt. Frågan om vad som är tjänster vars villkor förhandlats individuellt behandlas närmare i avsnitt 5.

30 g §

I paragrafen behandlas s.k. terminalavgifter. Bestämmelsen ändras så att omsättning av transporttjänster och därtill anslutna tjänster i samband med distribution av brev eller paket undantas från skatteplikt, om tjänsterna tillhandahålls mellan ett utländskt postbefordringsföretag och någon som är utsedd att tillhandahålla hela eller delar av den samhällsomfattande posttjänsten enligt postlagen (2010:1045).

Ändringen behandlas i avsnitt 7.

5 kap.

9 §

I paragrafen 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 varustransporttjänst och behandlas enligt första och andra styckena denna paragraf eller 10 § alternativt 5 §. Om köparen är en beskattningsbar person kommer tjänsten enligt 5 § att beskattas i det land där köparen är etablerad, oavsett om brevet skickas inom eller utom landet. Om tjänsten är undantagen från skatteplikt eller inte får bedömas enligt lagstiftningen i det land där tjänsten anses omsatt och därmed ska beskattas. 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 10 §.

Ändringen behandlas i avsnitt 7.

Sammanfattning av promemorian Undantag från mervärdesskatt för vissa posttjänster (dnr Fi2015/3427)

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 följdändringar 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.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)⁴ 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 posttjänsten, när tjänsterna tillhandahålls 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 §⁵

Från skatteplikt undantas omsättning av transporttjänster och därtill anslutna tjänster som ett postbefordringsföretag som bedriver sådan postverksamhet som avses i 1 kap. 2 § postlagen (2010:1045) tillhandahåller ett ut-

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-

⁴ Lagen omtryckt 2000:500.

⁵ Senaste lydelse 2010:1046.

ländskt postbefordringsföretag i tjänsten enligt postlagen samband med distribution inom (2010:1045) i samband med landet av inkommande brev eller distribution av brev eller paket. paket för detta företags räkning.

5 kap.

9 §⁶

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.

⁶ Senaste lydelse 2013:368.

Efter remiss har yttranden över promemorian Undantag från mervärdesskatt för vissa posttjänster lämnats av Kammarrätten i Jönköping, Förvaltningsrätten i Stockholm, Justitiekanslern, Konsumentverket, Kommerskollegium, Statskontoret, Tullverket, Ekonomistyrningsverket, Skatteverket, Konjunkturinstitutet, Kammarkollegiet, Post- och telestyrelsen, Konkurrensverket, Tillväxtverket, 21Grams AB, Bring Citymail Sweden AB, DB Schenker AB, DHL, Mailworld AB, PostNord Group AB, Regelrådet, Svensk Direktreklam AB, Svenska Bankföreningen, Sveriges kommuner och landsting, Transportindustriförbundet, Bring Mail Nordic AB, Svensk Försäkring, FAR.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Tillväxtanalys, Asa Transporter, Bussgods Sverige, Fria postoperatörer, Företagarna, Jetpak, MTD Morgontidig Distribution, Näringslivets Regelnämnd, Svenskt Näringsliv, TNT, UPS.