

**Statsrådets skrivelse till Riksdagen med anledning av
ett förslag till rådets direktiv (*platsen för tillhandahållande av tjänster*)**

I enlighet med 96 § 2 mom. i grundlagen översänds till Riksdagen Europeiska gemenskapernas kommissions förslag av den 20 juli 2005 till ett direktiv av rådet om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster samt en promemoria om förslaget.

Helsingfors den 29 september 2005

Finansminister *Eero Heinäluoma*

Överinspektör Risto Sakki

**ÄNDRAT FÖRSLAG TILL DIREKTIV AV RÅDET OM ÄNDRING AV DIREKTIV
77/388/EEG MED AVSEENDE PÅ PLATSEN FÖR TILLHANDAHÅLLANDE AV
TJÄNSTER**

1. Allmänt

Europeiska gemenskapernas kommission lade den 20 juli 2005 fram ett ändrat förslag till direktiv av rådet om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster; KOM(2005) 334.

Förslaget gäller bestämmelserna om platsen för beskattning vid försäljning av tjänster till konsumenter, dvs. till andra än skattskyldiga personer. Det utgör andra delen av revideringen av bestämmelserna om platsen för beskattning av tjänster. Kommissionen har redan tidigare föreslagit ändring av bestämmelserna om platsen för beskattning för tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer, KOM(2003) 822. Med detta nya förslag ändras det äldre förslaget.

Förslaget hänför sig till den strategi för förbättring av mervärdesskattesystemets funktion inom ramen för den inre marknaden som kommissionen lade fram i sitt meddelande år 2000 (KOM (2000) 348). Till strategins huvudmål hör att förenkla och modernisera gällande bestämmelser samt att tillämpa dem på ett mer enhetligt sätt än vad som är fallet i dag. En modernisering av bestämmelserna om platsen för beskattning av tjänster nämndes i kommissionens strategi som en av de frågor som skulle prioriteras i det kommande arbetet.

2. Nuläge och bakgrund till förslaget

2.1. Allmänt

Om det mervärdesskattesystem som tillämpas i gemenskapen föreskrivs i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas

lagstiftning rörande omsättningsskatter ? gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, sådant det lyder senast ändrat genom direktiv 2004/15/EG (nedan sjätte mervärdesskattedirektivet). De bestämmelser som gäller platsen för beskattning av tjänster ingår huvudsakligen i artikel 9 i direktivet.

Målet för Europeiska gemenskapernas gemensamma mervärdesskattesystem har från början varit att beskattningen av tjänster skall ske i det land där tjänsterna konsumeras. I samband med beredningen av det sjätte mervärdesskattedirektivet konstaterades dock att det skulle kunna leda till praktiska problem ifall det slogs fast att platsen för beskattning skall vara den plats där konsumtionen äger rum. Därför fastställdes som en grundregel att platsen för beskattning skall vara den plats där försäljaren är etablerad. Till denna allmänna regel gjordes dock flera undantag.

När det sjätte mervärdesskattedirektivet utfärdades ledde de bestämmelser som gäller platsen för beskattning av tjänster till att skatten till mycket stor del tillföll konsumtionslandet. Genomförandet av den inre marknaden, globaliseringen, avregleringar och den tekniska utvecklingen har emellertid gemensamt bidragit till betydande förändringar, både kvantitativt och strukturellt, i handeln med tjänster. Allt fler tjänster kan nu tillhandahållas på distans.

2.2. Bestämmelserna i dag

Enligt den allmänna regeln i artikel 9.1 i det sjätte mervärdesskattedirektivet är platsen för beskattning av tjänster den plats där leverantören har etablerats, d.v.s. den plats där den som säljer tjänsten har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls. Denna bestämmelse

kompletteras genom flera undantag med stöd av vilka platsen för beskattningen av tjänsten fastställs på grundval av vilket slags tjänst det rör sig om.

Undantagen från den allmänna regeln ingår huvudsakligen i artikel 9.2. Undantagen gäller tjänster som har samband med fast egendom, tjänster som avser person- eller varutransport, kulturella, konstnärliga, idrottsmässiga, vetenskapliga och pedagogiska aktiviteter, tjänster som gäller lös materiell egendom samt vissa immateriella tjänster (bl.a. upphovsrätter, patenter, reklam- och experttjänster, personaluthyrning, uthyrning av lös materiell egendom med undantag av transportmedel, teletjänster, radio- och televisionssändningsverksamhet och elektroniska tjänster).

Strukturen hos de nuvarande bestämmelserna som gäller platsen för beskattning av tjänster orsakar flera problem. I fråga om tjänster som säljs till konsumenter är det främst distansförsäljningen av tjänster som är problematisk.

2.3. Kommissionens tidigare förslag

Syftet med det förslag kommissionen framlagt 2003 är att säkra att mervärdesskatten tas ut i det land där konsumtionen sker, samt att modernisera och förenkla bestämmelserna om platsen för beskattning av tjänster vid transaktioner som sker mellan företag.

Enligt förslaget skall den allmänna regeln som gäller för platsen för beskattning av tjänster (business to business – B2B) som tillhandahålls skattskyldiga personer ändras, så att tjänsterna beskattas i den stat köparen är etablerad, istället för den stat säljaren är etablerad i. Det föreslås att en omvänd betalningsskyldighet (köparen i stället för säljaren är skattskyldig) tillämpas på tillhandahållandet när den som säljer tjänsten är etablerad i en annan stat.

Det föreslås att det i denna allmänna regel av både administrativa och politiska orsaker görs vissa undantag som i huvudsak baserar sig på existerande särskilda regler. Dessa gäller tjänster som anknyter till fast egendom, vilkas plats för beskattning så som hittills är fastighetens placeringsort, och till

tjänster för persontransport, vilkas plats för beskattning förblir den plats där transporten sker. Undantagen skall enligt förslaget även gälla kultur-, konst-, idrotts- och underhållningstjänster eller motsvarande tjänster, vilkas plats för beskattning fortfarande skall vara platsen för tillhandahållandet av tjänster samt vissa materiella tjänster, som i regel beskattas i den stat säljaren är etablerad i.

Enligt förslaget skall den informations-skyldighet i enlighet med systemet för utbyte av information om mervärdesskatt (VAT Information Exchange system – VIES) som gäller gemenskapsinterna varuleveranser utvidgas att omfatta de tjänster på vilka förfarandet för omvänd betalningsskyldighet tillämpas.

Förslaget har utretts noggrannare i finansministeriets promemoria EU/2003/1543 (U 20/2004 rd).

Kommissionens ursprungliga förslag har behandlats ett flertal gånger i rådets arbetsgrupp och vissa preciseringar har införts i det. Om godkännande av förslaget har man emellertid inte ännu enats.

3. Det ändrade förslagets syfte

Syftet med det ändrade förslaget som kommissionen nu avgivit är att säkra att beskattningen av de tjänster som säljs till konsumenterna sker i konsumtionslandet och att förhindra företagens omlokalisering av verksamheten, vilket beror på gällande bestämmelser.

Den nuvarande huvudregeln, enligt vilken platsen för tillhandahållande av tjänsterna för konsumenter (business to consumer – B2C) och platsen för beskattning är den plats säljaren av tjänsten är etablerad på, kan leda till snedvridning av konkurrensen när tjänsterna kan tillhandahållas på distans. Skillnaderna i skattesats kan påverka företagens beslut att omplacera sina verksamheter.

Beskattningen av tjänster som säljs till konsumenter i konsumtionslandet skall enligt förslaget säkra att skattesatserna inte inverkar på platsen för tillhandahållandet av tjänsten. Tjänsten beskattas då alltid i konsumtionslandet oberoende av var säljaren är etablerad. Detta ger medlemsstaterna friheten

att bestämma nivån på sin skattesats utan stor risk för snedvriden konkurrens. Ytterligare tillnärmning av skattebaserna är enligt kommissionen tillsvidare inte genomförbar.

Enligt kommissionen får inte ändringen av bestämmelserna om platsen för beskattning av tjänsterna leda till oskäliga tilläggs-skyldigheter. I syfte att förenkla skyldigheterna för företag som bedriver gränsöverskridande handel har kommissionen 2004 föreslagit en ordning med en enda kontaktpunkt (KOM(2004) 728), som ger företagen möjlighet att fullgöra sina skattemässiga skyldigheter inom EU-området i den stat där företaget är etablerat. Med denna nya ordning kan företagen använda ett momsnummer för transaktioner som sker inom EU:s område och göra sina skattedeklarationer med hjälp av en elektronisk portal, som automatiskt förmedlar dem till de olika medlemsstater där företaget säljer varor eller tjänster. På detta sätt kunde företagen enklare än för närvarande fullgöra sina skattemässiga skyldigheter i de medlemsstater där de inte är etablerade eller registrerade.

För att undvika att handeln blir komplicerad borde bestämmelserna om platsen för beskattning av typen B2C vara i linje med de föreslagna ändringarna i fråga om B2B.

4. Förslagets huvudsakliga innehåll

4.1. Allmän regel

Den nuvarande huvudregeln, enligt vilken de tjänster som säljs till konsumenter beskattas i den stat där säljaren är etablerad, leder i de flesta fall till att beskattningen sker i konsumtionslandet. Dessutom är det mycket lätt för företag att tillämpa denna regel eftersom de enbart behöver känna till lagstiftningen och skattesatsen i sitt land. Av denna orsak föreslår kommissionen att nuläget skall fortgå och att den försäljning som sker till konsumenterna skall beskattas även i fortsättningen i den stat där säljaren är etablerad.

4.2. Särskilda regler

Det föreslås att det skall göras undantag i huvudregeln av både administrativa och

politiska orsaker. En del av dessa beror på att de nuvarande bestämmelserna inte i ekonomiskt viktiga fall leder till beskattning på konsumtionsplatsen eller att de är opraktiska. En del gäller situationer där gällande bestämmelser skulle leda till praktiska problem för företagen, om den föreslagna behandlingen av B2B-tjänster tas i användning utan motsvarande ändringar i B2C-tjänsterna. Inom vissa områden bibehålls de nuvarande särskilda reglerna av skäl som gäller enkelhet och fullföljande av principen om konsumtionsplatsen.

Tjänster som har samband med fast egendom

På tjänster som har samband med fast egendom tillämpas en bestämmelse som motsvarar den gällande bestämmelsen i artikel 9.2 punkt a, enligt vilken den plats där fastigheten är belägen är den plats där tjänsten beskattas. Bestämmelsen är rätt enkel att tillämpa och leder normalt till beskattning på den plats där tjänsten konsumeras. Denna sektor omfattas dessutom ofta av undantag från skatteplikt, vilket i sin tur påverkar rätten till avdrag. Undantaget tillämpas, liksom är fallet i dag, både på tjänster till skattskyldiga personer och på tjänster till konsumenter.

Transport av personer

På tjänster som avser persontransport tillämpas för närvarande artikel 9.2 punkt b, enligt vilken den plats där transporten äger rum är den plats där tjänsten beskattas. I praktiken är det svårt att tillämpa bestämmelsen på den inre marknaden som inte har skattemässiga gränser.

Kommissionen har övervägt möjligheten att beskatta tjänster som gäller transport av personer på avgångsorten för transporten. En sådan bestämmelse kunde emellertid möjliggöra kringgående av skatt genom omlokalisering av transporttjänsterna. Ändring av enbart de bestämmelser som gäller platsen för tillhandahållandet av tjänster löser inte heller en snedvridning av konkurrensen mellan olika transportmedel som beror på olika mervärdesskattesatser och undantag.

Eftersom gällande bestämmelse säkrar

beskattningen i konsumtionsmedlemsstaten och eftersom ordningen med en enda kontaktpunkt minskar därav beroende praktiska problem, föreslår kommissionen att bestämmelsen bibehålls. Undantaget skall enligt förslaget tillämpas både på tjänster till skattskyldiga personer och på tjänster till konsumenter såsom hittills.

Gemenskapsintern varutransport

Platsen för beskattning av gemenskapsintern varutransport som tillhandahålls konsumenter är enligt gällande artikel 28b C punkt 2 avgångsorten för transporten. Detta innebär att flyttföretag som sköter gränsöverskridande flyttningar blir tvungna att registrera sig och betala skatt i alla de medlemsländer från vilka de sköter flyttningar för konsumenter.

Även om gällande bestämmelse är mycket arbetsdryg för aktörerna föreslår kommissionen att den bibehålls. Den allmänna regeln kan inte tillämpas för att den kunde leda till att säljarna etablerar sig i stater med låg beskattning. De praktiska problem som gällande bestämmelse orsakar kan lindras genom ordningen med en enda kontaktpunkt.

Restaurang- och cateringtjänster

Restaurang- och cateringtjänsterna beskattas för närvarande enligt huvudregeln i den stat där säljaren är etablerad. Detta är ofta samma som den plats där tjänsten fysiskt tillhandahålls, men emellertid inte alltid, särskilt i fråga om cateringtjänsterna.

Kommissionen föreslår att platsen för beskattning av de nämnda tjänsterna skall ändras till den plats där tjänsten tillhandahålls, eftersom det klarast avspeglar den verkliga platsen för konsumtion av tjänsterna. På detta sätt kan man även trygga likvärdiga verksamhetsförutsättningar för dem som erbjuder dylika tjänster.

Denna regel bör emellertid inte tillämpas på tillhandahållande av restaurang- eller cateringtjänster för konsumenter ombord på fartyg, flygplan eller tåg under en persontransport, eftersom det skulle vara mycket svårt att fastställa var tjänsten faktiskt tillhandahålls. Dessa tjänster föreslås däremot

bli beskattade på avgångsorten för transporten, i linje med vad som gäller för ombordleveranser av varor. Den nya bestämmelsen skall även tillämpas på tjänster som säljs till skattskyldiga personer.

Uthyrning av transportmedel

För närvarande beskattas uthyrning av transportmedel enligt den allmänna regeln i den stat där den som hyr ut är etablerad. Denna regel säkrar emellertid inte som sig bör att skatten tas ut i konsumtionsmedlemsstaten. Särskilt i fråga om långvarig uthyrning sporrar det biluthyrningsbolag att etablera sig i medlemsstater där en låg skattesats tillämpas på uthyrning. På grund av detta behövs den nya särskilda regeln.

Enligt förslaget skall en långvarig uthyrning till konsumenter beskattas i den stat där kunden är etablerad. Uthyrarna blir då tvungna att betala skatt i varje medlemsstat där de har konsumentkunder. De praktiska problemen kunde emellertid lösas genom ordningen med en enda kontaktpunkt.

Kortvarig uthyrning till konsumenter kunde beskattas i den medlemsstat där transportmedlet de facto överläts till kundens förfogande.

De nya bestämmelserna för beskattningsplatsen vid uthyrning av transportmedel motsvarar B2B-behandling.

Kultur- och underhållningstjänster samt tjänster som gäller lösa saker

Platsen för beskattning av tjänster som avser kulturella, konstnärliga, idrottsliga och underhållningsmässiga eller liknande aktiviteter är den plats där tjänsterna tillhandahålls enligt artikel 9.2 punkt c. Detsamma gäller för tjänster som avser värdering av lös materiell egendom och arbete som gäller lös materiell egendom.

Eftersom gällande bestämmelse leder till att skatten tas ut på konsumtionsplatsen och eftersom en ändring av det kunde leda till att säljarna omlokaliserar sin verksamhet föreslår kommissionen att nuläget bibehålls i fråga om tjänster som säljs till konsumenter (med undantag för distansundervisningstjänster). Den administrativa bördan för

säljarna kunde dock minimeras genom den föreslagna ordningen med en enda kontaktpunkt.

Distanstjänster

Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, telekommunikationstjänster och radio- och televisionssändningstjänster kan erbjudas för konsumenterna på distans, och så sker också. När tjänsterna tillhandahålls för konsumenterna i gemenskapen beskattas de för närvarande på den plats där säljaren är etablerad. När tillhandahållandet av sådana tjänster sker till skattskyldiga personer beskattas detta i kundens medlemsstat.

Eftersom dessa tjänster är lätta att erbjuda finns det en verklig risk att skattesatsen inverkar på var säljaren beslutar etablera sig. Efter det bestämmelserna för elektroniska tjänster har reviderats har de producenter som etablerat sig utanför EU grundat fasta driftsställen i medlemsstater med låg skattesats, från vilka de tillhandahåller tjänster till kunder överallt i EU. Även EU-företag har på motsvarande sätt omlokaliserat sin verksamhet i syfte att dra nytta av denna konkurrensfördel.

Av dessa orsaker föreslår kommissionen att platsen för beskattning av de ovan nämnda tjänster som erbjuds konsumenterna ? liksom av distansundervisningstjänster ? är den stat där kunden är etablerad. Säljarna skulle då bli tvungna att betala skatt i varje medlemsstat där de har konsumentkunder. En stor del av de administrativa problem som åsamkas företag därav kunde avlägsnas med hjälp av en enda kontaktpunkt, införandet av vilken kommissionen även anser vara en förutsättning för att genomföra detta förslag.

Bestämmelsen skulle gälla för alla säljare, oavsett om de är etablerade inom eller utom EU. De säljare av teletjänster, elektroniska tjänster och radio- och televisionssändningstjänster som är etablerade utanför EU blir redan nu tvungna att betala skatt i den stat där konsumenten är etablerad.

Förmedlingsstjänster

För försäljning av förmedlingsstjänster till konsumenterna betalas skatt för närvarande

enligt artikel 28c E punkt 3 på samma plats där den huvudsakliga affärsrörelse som är föremål för förmedling betalar skatt.

Eftersom det inte alltid är lätt att tillämpa denna bestämmelse har kommissionen övervägt att beskatta förmedlingstjänsterna på den plats där förmedlaren är etablerad. En sådan förändring är emellertid problematisk, eftersom de förmedlare som är etablerade utanför gemenskapen kunde undvika beskattning. Den snedvridning av konkurrensen som detta skulle leda till kan ytterligare förvärras genom att förmedlare, även inom EU, omlokaliserar sin verksamhet till medlemsstater som tillämpar lägre skattesatser.

Av dessa orsaker föreslår kommissionen att platsen för beskattning av tjänster som förmedlare tillhandahåller för konsumenterna skall bibehållas.

Köpare som är etablerade utanför EU

När de immateriella tjänster som omfattas av tillämpningsområdet för gällande artikel 9.2 punkt e säljs till kunder som är etablerade utanför gemenskapen anses tjänsterna i linje med nuläget vara tillhandahållna utanför gemenskapen.

Bestämmelsen om undvikande av bl.a. dubbelbeskattning

Enligt den nuvarande artikel 9.3 kan en medlemsstat under vissa förhållanden avvika från bestämmelsen om platsen för beskattning av tjänster och beskatta tjänsten på den plats där den faktiskt konsumeras, om detta är nödvändigt för att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen. För närvarande får denna bestämmelse emellertid endast tillämpas i begränsad omfattning och närmast på tjänster för vilka den nuvarande artikel 9.2 punkt e gäller.

Kommissionen har i förslaget B2B föreslagit att tillämpningsområdet för bestämmelsen skall utvidgas att gälla nästan alla tjänster för både skattskyldiga personer och konsumenterna. Därför behövs inga ytterligare ändringar.

4.3. Andra förslag

I det ursprungliga B2B-förslaget har kommissionen föreslagit att informations-skyldigheten i enlighet med VIES-systemet utvidgas att från 2008 gälla tjänster som säljs till andra medlemsländer som tillämpar omvänd betalningsskyldighet. Med anledning av att genomförbarhetsstudien slutförts har kommissionen tidigare lagt denna tidtabell. Enligt det granskade förslaget skall rapporteringsskyldighet för skattskyldiga personer införas redan då ändringarna av platsen för beskattning träder ikraft, dvs. vid ingång av juli 2006.

5. Behandling av ärendet i Euro-peiska unionens institutioner

Europaparlamentet samt Europeiska ekonomiska och sociala kommittén har ännu inte gett sina yttranden.

Behandlingen av det ändrade förslaget har inletts den 7 januari 2005 i rådets arbetsgrupp för skattefrågor.

6. Förslagets konsekvenser för Finland

De bestämmelser i den finska mervärdesskattelagen (1501/1993) som gäller beskattningsorten för tjänster motsvarar bestämmelserna i det gällande direktivet. Ifall kommissionens förslag antas förutsätter detta att mervärdesskattebestämmelserna ändras så, att de motsvarar de nya bestämmelserna.

De ändringar som gäller bestämmelserna om den plats där tjänster beskattas inverkar på medlemsstaternas beskattningsrätt och därmed även på fördelningen av skatteintäkterna. De viktigaste ändringarna i förslaget gäller distanstjänster. Platsen för beskattning av dem föreslås bli flyttad från den stat säljaren är etablerad i till den stat köparen är etablerad i.

Förslaget innebär ur finländsk synvinkel dels att platsen för beskattning av distanstjänster överförs till en annan medlemsstat när säljaren är ett företag som är etablerat i Finland och dels att platsen för beskattning av sådana tjänster överförs till Finland när

säljaren är ett företag som är etablerat i en annan medlemsstat.

Det sammanlagda värdet utan skatt av teletjänster, elektroniska tjänster och avgiftsbelagda radio- och televisionssändningstjänster som produceras i Finland och säljs direkt för nationell konsumtion (den offentliga konsumtionen inkluderad) är på 2005 års nivå nästan 2,5 miljarder (andelen teletjänster är ca 2,3 miljarder) euro och den betalade mervärdesskatten är ca 535 miljoner (andelen teletjänster är ca 515 miljoner) euro. Försäljningen av dessa tjänster från Finland utomlands direkt till konsumenter, liksom motsvarande försäljning från utlandet till Finland, är för närvarande relativt ringa. I framtiden kan emellertid den ekonomiska betydelsen av gränsöverskridande försäljning av tjänster avsevärt öka.

Beroende på den ringa gränsöverskridande försäljningen till konsumenter har förslaget inga direkta samhällsekonomiskt betydelsefulla konsekvenser för Finland. Förslaget säkrar emellertid skatteunderlaget. Den allmänna skattesatsen som tillämpas i Finland (22 procent) är högre än EU:s medelnivå, varför utländska teleoperatörer inom kort kan börja dra nytta av sin konkurrensfördel som beror på skillnaderna i skattenivå även på den finska marknaden. Detta kan även locka inhemska företag att etablera sin verksamhet i medlemsländer med låg skattesats. En sådan utveckling har redan skett i andra länder.

Förslaget, då det förverkligas, åsamkar nya administrativa kostnader för de företag som bedriver distansförsäljning, i och med att dessa blir tvungna att redovisa skatt till varje medlemsstat där de har konsumentkunder. Den föreslagna ordningen med en enda kontaktpunkt skulle emellertid minska den belastning ändringarna medför för företagen.

Enligt förslaget skall platsen för beskattning av tillhandahållande av restaurang- eller cateringtjänster ombord på fartyg, flygplan eller tåg under en persontransport vara transportens avgångsort i stället för den stat där säljaren är etablerad. Denna ändring av platsen för beskattning inverkar enligt kommissionens utredning inte på huruvida dessa tjänster är skattefria eller skattebelagda. Servering som sker ombord på

fartyg och flygplan i den internationella trafiken är i Finland, så som i flera andra medlemsländer, befriad från mervärdesskatt, även om skattefriheten inte har en klar juridisk grund i direktivet.

7. Regeringens ståndpunkt

Regeringen ger sitt stöd till att de bestämmelser som gäller platsen för beskattning av tjänster som säljs till konsumenter revideras i enlighet med de huvudprinciper som läggs fram i kommissionens förslag. Förslaget säkrar att beskattning av tjänster som tillhandahålls konsumenter sker i konsumtionslandet och förhindrar att företagen omlokalisera sin verksamhet till medlemsländer

med låg skattesats, vilket gällande bestämmelser medför. Förslaget främjar således genomförandet av konkurrensneutralitet och säkrar skatteunderlaget. Detta är särskilt viktigt i fråga om teletjänster på grund av deras stora ekonomiska betydelse. Eftersom gränsen mellan teletjänster och andra elektroniska tjänster blir otydligare i framtiden skall på dessa tjänster tillämpas samma bestämmelser om platsen för beskattning.

Vissa detaljer i förslaget bör ännu redas ut och preciseras. Bland annat i fråga om servering ombord på fartyg och flygplan bör det utredas om det tillämpas motsvarande bestämmelser om platsen för beskattning på varuförsäljning ombord för fartyg i tredje-landstrafik.