

Ändrade mervärdesskatteregler vid gränsöverskridande handel mellan företag m.m.

Promemorians huvudsakliga innehåll

I promemorian föreslås vissa nya regler och ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, och i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, som gäller gränsöverskridande handel mellan företag inom EU. Förslagen är föranledda av ändringar i mervärdesskattedirektivet (direktiv 2006/112/EG). Det handlar om överföring av varor mellan EU-länder till s.k. avropslager, dvs. lager som i förväg kända köpare kan plocka varor från vid behov (på engelska: call-off stock). Det handlar också om skärpta krav för säljarens undantag från skatteplikt vid leveranser av varor till andra EU-länder och gränsöverskridande kedjetransaktioner.

I promemorian föreslås också att definitionen av ett tredje territorium i mervärdesskattelagen justeras. Vidare föreslås en ändring av det territoriella tillämpningsområdet i förordningen (2011:443) om Europeiska unionens punktskatteområde. Ändringarna föranleds av att Europeiska unionens råd efter begäran från Italien har beslutat att den italienska kommunen Campione d'Italia och de italienska delarna av Luganosjön ska ingå i Europeiska unionens tullområde och i Europeiska unionens punktskatteområde.

Reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2020.

Innehållsförteckning

1	Lagtext	5
1.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	5
1.2	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	14
1.3	Förslag till förordning om ändring i förordningen (2011:443) om Europeiska unionens punktskatteområde.....	16
2	Bakgrund.....	17
3	Avropslager.....	20
3.1	Om avropslager	20
3.2	Gällande rätt	20
3.2.1	EU-rätt	20
3.2.2	Svensk rätt	21
3.3	Regler om avropslager införs.....	22
4	Undantag från skatteplikt vid leveranser av varor till andra EU-länder	25
4.1	Gällande rätt	25
4.1.1	EU-rätt	25
4.1.2	Svensk rätt	26
4.2	Skärpta krav för undantaget från skatteplikt	27
5	Omsättningsland och kedjetransaktioner.....	27
5.1	Gällande rätt	27
5.1.1	EU-rätt	27
5.1.2	Svensk rätt	29
5.2	En bestämmelse om omsättningsland vid kedjetransaktioner införs	30
6	Territoriella tillämpningsområden.....	32
6.1	Gällande rätt	32
6.1.1	EU-rätt	32
6.1.2	Svensk rätt	32
6.2	Definitionen av ett tredje territorium justeras	33
6.3	Det territoriella tillämpningsområdet ändras	33
7	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	34
8	Konsekvensanalys	34
8.1	Mervärdesskatt vid gränsöverskridande handel.....	35
8.1.1	Syfte, alternativa lösningar och förslagets förenlighet med EU-rätten	35
8.1.2	Offentligfinansiell effekt	35
8.1.3	Effekter för företagen	35
8.1.4	Effekter för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna	36
8.1.5	Ikraftträdande och särskilda informationsinsatser.....	37

	8.1.6	Övriga effekter	37
8.2		Territoriella tillämpningsområden	37
9		Författningskommentar	37
	9.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	37
	9.2	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	43
	9.3	Förslaget till förordning om ändring i förordningen (2011:443) om Europeiska unionens punktskatteområde	44

1 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)² dels att 1 kap. 10 b §, 2 a kap. 2 §, 3 kap. 30 a § och 5 kap. 2 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas 15 nya paragrafer, 2 kap. 1 c–1 i §§, 2 a kap. 8–8 f § och 5 kap. 2 e §, och närmast före 2 kap. 1 c § och 2 a kap. 8 § nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

10 b §³

Med ett tredje territorium förstås:

- | | |
|--|---|
| 1. berget Athos, | |
| 2. Kanarieöarna, | |
| 3. de franska territorier som avses i artiklarna 349 och 355.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, | |
| 4. Åland, | |
| 5. Kanalöarna, | |
| 6. ön Helgoland, | 6. <i>Campione d'Italia</i> , |
| 7. territoriet Büsingen, | 7. <i>de italienska delarna av Luganosjön</i> , |
| 8. <i>Ceuta</i> , | 8. <i>ön Helgoland</i> , |
| 9. <i>Melilla</i> , | 9. <i>territoriet Büsingen</i> , |
| 10. <i>Livigno</i> , | 10. <i>Ceuta</i> , |
| 11. <i>Campione d'Italia</i> , | 11. <i>Melilla</i> , |
| 12. <i>de italienska delarna av Luganosjön</i> . | 12. <i>Livigno</i> . |

Luganosjön.

Territorierna i första stycket 1–5 ingår i unionens tullområde medan de i 6–12 samma stycke angivna territorierna inte ingår i området.

Territorierna i första stycket 1–7 ingår i unionens tullområde medan de i 8–12 samma stycke angivna territorierna inte ingår i området.

2 kap.

Avroplager i ett annat EU-land

1 c §

En överföring av en vara till ett avroplager i ett annat EU-land ska

¹ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 11.12.2006, s. 1, Celex 32010L0088), i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2018/1910 (EUT L 311, 7.12.2018, s. 3, Celex 32018L1910).

² Lagen omtryckt 2000:500.

³ Senaste lydelse 2014:1505.

inte likställas med en omsättning av varan.

Första stycket gäller endast om

1. varan transporteras av en beskattningsbar person eller för dennes räkning till ett annat EU-land för att där överlåtas mot ersättning till en annan beskattningsbar person som enligt ett befintligt avtal dem emellan har rätt att förvärva varan,

2. den som överför varan varken har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har något fast etableringsställe i det land som varan transporteras till,

3. den som har rätt att förvärva varan är registrerad till mervärdesskatt i det land som varan överförs till och den som överför varan har kännedom om den avsedda förvärvarens identitet och registreringsnummer när transporten avgår, och

4. den som överför varan registrerar överföringen i det register som föreskrivs i 39 kap. 14 a § skatteförfarandelagen (2011:1244), samt för in uppgifter i en periodisk sammanställning om den avsedda förvärvarens registreringsnummer till mervärdesskatt i det EU-land som varan överförs till.

I d §

Den som har överfört en vara till ett avropslager i ett annat EU-land enligt 1 c § ska anses ha gjort en från skatteplikt undantagen omsättning enligt 3 kap. 30 a § första stycket 1 när varan överlåts till den beskattningsbara person som avses i 1 c § andra stycket 3, eller någon som ersatt denne enligt 1 g §, om det sker inom 12 månader från det att varan ankom till det andra EU-landet.

1 e §

Om varan inte har överlåtits till en sådan beskattningsbar person som avses i 1 c § andra stycket 3 eller 1 g § inom 12 månader från det att varan ankom till det andra EU-landet, ska överföringen likställas med en omsättning av varan. Tidpunkten för omsättningen ska vara dagen efter 12-månadersperiodens utgång.

1 f §

Vid överföring av en vara enligt 1 c § får varan skickas tillbaka till Sverige utan att överföringen ska likställas med en omsättning, om återsändandet av varan

1. sker inom 12 månader från det att varan ankom till det andra EU-landet, och

2. anges i det register som föreskrivs i 39 kap. 14 a § skatteförfarandelagen (2011:1244).

1 g §

Om den beskattningsbara person som avses i 1 c § andra stycket 3 byts ut mot en annan beskattningsbar person inom 12 månader från det att varan kom till det andra EU-landet, ska överföringen inte likställas med en omsättning av varan, om

1. övriga villkor i 1 c § är uppfyllda, och

2. bytet registreras av den som överför varan i det register som föreskrivs i 39 kap. 14 a § skatteförfarandelagen (2011:1244).

1 h §

Om något av villkoren i 1 c eller 1 g § upphör att vara uppfyllt inom 12 månader från det att varan ankom till det andra EU-landet, ska överföringen likställas med en omsättning av varan vid den tidpunkt då villkoret inte längre är uppfyllt.

1 i §

Om en vara som överförts enligt 1 c § överläts till någon annan än den beskattningsbara person som avses i 1 c § andra stycket 3 eller 1 g § ska överföringen likställas med en omsättning av varan omedelbart före överlåtelsen.

Om varan transporteras från avropslagret till ett annat land än det EU-land som den ursprungligen transporterades från ska överföringen likställas med en omsättning av varan omedelbart innan transporten inleds.

Om varan förstörts, gått förlorad eller stulits, ska överföringen likställas med en omsättning av varan den dag då varan avlägsnades eller förstördes, eller, om det är omöjligt att fastställa vilken dag detta skedde, den dag det upptäcktes att varan var förstörd eller försvunnen.

2 a kap.

2 §⁴

Med unionsinternt förvärv förstås

1. att någon under de förutsättningar som anges i 3–5 §§ mot ersättning förvärvar en vara, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till Sverige från ett annat EU-land,

2. att någon under de förutsättningar som anges i 6 § mot ersättning förvärvar en vara, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till ett annat EU-land från Sverige eller ett annat EU-land,

3. att någon under de förutsättningar som anges i 7 § första stycket för över en vara från en verksamhet i ett annat EU-land till Sverige, om inget annat följer av 7 § andra stycket, *eller*

4. att någon i de fall som anges i 9 § för över en vara från ett annat EU-land till Sverige.

3. att någon under de förutsättningar som anges i 7 § första stycket för över en vara från en verksamhet i ett annat EU-land till Sverige, om inget annat följer av 7 § andra stycket *eller 8 och 8 b–8 f §§,*

4. att någon i de fall som anges i 9 § för över en vara från ett annat EU-land till Sverige, *eller*

5. *att någon under de förutsättningar som anges i 8 a §*

mot ersättning förvärvar en vara från ett avropslager i Sverige.

Avropslager i Sverige

8 §

En vara ska inte anses förvärvad enligt 2 § 3, om

1. varan transporteras till Sverige av en beskattningsbar person eller för dennes räkning från ett annat EU-land för att här överlåtas mot ersättning till en annan beskattningsbar person som enligt ett befintligt avtal dem emellan har rätt att förvärva varan,

2. den som överför varan varken har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har något fast etableringsställe i Sverige,

3. den som har rätt att förvärva varan är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och den som överför varan har kännedom om den avsedda förvärvarens identitet och registreringsnummer när transporten avgår, och

4. den som överför varan registrerar överföringen i ett register enligt artikel 243.3 i direktiv 2006/112/EG, i lydelsen enligt direktiv (EU) 2018/1910, samt för in uppgifter om den avsedda förvärvarens svenska registreringsnummer till mervärdesskatt i en sammanställning enligt artikel 262.2 i samma direktiv.

8 a §

Vid överföring av en vara enligt 8 § ska en beskattningsbar person som avses i 8 § 3, eller någon som ersatt denne enligt 8 d §, anses ha gjort ett unionsinternt förvärv när äganderätten av varan övergår till den beskattningsbara personen, om det sker inom 12 månader från det att varan ankom till Sverige

8 b §

Om en vara inte har överlåtits till en sådan beskattningsbar person som avses i 8 § 3 eller 8 d § inom 12 månader från det att varan ankom till Sverige ska den anses förvärvad enligt 2 § 3. Tidpunkten för förvärvet ska vara dagen efter 12-månadersperiodens utgång.

8 c §

Vid överföring av en vara enligt 8 § får varan skickas tillbaka till det EU-land som den skickades från utan att den ska anses förvärvad enligt 2 § 3, om återsändandet av varan

1. sker inom 12 månader från det att varan ankom till Sverige, och

2. anges i ett register enligt artikel 243.3 i direktiv 2006/112/EG, i lydelsen enligt direktiv (EU) 2018/1910.

8 d §

Om den beskattningsbara person som avses i 8 § 3 byts ut mot en annan beskattningsbar person inom 12 månader från det att varan kom till Sverige, ska varan inte anses förvärvad enligt 2 § 3, om

1. övriga villkor i 8 § är uppfyllda, och

2. bytet registreras av den som överför varan i ett register enligt artikel 243.3 i direktiv 2006/112/EG, i lydelsen enligt direktiv (EU) 2018/1910.

8 e §

Om något av villkoren i 8 § och 8 d § upphör att vara uppfyllt inom 12 månader från det att en vara ankom till Sverige, ska varan anses förvärvad enligt 2 § 3 vid den tidpunkt då villkoret inte längre är uppfyllt.

8 f §

Om en vara som överförts enligt 8 § överlåts till någon annan än den

beskattningsbara person som avses i 8 § 3 eller 8 d § ska varan anses förvärvad enligt 2 § 3 omedelbart före överlåtelsen.

Om varan transporteras från avropslagret till ett annat land än det EU-land som den ursprungligen transporterades från ska varan anses förvärvad enligt 2 § 3 omedelbart innan transporten inleds.

Om varan förstörts, gått förlorad eller stulits, ska varan anses förvärvad enligt 2 § 3 den dag då varan avlägsnades eller förstördes, eller, om det är omöjligt att fastställa vilken dag detta skedde, den dag det upptäcktes att varan var förstörd eller försvunnen.

3 kap. 30 a §⁵

Från skatteplikt undantas omsättning av varor som transporteras av säljaren eller köparen eller för någons räkning från Sverige till ett annat EU-land, om

1. köparen är en beskattningsbar person eller en juridisk person som inte är en beskattningsbar person och agerar i denna egenskap i ett annat EU-land,

1. a) köparen är en beskattningsbar person eller en juridisk person som inte är en beskattningsbar person och agerar i denna egenskap i ett annat EU-land,

b) köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land och har meddelat säljaren sitt registreringsnummer, och

c) säljaren har fullgjort sin skyldighet att lämna uppgifter om leveransen i en periodisk sammanställning eller kan förklara på ett tillfredsställande sätt varför så inte skett,

2. varorna är punktskattepliktiga och förvärvaren inte är en privatperson, eller

3. varorna är nya transportmedel.

Från skatteplikt undantas en sådan överföring av vara som avses i 2 kap. 1 § andra stycket om förhållandena är sådana som anges i första stycket 1–3 i den här paragrafen.

⁵ Senaste lydelse 2016:1069.

Om köparen antingen är en juridisk person som inte är en beskattningsbar person eller en beskattningsbar person som saknar rätt till avdrag eller återbetalning motsvarande den i 10 kap. 1–4 a eller 10 kap. 9–13 §§, gäller undantaget i första stycket 1 enbart om

1. det sammanlagda beloppet för köparens unionsinterna förvärv i det EU-land som förvärvet äger rum i under kalenderåret eller det närmast föregående kalenderåret överstiger det belopp som landet har fastställt enligt artikel 3.2 i rådets direktiv 2006/112/EG, eller

2. köparen har utnyttjat en möjlighet att bli skattskyldig för sina förvärv i det EU-land som avses i 1.

Detsamma gäller om köparen är en beskattningsbar person vars förvärv avser en jordbruks-, skogsbruks- eller fiskeverksamhet som omfattas av schablonbeskattning enligt bestämmelserna i avdelning XII kapitel 2 i rådets direktiv 2006/112/EG.

Undantaget från skatteplikt i första stycket 1 eller 2 gäller inte om säljaren omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap.

5 kap.

2 §⁶

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen är omsatt inom landet, om

1. varan finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen och inte annat följer av 2 a §, 1. varan finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen och inte annat följer av 2 a § eller 2 e §,

2. varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan monteras eller installeras här av säljaren eller för dennes räkning,

3. varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan importerats till landet från en plats utanför EU av den som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 6 för att omsättas, eller

4. varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett annat EU-land till en köpare i Sverige, om

- säljarens omsättning är sådan som anges i andra stycket,
- köparen inte är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 5 för förvärvet av varan, och
- varan inte är ett nytt transportmedel.

En vara är omsatt inom landet enligt första stycket 4 endast om varan är en punktskattepliktig vara eller om värdet av säljarens sammanlagda omsättning här i landet överstiger 320 000 kronor under det löpande eller föregående kalenderåret eller om säljaren har uppfyllt de villkor som det land där transporten påbörjas har för att omsättningen inte ska anses vara gjord i det landet. I värdet av säljarens sammanlagda omsättning

ska inte värdet av punktskattepliktiga varor beaktas.

2 e §

Vid flera på varandra följande omsättningar av samma vara, med en transport av varan från ett EU-land till ett annat EU-land direkt från den första leverantören till den sista köparen i kedjan, ska transporten hänföras till den omsättning som görs till den leverantör, annan än den första, som transporterar eller låter transportera varan (mellanman).

Transporten ska dock hänföras till den omsättning som görs av mellanmannen om denne till sin leverantör har meddelat sitt registreringsnummer för mervärdesskatt i den medlemsstat som varan transporterades från.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2020.
 2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänförs till tiden före ikraftträdandet.

1.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244) dels att 35 kap. 2 § och 39 kap. 1 § ska ha följande lydelse, dels att det ska införas en ny paragraf, 39 kap. 14 a §, och närmast före 39 kap. 14 a § en ny rubrik, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

35 kap.

2 §

Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering för mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 eller 2 § ska lämna en periodisk sammanställning över

1. omsättning, förvärv och överföring av varor som transporteras mellan EU-länder, och

2. omsättning av en tjänst som är skattepliktig i det EU-land där tjänsten är omsatt om förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för förvärvet i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.²

Uppgifterna ska tas upp för den period som omfattar den tidpunkt som avses i 13 kap. 8 b § andra stycket eller 8 c § mervärdesskattelagen (1994:200).

I fråga om överföring av en vara till avropslager i ett annat EU-land enligt 2 kap. 1 c–1 i §§ mervärdesskattelagen (1994:200) ska uppgifterna tas upp för den period som omfattar den tidpunkt när överföringen gjordes. Om förhållandena därefter ändras, ska uppgift om detta lämnas utan dröjsmål.

39 kap.

1 §³

I detta kapitel finns bestämmelser om

- definitioner (2 och 2 a §§),
- generell dokumentationsskyldighet (3 §),
- dokumentationskyldighet som avser ansökan om återbetalning av eller kompensation för punktskatt (3 a §),
- dokumentationskyldighet som avser kassaregister (4–10 §§),

¹ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 11.12.2006, s. 1, Celex 32010L0088), i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2018/1910 (EUT L 311, 7.12.2018, s. 3, Celex 32018L1910).

² EUT L 347, 11.12. 2006, s. 1 (Celex 32010L0088)

³ Senaste lydelse 2013:1105.

- dokumentationsskyldighet som avser personalliggare (11–12 §§),
 - dokumentationsskyldighet som avser torg- och marknadshandel (13 §),
 - dokumentationsskyldighet som avser omsättning av investeringsguld (14 §),
 - *dokumentationsskyldighet som avser avropslager (14 a §),*
 - dokumentationsskyldighet som avser internprissättning (15–16 §§),
- och
- föreläggande (17 §).

Avropslager

14 a §

Den som överför en vara till ett avropslager i ett annat EU-land i enlighet med 2 kap. 1 c–1 i §§ mervärdesskattelagen (1994:200) ska föra ett register med de uppgifter som anges i artikel 54a.1 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Den som förvärvar en vara från ett avropslager i Sverige i enlighet med 2 a kap. 2 § 5 mervärdesskattelagen ska föra ett register med de uppgifter som anges i artikel 54a.2 i den i första stycket angivna förordningen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2020.

1.3 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2011:443) om Europeiska unionens punktskatteområde

Härigenom föreskrivs att 4 § förordningen (2011:443) om Europeiska unionens punktskatteområde ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §¹

Följande territorier, som inte ingår i unionens tullområde, ska inte ingå i Europeiska unionens punktskatteområde:

1. ön Helgoland,
2. territoriet Büsingen,
3. Ceuta,
4. Melilla,
5. Livigno,
6. *Campione d'Italia,*
7. *de italienska delarna av*

Luganosjön.

-
1. Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2020.
 2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

2 Bakgrund

Ändringarna som föreslås i denna promemoria föranleds av ändringar i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet)¹ och i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (punktskattedirektivet). Det handlar dels om ändrade regler vid gränsöverskridande handel mellan företag, såsom regler om avroplager, undantag och kedje-transaktioner, dels om ändrade regler avseende det territoriella tillämpningsområdet för Italien. Ändringar föreslås i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, och förordningen (2011:443) om Europeiska unionens punktskatteområde. Bestämmelserna ska vara genomförda och börja tillämpas den 1 januari 2020.

Gränsöverskridande handel mellan företag

Reglerna för mervärdesskatt är i stor utsträckning harmoniserade inom EU. Grunden för regelverket finns huvudsakligen i mervärdesskattedirektivet. Medlemsstaterna är skyldiga att genomföra mervärdesskattedirektivets regler i den nationella rätten. I Sverige har det skett främst genom mervärdesskattelagen.

Inom EU finns en gemensam ordning för beskattningen av varor som transporteras mellan olika EU-länder. Om nationella bestämmelser avviker från denna ordning kan det uppkomma situationer med dubbelbeskattning eller utebliven beskattning vid varuhandel mellan olika EU-länder. Huvudregeln är att beskattning ska ske i det land där omsättningen sker. Genom bestämmelserna om unionsinterna förvärv ska beskattning av köparens förvärv i stället ske i t.ex. varans destinationsland (eller i ett annat EU-land där köparen är registrerad till mervärdesskatt). I sådana fall ska beskattning inte ske i omsättningslandet. För att det ska vara fråga om ett unionsinternt förvärv ställs vissa krav. Det måste bl.a. vara fråga om en gränsöverskridande transport. Varan måste alltså fysiskt ha förflyttats mellan två medlemsländer.

För EU-handel finns krav på att specificera försäljningar mellan företag i en sammanställning (i Sverige benämnd periodisk sammanställning). Medlemsstaterna ska föra in uppgifterna som inhämtas på detta sätt i ett elektroniskt system, VIES (Value added tax Information Exchange System). Skattemyndigheterna i respektive EU-land har tillgång till informationen i VIES och kan använda den som underlag för beskattning av köparens förvärv vid EU-handel.

I april 2016 presenterade kommissionen en handlingsplan för mervärdesskatt, COM(2016) 148. I handlingsplanen redogör kommissionen för sitt framtida arbete på mervärdesskatteområdet och hur mervärdesskattesystemet ska moderniseras och reformeras. Ett område

¹ Rådets direktiv (EU) 2018/1910 av den 4 december 2018 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller harmonisering och förenkling av vissa regler i mervärdesskattesystemet för beskattning av handel mellan medlemsstaterna.

som behandlas i handlingsplanen är det slutgiltiga mervärdesskattesystemet som handlar om gränsöverskridande handel mellan företag. En övergripande princip med det nya systemet är att gränsöverskridande handel mellan företag ska beskattas på samma sätt som inhemsk handel mellan företag. Det innebär bl.a. att beskattningen ska ske i det land där köparen finns (destinationslandsprincipen) och att mervärdesskatten ska redovisas och betalas av säljaren. Enligt de nu gällande reglerna för gränsöverskridande varuhandel mellan företag så är köparen skyldig att redovisa och betala mervärdesskatten. För att underlätta för företagen och myndigheterna vill kommissionen stegvis införa det slutgiltiga mervärdesskattesystemet för gränsöverskridande handel mellan företag.

Den 4 oktober 2017 presenterade kommissionen förslag som innehöll förändringar i det första steget, COM(2017) 567, 568 och 569. Förslaget bestod av tre huvuddelar. För det första föreslog kommissionen att det nya begreppet certifierad beskattningsbar person skulle införas. Ett företag som är en certifierad beskattningsbar person skulle kunna tillämpa vissa förenklingsregler. För det andra innehöll förslaget också vissa mindre ändringar av det befintliga mervärdesskattesystemet, s.k. ”enkla lösningar”. Dessa ändringar gällde krav på registreringsnummer för mervärdesskatt vid gränsöverskridande handel, beskattning i samband med kedjetransaktioner, hantering av s.k. avropslager och krav på bevisning i samband med gränsöverskridande handel. För det tredje föreslog kommissionen att det skulle tas in en ny bestämmelse i mervärdesskattedirektivet som slog fast att beskattningen ska ske i det land där köparen är etablerad och att mervärdesskatten ska redovisas och betalas av säljaren. Under förhandlingarna ströks de delar som avsåg begreppet certifierad beskattningsbar person ur förslaget. Även det förslag till bestämmelse som slog fast att beskattning ska ske i det land där köparen är etablerad och att mervärdesskatten ska redovisas och betalas av säljaren ströks under förhandlingarna. Dessa frågor diskuteras i stället vidare inom ramen för förhandlingarna om kommissionens förslag om det slutgiltiga mervärdesskattesystemet för handel mellan medlemsstater som presenterades i maj 2018, COM(2018) 329.

I december 2018 beslutade rådet om de s.k. enkla lösningarna, dvs. de mindre ändringarna av det befintliga mervärdesskattesystemet.² Beslutet innebar ändringar i mervärdesskattedirektivet, rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (genomförandeförordningen) och rådets förordning (EU) nr 904/2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (förordningen om administrativt samarbete). När det gäller avropslager

² Rådets förordning (EU) 2018/1909 av den 4 december 2018 om ändring av förordning (EU) nr 904/2010 vad gäller utbyte av information i syfte att säkerställa en korrekt tillämpning av arrangemang för avropslager, rådets direktiv (EU) 2018/1910 av den 4 december 2018 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller harmonisering och förenkling av vissa regler i mervärdesskattesystemet för beskattning av handel mellan medlemsstaterna och rådets genomförandeförordning (EU) 2018/1912 av den 4 december 2018 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller vissa undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna transaktioner.

görs ändringar i både genomförandeförordningen och förordningen om administrativt samarbete, se närmare om dessa ändringar i avsnitt 3.

I genomförandeförordningen införs ett nytt avsnitt gällande undantag i samband med unionsinterna transaktioner (artiklarna 138–142 i mervärdesskattedirektivet) och en ny artikel 45a. I mervärdesskattedirektivet fastställs ett antal villkor för att undanta leveranser av varor från mervärdesskatt i samband med vissa gränsöverskridande transaktioner. Ett av villkoren är att varorna måste försändas eller transporteras från ett EU-land till ett annat EU-land. För att specificera och harmonisera tillämpningen av undantaget och motverka mervärdesskattebedrägerier införs i den nya artikeln två motbevisbara presumtioner gällande den gränsöverskridande transporten. I artikel 45a.3 finns en lista med olika bevismedel som är uppdelad i två olika punkter. Uppdelningen är beroende på typen av handlingar; transporthandlingar (45a.3 a) och andra handlingar (45a.3 b). I de fall säljaren sköter transporten ska denne ha två icke motstridiga bevishandlingar som anges i 45a.3 a alternativt en handling som anges i 45a.3 a tillsammans med en handling som anges i 45a.3 b. För samtliga bevismedel i listan gäller att dokumenten ska vara utfärdade av två parter som är oberoende av såväl varandra som av säljaren och förvärvaren. I de fall köparen sköter transporten ska säljaren, förutom vad som gäller enligt ovan, dessutom kunna presentera en skriftlig bekräftelse från köparen som bland annat ska intyga att varorna har transporterats av köparen. När de förutsättningar som anges i presumtionen är uppfyllda ska det antas att en gränsöverskridande transport har skett. Syftet med de nya presumptionsreglerna är att erbjuda en praktisk lösning för företagen för att styrka att en gränsöverskridande transport har skett. Införandet av presumptionsreglerna hindrar inte att säljaren styrker detta på annat sätt. Förordningen är direkt tillämplig i svensk rätt och medför inget behov av att ändra några svenska regler.

Territoriell tillämpning för Italien

Italien har begärt att den italienska kommunen Campione d'Italia, som är en italiensk exklav på schweiziskt territorium, och de italienska delarna av Luganosjön ska inkluderas i Europeiska unionens tullområde enligt definitionen i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen samt i det territoriella tillämpningsområdet för rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG, samtidigt som dessa territorier fortsättningsvis lämnas utanför det territoriella tillämpningsområdet för rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Europeiska kommissionen har den 8 maj 2018 lämnat ett förslag till Europaparlamentets och rådets förordning om ändring av förordning (EU) nr 952/2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (COM(2018) 259 final). Samma dag lämnade Europeiska kommissionen även ett förslag till rådets direktiv om ändring av direktiven 2006/112/EG och 2008/118/EG vad gäller inkluderingen av den italienska kommunen Campione d'Italia och den italienska delen av Luganosjön i unionens

tullområde och i den territoriella tillämpningen av direktiv 2008/118/EG (COM(2018) 261 final). Rådet fattade beslut om dessa ändringar den 18 februari 2019. Direktivtexten har dock ännu inte publicerats i Europeiska unionens officiella tidning.

3 Avroplager

3.1 Om avroplager

Vid varuhandel mellan företag i olika EU-länder transporteras inte alltid varan direkt från säljaren till köparen. I vissa fall transporterar i stället säljaren varor till ett s.k. avroplager (på engelska: call-off stock) i ett annat EU-land där en i förväg känd köpare av varorna finns. Köparen kan sedan ta ut varor ur lagret vid behov. Äganderätten till varorna övergår från säljaren till köparen först när köparen tar ut varorna ur lagret. Det utmärkande för avroplager är att det finns en enda potentiell köpare som är känd i förväg. Det kan alltså inte vara fråga om flera möjliga köpare, även om de är kända i förväg.

3.2 Gällande rätt

3.2.1 EU-rätt

Enligt artikel 17.1 i mervärdesskattedirektivet ska en beskattningsbar persons överföring av varor från sin rörelse till en annan medlemsstat likställas med leverans av varor mot ersättning. Med överföring av varor till en annan medlemsstat avses varje försändelse eller transport av materiell lös egendom som utförs av en beskattningsbar person eller för hans räkning inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse, till en bestämmelseort utanför den medlemsstats territorium där tillgångarna befinner sig men inom unionen. Vad som avses är alltså att varan förflyttas från ett medlemsland till ett annat utan att äganderätten överläts. Leveransen (varuöverföringen) ska anses gjord i det land där varan finns när transporten påbörjas (artikel 32). Leveransen ska enligt artikel 138.2 c undantas från skatteplikt om den skulle omfattas av undantagen från skatteplikt i artikel 138.1 och artikel 138.2 a och b om den hade gjorts till en annan beskattningsbar person. En sådan varuleverans ger upphov till ett unionsinternt förvärv av varor av den beskattningsbara personen själv i den medlemsstat där transporten avslutas. Förvärvet ska beskattas i den medlemsstaten (artikel 21 och artikel 40).

En kategori överföringar som träffas av dessa regler är överföringar av varor till en annan medlemsstat för att lagras där. Genom att sådana överföringar resulterar i unionsinterna förvärv tillförsäkras en administrativ kontroll på samma sätt som försäljningar direkt till kunder. Det ska vara möjligt att kontrollera att varor som förs in från en annan medlemsstat för lagerhållning inte sedan säljs i mottagarlandet utan att någon beskattning äger rum där.

För arrangemang med avropslager i en annan medlemsstat, innebär således nuvarande regler att förflyttningen till avropslagret anses utgöra en leverans av varor mot ersättning som ska anses gjord i det land där varan finns när transporten påbörjades samt ett unionsinternt förvärv av varor mot ersättning där transporten avslutades. Leveransen är undantagen från skatteplikt i avsändarlandet men ska beskattas i mottagarlandet, dvs. i destinationslandet. Den som överför varorna måste därmed registrera sig till mervärdesskatt i destinationslandet. När varorna sedermera tas ut ur lagret av köparen sker ytterligare en leverans av varorna (artikel 14.1).

Enligt artikel 262 a ska uppgifter om varuleveranser i form av överföringar enligt artikel 138.2 c lämnas i en sammanställning (i Sverige benämnd periodisk sammanställning).

3.2.2 Svensk rätt

I svensk rätt återfinns mervärdesskattedirektivets reglering om varuöverföringar (artikel 17.1) i 2 kap. 1 § andra stycket ML. En överföring av en vara till ett annat EU-land ska likställas med en omsättning av varan om

- varan transporteras av en beskattningsbar person eller för dennes räkning från en verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver inom EU,

- överföringen görs för dennes verksamhet, och

- överföringen ska beskattas som unionsinternt förvärv i det andra EU-landet.

En överföring av varor från Sverige till ett annat EU-land genom ett arrangemang med avropslager behandlas därmed som en omsättning enligt ML. Denna omsättning kan undantas från beskattning enligt 3 kap. 30 a § andra stycket ML.

På motsvarande sätt utgör en överföring av varor från ett annat EU-land till ett avropslager i Sverige ett unionsinternt förvärv enligt bestämmelserna om överföring av varor i 2 a kap. 2 § 3 och 7 § ML. Förvärvet är skattepliktigt här enligt 3 kap. 1 § tredje stycket ML. Den som har fört över varorna måste därmed vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige för att kunna deklarerat förvärvet. När varorna sedermera tas ut ur lagret av köparen uppstår ytterligare en omsättning, 2 kap. 1 § 1 ML.

Enligt 35 kap. 2 § första stycket 1 skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, ska den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering till mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 eller 2 §§ SFL lämna en periodisk sammanställning över omsättning, förvärv och överföring av varor som transporteras mellan EU-länder. Skatteverket får enligt 7 kap. 5 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261) meddela föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas i en periodisk sammanställning. Sådana föreskrifter får innehålla bestämmelser om att en periodisk sammanställning ska lämnas även för varuöverföringar för vilka det inte finns någon redovisningsskyldighet. I fråga om varuöverföringar har Skatteverket meddelat föreskrifter om periodisk sammanställning som, med vissa undantag, föreskriver att uppgift ska lämnas om överföring av varor från Sverige till ett annat EU-land när överföringen görs inom ramen för en yrkesmässig verksamhet som bedrivs inom EU och den som överför

varorna är registrerad till mervärdesskatt för verksamheten i det land dit varorna förs (SKVFS 2009:38, ändrade genom SKVFS 2010:23).

3.3 Regler om avropslager införs

Promemorians förslag: Förenklingsregler om överföring av varor till avropslager införs. Överföringen i sig ska inte anses som en omsättning. Det är i stället först när varorna överläts till köparen som en omsättning och ett unionsinternt förvärv ska uppstå. En ny registerskyldighet införs för den som överför varor till avropslager i ett annat EU-land samt den som köper varor från ett avropslager i Sverige.
Ändringen träder i kraft den 1 januari 2020.

Skälen för promemorians förslag: Genom en ny artikel i mervärdesskattedirektivet regleras beskattning av arrangemang med avropslager i ett annat EU-land (artikel 17a). Artikeln innebär att överföring och försäljning av varor genom arrangemang med avropslager ska utlösa beskattning endast vid en tidpunkt; när varorna tas ur lagret och äganderättsövergången till köparen sker. Det ska därmed inte krävas någon redovisning av mervärdesskatt i samband med att varorna transporteras till köparens land. Säljaren behöver därför inte registrera sig till mervärdesskatt i köparens land. För att få tillämpa dessa regler måste säljaren känna till den avsedda köparens identitet redan vid transporttillfället och lämna uppgifter om denne i den periodiska sammanställningen. Varorna kan ligga kvar i avropslaget i högst tolv månader. De nya reglerna syftar till en enklare och mer enhetlig hantering av avropslager inom EU.

Om samtliga villkor i artikel 17a är uppfyllda ska en överföring till ett avropslager inte likställas med en leverans av varor mot ersättning enligt artikel 17.1 i mervärdesskattedirektivet. I direktivet finns även regler för vad som ska gälla om något inträffar så att villkoren inte längre uppfylls. Om något av villkoren upphör att vara uppfyllda ska en överföring av varor anses ske vid den tidpunkt då villkoret i fråga inte längre är uppfyllt. Det är då alltså fråga om en konstruktion med en fiktiv leverans som ska anses ske vid den tidpunkt då villkoret i fråga inte längre är uppfyllt. Den som transporterar varor till ett avropslager kan därmed behöva redovisa en överföring som jämförelse med omsättning under tiden varorna ligger i lagret, till exempel om tidsgränsen på 12 månader passerar utan att någon överlåtelse sker.

Genomförandet av artikel 17a i mervärdesskattedirektivet kräver nya regler i såväl 2 kap. ML som 2 a kap. ML.

Omsättning

I fråga om varor som transporteras från Sverige till ett avropslager i ett annat EU-land är det viktigt att avgöra när en omsättning av vara ska anses ske. Genom 2 kap. 1 § andra stycket tredje strecksatsen ML är en överföring av varor från Sverige till annat EU-land likställd med omsättning av varor endast i de fall överföringen ska beskattas som unionsinternt förvärv i det andra EU-landet. Den nuvarande regleringen

innebär alltså att en överföring inte utgör någon beskattningsbar transaktion i Sverige om den inte ska beskattas som unionsinternt förvärv i det andra EU-landet.

Enligt de nya förenklingsreglerna om avropslager i mervärdesskattedirektivet utgör inte överföringen till avropslagret en beskattningsbar transaktion varken i avsändarlandet eller destinationslandet. Den beskattningsbara transaktionen sker först då avrop sker, det vill säga då varorna tas från lagret och äganderätten övergår till den avsedda förvärvaren. Som framgått ovan kan det dock uppstå situationer då en fiktiv leverans ska anses ske på grund av att något av villkoren för arrangemanget med avropslager inte längre är uppfyllt. I dessa fall ska överföringen beskattas som ett unionsinternt förvärv i mottagarlandet utfört av den som transporterar varan. Det innebär i sin tur att överföringen från Sverige ska anses vara en omsättning. Reglerna i 2 kap. ML behöver därför kompletteras med specifika bestämmelser om överföring av varor till avropslager i ett annat EU-land. De nya paragraferna 2 kap. 1 c–1 i §§ ML föreslås därför.

I föreslagna 2 kap. 1 c § ML anges kraven för att en överföring till ett avropslager i ett annat EU-land inte ska anses utgöra en omsättning. Det är i stället enligt 2 kap 1 d § ML när försäljningen från avropslagret sker som säljaren ska anses ha gjort en från skatteplikt undantagen omsättning, om det sker inom 12 månader. Regler om s.k. fiktiv leverans finns i föreslagna 2 kap. 1 e, h och i §§ ML. Direktivets möjlighet till återtransport och möjlighet att sätta en annan förvärvare i den avsedda förvärvarens ställe införs också (2 kap. 1 f och g §§ ML).

Förenklingsreglerna i fråga utgör en valmöjlighet för den som överför varor till ett avropslager i ett annat EU-land. Den som bedömer att det är mer gynnsamt att fortsätta tillämpa den ordning som gäller idag kan alltså fortsätta att göra det och omfattas då inte av de nya reglerna.

Unionsinternt förvärv

I fråga om varor som överförs från ett annat EU-land till ett avropslager i Sverige behövs bestämmelser i 2 a kap. gällande vad som avses med unionsinternt förvärv och när ett unionsinternt förvärv ska anses ske.

Överföringen i sig ska inte anses utgöra ett unionsinternt förvärv, förutsatt att villkoren för ett arrangemang med avropslager är uppfyllda. Däremot kan en fiktiv leverans utlösas om något av villkoren brister, till exempel om varan blir liggande i lagret längre än 12 månader. En sådan fiktiv leverans innebär också att den som överför varan ska anses ha gjort ett unionsinternt förvärv vid den tidpunkt då villkoret inte längre är uppfyllt. För att kunna avgöra om ett unionsinternt förvärv har skett på grund av överföringen krävs på motsvarande sätt som i 2 kap. 1 c–1 i §§ ML specifika regler för överföring av varor till Sverige från ett annat EU-land. Detta föreslås i 2 a kap. 8 § och 2 a kap. 8 a–8 f §§ ML.

I enlighet med artikel 17a.3 b i mervärdesskattedirektivet ska ett unionsinternt förvärv ske när någon tar en vara ur ett avropslager. En ny bestämmelse bör därför införas i ML. En ny punkt 5 i 2 a kap. 2 § ML föreslås med innebörden att det sker ett unionsinternt förvärv om någon förvärvar en vara ur ett avropslager i Sverige.

En ny registerskyldighet

I den nya punkten 3 i artikel 243 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs ett krav på att varje beskattningsbar person som överför varor till ett avropslager i ett annat EU-land ska föra ett register så att skattemyndigheterna kan kontrollera att artikel 17a i mervärdesskattedirektivet tillämpas korrekt. Dessutom anges att varje beskattningsbar person till vilken varor levereras genom ett sådant arrangemang ska föra register över dessa varor. I en ny artikel 54a i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (genomförandeförordningen) regleras vilka uppgifter registret ska innehålla. Syftet med det nya kravet på registerföring är att säkerställa att skattemyndigheterna ska kunna göra en lämplig uppföljning av varorna som överförs till ett avropslager i ett annat EU-land.

En reglering som motsvarar den nya punkten 3 i artikel 243 bör införas som en ny bestämmelse om skyldighet att föra register över varor i avropslager i 39 kap. 14 a § SFL. Bestämmelserna i artikel 54a i genomförandeförordningen om vad registret ska innehålla är direkt tillämpliga och föranleder inte någon lagändring. Artikeln i fråga ger alltså registerskyldigheten materiellt innehåll. Hänvisningar till artikelns vid varje tid gällande lydelse säkerställer att ändringar i förordningen får omedelbart genomslag. Det bedöms ändamålsenligt att använda en dynamisk hänvisningsteknik i 39 kap. 14 a § SFL.

Uppgifter i den periodiska sammanställningen

I den nya punkten 2 i artikel 262 i mervärdesskattedirektivet finns ett krav på att den som överför varor till ett avropslager i ett annat EU-land ska lämna uppgifter om den avsedda förvärvaren i sammanställningen (i Sverige benämnd den periodiska sammanställningen). Vidare ska uppgift lämnas i sammanställningen om eventuella ändringar av de inlämnade uppgifterna. Kravet på uppgiftslämnande syftar till att skattemyndigheterna ska kunna göra lämpliga uppföljningar av överföringarna i fråga. Vid överföringar av varor till ett avropslager i ett annat EU-land kommer således uppgift i den periodiska sammanställningen behöva lämnas både vid överföringen till avropslagret och därefter vid den senare försäljningen av varan från avropslagret.

Eftersom 35 kap. 2 § första stycket 1 SFL redan innehåller ett krav på att överföring av varor som transporteras mellan EU-länder ska anges i periodisk sammanställning finns det inte behov av någon lagändring för att genomföra den nya punkten 2 i artikel 262 i mervärdesskattedirektivet. Med stöd av redan befintlig lagreglering kan Skatteverket föreskriva att uppgift ska lämnas om den avsedda förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt i enlighet med artikel 262.2. Det befintliga kravet på uppgiftslämnande får även anses innefatta ett krav på att lämna uppgift om ändringar av lämnade uppgifter. Om detta behöver tydliggöras görs det lämpligen inom ramen för Skatteverkets föreskrifter.

I paragrafens andra stycke anges att uppgifterna ska tas upp för den period som omfattar den tidpunkt som avses i 13 kap. 8 b § andra stycket eller 8 c § ML. Ett tredje stycke behövs för att reglera tidpunkten för när

en överföring till ett avropslager i ett annat EU-land ska tas upp i den periodiska sammanställningen. En sådan uppgift ska lämnas för den period som omfattar den tidpunkt som överföringen gjordes. I samma stycke bör också anges att uppgift om eventuella ändringar av förhållandena ska lämnas utan dröjsmål.

Förordningsändringar om avropslager som träder i kraft den 1 januari 2020

I rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (genomförandeförordningen) införs en ny artikel 54a gällande vilka uppgifter det register som avses i artikel 243.3 i mervärdesskattedirektivet ska innehålla. Det gäller vilka uppgifter som ska dokumenteras enligt den nya registerskyldigheten för den som överför varor till ett avropslager i ett annat EU-land och den som köper varor från ett avropslager.

I rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (förordningen om administrativt samarbete) ändras artikel 21.2 om automatiserad åtkomst till information på så sätt att informationsutbytet mellan skattemyndigheterna även ska omfatta vissa uppgifter om överföring av varor till avropslager som ska redovisas i sammanställningen (i Sverige benämnd periodiska sammanställningen) enligt artikel 262.2 i mervärdesskattedirektivet. Förordningarna är direkt tillämpliga i medlemsstaterna den 1 januari 2020 och medför inget behov av ny lagstiftning.

Lagförslag

Förslaget föranleder införandet av de nya paragraferna 2 kap. 1 c–1 i §§ och 2 a kap. 8–8 f §§ ML samt 39 kap. 14 a § SFL. Det föranleder även ändringar i paragraferna 2 a kap. 2 § ML samt 35 kap. 2 § och 39 kap. 1 § SFL.

4 Undantag från skatteplikt vid leveranser av varor till andra EU-länder

4.1 Gällande rätt

4.1.1 EU-rätt

Mervärdesskattedirektivet ställer upp vissa krav för försäljning av varor utan mervärdesskatt till ett annat EU-land. I artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet anges bl.a. att köparen ska vara en beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar person som agerar i denna egenskap i ett annat EU-land. Det har dock saknats ett uttryckligt krav på att köparen ska vara registrerad till mervärdesskatt. EU-domstolen har i flera avgöranden uttalat att köparens registreringsnummer för mervärdesskatt endast är ett formellt krav som inte i sig påverkar säljarens rätt till undantag om de

materiella villkoren för en unionsintern leverans är uppfyllda. Medlemsstaterna kan därmed inte vägra säljaren undantag från skatteplikt endast på grund av att köparen inte är registrerad till mervärdesskatt (domarna i mål C-273/11, Mecsek-Gabona, C-587/10, VSTR och C-24/15, Plöckl).

Vid gränsöverskridande varuhandel inom EU finns det krav på att lämna uppgifter om handeln i en sammanställning (i Sverige benämnd periodisk sammanställning). Uppgifterna är viktiga för skattemyndigheternas kontroll av varuflödena mellan länderna. Enligt artikel 262 i mervärdesskattedirektivet ska varje beskattningsbar person som är registrerad till mervärdesskatt lämna in en sammanställning med bland annat uppgifter om de mervärdesskatteregistrerade förvärvare som den beskattningsbara personen har levererat varor till enligt artikel 138.1. Artikel 263 innehåller bestämmelser om när sammanställningen ska lämnas in. I artikel 264 finns angivet vilka uppgifter sammanställningen ska innehålla. Kravet på uppgiftslämnande i sammanställningen är ett formellt krav och brister i det avseendet påverkar inte i sig säljarens rätt till undantag från skatteplikt. Om de materiella villkoren för en unionsintern leverans är uppfyllda kan säljaren således inte nekas undantaget på grund av brister gällande sammanställningen.

4.1.2 Svensk rätt

Kraven för säljarens undantag i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet motsvaras i svensk rätt av 3 kap. 30 a § första stycket 1 ML. Omsättningar av varor kan vara undantagna från skatteplikt om varorna transporteras av säljaren eller köparen eller för deras räkning från Sverige till ett annat EU-land förutsatt att köparen är en beskattningsbar person eller en juridisk person som inte är en beskattningsbar person och agerar i denna egenskap i ett annat EU-land. Köparens registreringsnummer för mervärdesskatt är normalt ett nödvändigt led för att visa att dessa förutsättningar för att tillämpa undantaget från skatteplikt är uppfyllda. I 3 kap. 30 a § första stycket 1 ML finns dock inte något uttryckligt krav på att köparen ska vara registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land. Det kan därmed finnas situationer när undantaget från skatteplikt är tillämpligt trots att köparen saknar registreringsnummer för mervärdesskatt om säljaren på annat sätt kan visa att köparen är en beskattningsbar person eller en juridisk person som inte är en beskattningsbar person och agerar i denna egenskap i ett annat EU-land.

Reglerna om periodisk sammanställning finns i 35 kap. SFL. Det följer av 35 kap. 2 § SFL att den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering för mervärdesskatt ska lämna en periodisk sammanställning över bland annat omsättning, förvärv och överföring av varor som transporteras mellan EU-länder. Brister som rör den periodiska sammanställningen kan enligt 48 kap. SFL leda till att Skatteverket utfärdar ett föreläggande och tar ut en förseningsavgift men påverkar inte i sig säljarens rätt till undantag när förutsättningarna i 3 kap. 30 a första stycket 1 ML är uppfyllda.

4.2 Skärpta krav för undantaget från skatteplikt

Promemorians förslag: Kraven för säljarens undantag från skatteplikt vid leveranser av varor till andra EU-länder skärps genom att det införs krav på att köparen ska vara registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land och att köparen har meddelat registreringsnumret till säljaren samt att säljaren har lämnat korrekta uppgifter i den periodiska sammanställningen.

Ändringen träder i kraft den 1 januari 2020.

Skälen för promemorians förslag: Undantaget från skatteplikt för unionsintern varuhandel kan idag bli tillämpligt även om köparen saknar ett registreringsnummer för mervärdesskatt. Undantaget kan också bli tillämpligt även om säljaren inte lämnat uppgift om leveransen i en sammanställning (i Sverige benämnd periodisk sammanställning). Genom de nya reglerna i direktivet, som ska tillämpas från den 1 januari 2020, ändras artikel 138.1 som anger villkoren för säljarens undantag från skatteplikt. Förutom redan gällande villkor om köparens status har i artikel 138.1 lagts till ett uttryckligt krav på att köparen ska ha ett registreringsnummer för mervärdesskatt i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår. Köparen ska också ha meddelat säljaren detta registreringsnummer. Dessutom har det införts ett krav på att säljaren ska ha fullgjort skyldigheten att lämna in en sammanställning (periodisk sammanställning) som innehåller korrekta uppgifter om leveransen. Även om dessa krav inte uppfylls, ska undantaget tillämpas om säljaren vederbörligen kan motivera bristerna på ett tillfredsställande sätt. Syftet med de nya kraven är att minska risken för skatteundandragande. Registreringsnumret och den periodiska sammanställningen är viktiga för att kunna kontrollera att beskattning sker hos förvärvaren.

För att anpassa de svenska reglerna till dessa ändringar i mervärdesskattedirektivet föreslås att ändringar görs i 3 kap. 30 a § ML. Förslaget innebär skärpta krav för undantaget från skatteplikt i enlighet med ändringarna i mervärdesskattedirektivet.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändring i 3 kap. 30 a § ML

5 Omsättningsland och kedjetransaktioner

5.1 Gällande rätt

5.1.1 EU-rätt

Omsättningsland

Vid leverans av varor med transport anges i artikel 32 första stycket mervärdesskattedirektivet att platsen för leveransen (omsättningen) ska

anses vara den plats där varan befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avgår.

När varan inte försänds eller transporteras, följer av artikel 31 i mervärdesskattedirektivet att platsen för leveransen ska anses vara den plats där varan befinner sig vid den tidpunkt då leveransen äger rum.

Vid gränsöverskridande varuhandel mellan EU-länder tillämpas en ordning som innebär att det, i stället för leveransen, är förvärvet som beskattas. Transaktionen är i dessa fall undantagen från skatteplikt i avsändarlandet och beskattas i stället som ett s.k. unionsinternt förvärv i varans destinationsland eller det land där köparen är registrerad till mervärdesskatt (artikel 40 och 41 i mervärdesskattedirektivet). Detta innebär att det vid gränsöverskridande handel mellan beskattningsbara personer inte tas ut någon mervärdesskatt i avsändarlandet eftersom omsättningen i det landet är undantagen från mervärdesskatt. I stället beskattas förvärvet hos köparen i destinationsmedlemsstaten som ett s.k. unionsinternt förvärv.

En av förutsättningarna för att ett unionsinternt förvärv ska föreligga är att varan transporteras till en förvärvare i en annan medlemsstat än den som transporten avgick ifrån, artikel 20 i mervärdesskattedirektivet. Transporten måste dessutom utföras av säljaren eller förvärvaren eller för någondera av dessas räkning. En spegelbild till denna bestämmelse finns i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet där förutsättningarna för undantag från skatteplikt i det land där omsättningen har skett anges.

Kedjetransaktioner

En kedjetransaktion är flera på varandra följande leveranser (omsättningar) av samma vara, mellan tre eller flera parter, med endast en transport av varan. Det är således minst tre parter inblandade i en kedjetransaktion.

När det gäller s.k. trepartshandel finns särskilda bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (artikel 42, 141 och 197). Med trepartshandel avses en varutransaktion som involverar tre olika parter som ska vara registrerade till mervärdesskatt i tre olika EU-länder. Varan ska skickas direkt från den första parten/landet till den sista parten/landet i kedjan. I dessa fall finns förenklingsregler för att den mellanliggande partens förvärv ska undantas från mervärdesskatt.

För sådana kedjetransaktioner som inte direkt omfattas av reglerna om trepartshandel finns inga särskilda bestämmelser. Enligt praxis från EU-domstolen gäller att när två på varandra följande leveranser görs avseende samma varor, med en enda transport av dessa varor inom EU, kan denna transport bara hänföras till den ena av dessa leveranser. Det är endast denna leverans som kan utgöra en undantagen unionsintern leverans. (C-245/04, EMAG Handel Eder).

EU-domstolen har också slagit fast att när två på varandra följande leveranser av samma vara utförs mellan olika beskattningsbara personer, och det rör sig om en enda transport inom unionen, ska svaret på frågan om transporten ska hänföras till den första eller andra leveransen baseras på en helhetsbedömning (C-430/09, Euro Tyre Holding och C-587/10, VSTR). Gällande gränsöverskridande kedjetransaktioner vid s.k. hämtköp har EU-domstolen uttalat att när äganderätten till varorna övergår till den

tredje parten i kedjan innan varorna lämnar avgångslandet kan den gränsöverskridande transporten inte hänföras till det första transaktionsledet utan ska hänföras till den andra transaktionen (C-386/16, Toridas och C-628/16, Kreuzmayr). EU-domstolen har därefter i ett mål om en gränsöverskridande kedjetransaktion med punktskattepliktiga varor hänvisat till sitt tidigare resonemang i bland annat C-386/16, Toridas (C-414/17, Arex).

5.1.2 Svensk rätt

Omsättningsland

Mervärdesskatt ska enligt mervärdesskattelagen betalas för såväl viss omsättning av varor som för unionsinterna förvärv, 1 kap, 1 § första stycket 1 och 2 ML.

I fråga om när en omsättning ska anses ha skett inom landet anges i 5 kap. 2 § första stycket 1 ML huvudregeln för omsättning med transport. En vara som enligt avtalet mellan säljaren och köparen ska transporteras till köparen är omsatt inom landet, om varan finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen och annat inte följer av 5 kap. 2 a § ML.

När varan inte transporteras är den enligt 5 kap. 3 § ML omsatt inom landet om den finns här då den tas om hand av köparen.

Bestämmelserna om unionsinterna förvärv finns i 2 a kap. ML. Av dessa följer att ett unionsinternt förvärv som huvudregel förutsätter att en gränsöverskridande transport av varan skett till Sverige från ett annat EU-land, dvs. transporten ska vara avslutad i Sverige för att beskattning ska kunna ske här. Säljarens undantag från skatteplikt vid unionsintern omsättning regleras i 3 kap. 30 a § första stycket 1 ML.

Kedjetransaktioner

De särskilda reglerna för s.k. trepartshandel finns i 2 a kap. 6 § tredje stycket ML, 3 kap. 30 b § ML och 1 kap. 2 § första stycket 4 ML. Genom dessa förenklingsregler genomförs de artiklar i direktivet som innebär att den mellanliggande partens förvärv i vissa fall ska undantas från mervärdesskatt (artikel 42, 141 och 197 i mervärdesskattedirektivet).

I likhet med mervärdesskattedirektivet saknas det i ML särskilda bestämmelser för kedjetransaktioner som inte omfattas av reglerna om trepartshandel. Med ledning av EU-domstolens praxis får därför en bedömning i varje enskilt fall göras för att avgöra till vilken omsättning i kedjan som den gränsöverskridande transporten ska hänföras. Det är endast denna omsättning som kan utgöra en unionsintern omsättning. Övriga led i kedjan utgör i enlighet med EU-domstolens praxis lokala omsättningar.

5.2 En bestämmelse om omsättningsland vid kedjetransaktioner införs

Promemorians förslag: Vid gränsöverskridande kedjetransaktioner inom EU kan transporten endast hänföras till en av omsättningarna i kedjan. När en mellanman transporterar eller låter transportera varorna ska transporten hänföras till den omsättning som görs till mellanmannen. Om mellanmannen har meddelat sin leverantör sitt registreringsnummer för mervärdesskatt i det EU-land som varan transporterades från ska dock transporten hänföras till den omsättning som görs av mellanmannen.

Ändringen träder i kraft den 1 januari 2020.

Skälen för promemorians förslag: Med kedjetransaktioner avses på varandra följande omsättningar av varor som är föremål för en enda gränsöverskridande transport. Vid kedjetransaktioner kan transporten endast hänföras till en av omsättningarna i kedjan. Den omsättning som transporten hänförs till kan utgöra en unionsintern omsättning, som undantas från skatteplikt förutsatt att övriga villkor för detta är uppfyllda.

För att uppnå en mer enhetlig tillämpning inom EU i fråga om beskattning av kedjetransaktioner har en ny artikel i mervärdesskattedirektivet beslutats, artikel 36a. Den nya artikeln reglerar vilken av leveranserna i en kedjetransaktion som den gränsöverskridande transporten ska hänföras till. Den leverans som transporten hänförs till utgör leverans med transport enligt artikel 32 i mervärdesskattedirektivet. Övriga led i kedjetransaktionen ska i stället betraktas som leveranser utan transport enligt artikel 31 i mervärdesskattedirektivet.

Den nya artikeln är tillämplig på kedjetransaktioner där en *förmedlande verksamhetsutövare* står för transporten. I artikeln anges att med begreppet förmedlande verksamhetsutövare menas en leverantör i kedjan annan än den första leverantören i kedjan, som försänder eller transporterar varorna, antingen själv eller genom en tredje part för dennes räkning. Det är alltså en part som också kan benämnas en mellanman. Det behövs inte någon regel för de fall när transporten görs på uppdrag av den första leverantören i kedjan. Transporten kan i dessa fall endast hänföras till den första leveransen. Det behövs inte heller någon regel för de fall då transporten görs på uppdrag av den sista beskattningsbara personen i kedjan. Transporten kan då endast hänföras till leveransen till den beskattningsbara personen.

I den nya artikeln är utgångspunkten att den gränsöverskridande transporten ska anses knuten till leveransen till den förmedlande verksamhetsutövaren (fortsättningsvis mellanmannen), dvs. den transaktion som denne gör i egenskap av köpare. Om mellanmannen har meddelat leverantören ett registreringsnummer för mervärdesskatt som mellanmannen har i avsändarlandet ska dock transporten anses knuten till leveransen från mellanmannen, dvs. transaktionen som mellanmannen gör i egenskap av säljare. Det blir alltså en eventuell kommunikering från mellanmannen till dennes leverantör som avgör vilken av omsättningarna som transporten ska anses knuten till.

Artikeln innehåller ett uttryckligt undantag för sådana situationer som omfattas av artikel 14a i mervärdesskattedirektivet. Artikel 14a i mervärdesskattedirektivet gäller när en beskattningsbar person möjliggör leverans av varor genom användning av ett elektroniskt gränssnitt, såsom en marknadsplats, en plattform, en portal eller liknande (från och med den 1 januari 2021). Sådana situationer omfattas alltså inte av den nya artikeln om omsättningsland vid kedjetransaktioner.

Det är endast unionsinterna transaktioner som omfattas, dvs. inte export från EU eller import till EU.

Artikeln innehåller inte någon begränsning gällande hur många parter som är inblandade i kedjetransaktionen.

Med anledning av ändringarna i mervärdesskattedirektivet föreslås att en ny paragraf införs, 5 kap. 2 e § ML, som motsvarar den nya artikeln i mervärdesskattedirektivet. Den nya paragrafen ska alltså endast reglera sådana kedjetransaktioner där en mellanman ansvarar för transporten och bestämma vilken av mellanmannens transaktioner som den gränsöverskridande transporten ska hänföras till. Även i mervärdesskattelagen bör den frågan avgöras av om mellanmannen kommunicerat ett registreringsnummer för mervärdesskatt i avsändarlandet eller inte. Eftersom artikel 14a i mervärdesskattedirektivet ska tillämpas först från och med den 1 januari 2021 föranleder detta undantag i artikeln i nuläget inte någon lagstiftning.

För att förtydliga vilka effekter en tillämpning av den nya paragrafen får i olika situationer redovisas nedan några exempel.

Exempel 1

Ett svenskt företag, A, säljer varor till ett annat svenskt företag, B, som säljer vidare varorna till det danska företaget C. B är registrerat för mervärdesskatt i både Sverige och Danmark. Varorna avgår från Sverige. B står för transporten som görs direkt från A till C. B anger sitt danska registreringsnummer till A.

Enligt föreslagna 5 kap. 2 e § första stycket ML är det omsättningen från A till B som den gränsöverskridande transporten ska hänföras till. Omsättningen utgör därmed en sådan omsättning med transport som avses i 5 kap. 2 § första stycket 1 ML. Omsättningslandet är Sverige eftersom varorna befann sig här när transporten påbörjades. Om förutsättningarna enligt 3 kap. 30 a § första stycket 1 ML är uppfyllda kan A:s omsättning till B vara undantagen från skatteplikt som en unionsintern försäljning.

Exempel 2

Samma förutsättningar som i exemplet ovan, men B anger i stället sitt svenska registreringsnummer för mervärdesskatt till A.

Eftersom B kommunicerat sitt svenska registreringsnummer för mervärdesskatt till A är det enligt föreslagna 5 kap. 2 e § andra stycket ML omsättningen från B till C som transporten ska hänföras till och som ska utgöra en sådan omsättning med transport som avses i 5 kap. 2 § första stycket 1 ML. Omsättningen från A till B ska anses vara en lokal omsättning som enligt 5 kap. 3 § ML ska beskattas i Sverige eftersom

varan fanns här då den togs om hand av köparen. Omsättningslandet för leveransen från B till C är Sverige eftersom varan fanns här då transporten påbörjades. Om förutsättningarna enligt 3 kap. 30 a § ML är uppfyllda kan B:s omsättning till C vara undantagen från skatteplikt som en unionsintern omsättning.

Exempel 3

Det svenska företaget D är involverat i en kedjetransaktion med finska företaget E, tyska företaget F och polska företaget G. Varorna befinner sig hela tiden i Sverige, dvs. ingen gränsöverskridande transport sker.

Eftersom inte någon gränsöverskridande transport sker blir inte föreslagna 5 kap. 2 e § ML tillämplig. Samtliga omsättningar har gjorts i Sverige.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändring i 5 kap. 2 § första stycket 1 ML och införande av en ny paragraf, 5 kap. 2 e § ML.

6 Territoriella tillämpningsområden

6.1 Gällande rätt

6.1.1 EU-rätt

Av artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen framgår att till unionens tullområde hör bl.a. Republiken Italiens territorium, utom kommunerna Livigno och Campione d'Italia och de italienska delar av Luganosjön som är belägna mellan stranden och den politiska gränsen för området mellan Ponte Tresa och Porto Ceresio.

Av artikel 5 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG framgår att direktivet inte ska tillämpas på vissa territorier bl.a. Campione d'Italia och de italienska delarna av Luganosjön. Vidare framgår att de territorierna inte ingår i unionens tullområde.

Av artikel 6 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt framgår att direktivet inte ska tillämpas på vissa territorier bl.a. Campione d'Italia och de italienska delarna av Luganosjön. Även av denna artikel framgår att de territorierna inte ingår i unionens tullområde.

6.1.2 Svensk rätt

I 1 kap. 10 b § ML regleras definitionen av ett tredje territorium d.v.s. de territorier som inte ingår i Europeiska unionens mervärdesskatteområde. Av denna bestämmelse framgår att Campione d'Italia och de italienska

delarna av Luganosjön definieras som ett tredje territorium som inte ingår i unionens tullområde.

Av 4 § förordningen (2011:443) om Europeiska unionens punktskatteområde framgår att Campione d'Italia och de italienska delarna av Luganosjön är territorier som inte ingår i Europeiska unionens punktskatteområde och i Europeiska unionens tullområde.

6.2 Definitionen av ett tredje territorium justeras

Promemorians förslag: Definitionen av ett tredje territorium i mervärdesskattelagen justeras så att den italienska kommunen Campione d'Italia och de italienska delarna av Luganosjön ingår i Europeiska unionens tullområde.

Skälen för promemorians förslag: Europeiska kommissionen har efter begäran från Italien föreslagit att den italienska kommunen Campione d'Italia och de italienska delarna av Luganosjön inkluderas i Europeiska unionens tullområde eftersom de historiska skäl som låg till grund för uteslutandet av dessa områden, såsom deras isolering och ekonomiska nackdelar, inte längre är tillämpliga. Territorierna lämnas dock även fortsättningsvis utanför Europeiska unionens mervärdesskatteområde, eftersom det är av avgörande betydelse för att upprätthålla likvärdiga konkurrensförhållanden mellan ekonomiska aktörer som är etablerade i Schweiz och i den italienska kommunen Campione d'Italia, genom tillämpning av en lokal indirekt beskattning i enlighet med det schweiziska systemet för mervärdesskatt.

Rådet har den 18 februari 2019 beslutat att ändra mervärdesskattedirektivet i enlighet med förslaget. Definitionen av ett tredje territorium bör till följd av detta ändras i 1 kap. 10 b § ML.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändring i 1 kap. 10 b § ML.

6.3 Det territoriella tillämpningsområdet ändras

Promemorians förslag: Förordningen om Europeiska unionens punktskatteområde ändras så att den italienska kommunen Campione d'Italia och de italienska delarna av Luganosjön ingår i Europeiska unionens punktskatteområde.

Skälen för promemorians förslag: Av samma skäl som anges i 6.2 har Europeiska kommissionen föreslagit att den italienska kommunen Campione d'Italia och de italienska delarna av Luganosjön inkluderas i Europeiska unionens punktskatteområde.

Eftersom rådet har beslutat att ändra punktskattedirektivet i enlighet med förslaget bör det territoriella tillämpningsområdet även ändras i 4 § förordningen om Europeiska unionens punktskatteområde.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändring i 4 § förordningen om Europeiska unionens punktskatteområde.

7 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: Lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2020. När det gäller ändringarna i mervärdesskattelagen ska äldre bestämmelser fortfarande gälla för mervärdesskatt som hänför sig till tid före ikraftträdandet. I fråga om ändringarna i förordningen om Europeiska unionens punktskatteområde ska äldre bestämmelser fortfarande gälla för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Skälen för förslaget: Av artikel 2 i rådets direktiv (EU) 2018/1910 framgår att de nya bestämmelserna ska tillämpas av medlemsstaterna från och med den 1 januari 2020. Även de direktivsändringar som följer av att Italien har begärt att den italienska kommunen Campione d'Italia och de italienska delarna av Luganosjön inkluderas i Europeiska unionens tullområde ska tillämpas från och med det datumet. Mot denna bakgrund bör de nya reglerna i mervärdesskattelagen, skatteförfarandelagen och förordningen om Europeiska unionens punktskatteområde träda i kraft den 1 januari 2020.

När det gäller bestämmelserna i mervärdesskattelagen bör äldre bestämmelser fortfarande gälla för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. I fråga om ändringarna i förordningen om Europeiska unionens punktskatteområde bör äldre bestämmelser fortfarande gälla för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. En motsvarande övergångsbestämmelse för ändringen i skatteförfarandelagen bedöms inte behövas.

8 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslagets effekter i den omfattning som är nödvändig i det aktuella lagstiftningsärendet och avseende de aspekter som ska belysas enligt 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

8.1 Mervärdesskatt vid gränsöverskridande handel

8.1.1 Syfte, alternativa lösningar och förslagets förenlighet med EU-rätten

Direktivändringarna syftar till att förbättra de nuvarande reglerna om mervärdesskatt vid gränsöverskridande handel. De föreslagna ändringarna av mervärdesskattelagen och skatteförfarandelagen syftar till att införa mervärdesskattedirektivets nya regler i svensk rätt. Reglerna i direktivet måste genomföras i nationell lagstiftning. Några alternativ till lagändringarna finns inte om de svenska reglerna ska bli förenliga med direktivet. De avsedda effekterna med harmoniserade regler kan också utebli om direktivet inte skulle genomföras i nationell lagstiftning.

Förslaget om ändring av mervärdesskattelagen och skatteförfarandelagen medför att reglerna i dessa lagar blir förenliga med EU-rätten.

8.1.2 Offentligfinansiell effekt

Ändringarna bedöms inte få någon offentligfinansiell effekt.

8.1.3 Effekter för företagen

De föreslagna ändringarna gällande avropslager, undantag från skatteplikt vid leveranser av varor till andra EU-länder samt kedjetransaktioner syftar till att förenkla företags hantering av mervärdesskatt vid gränsöverskridande handel inom EU. De tidigare reglerna har ansetts krångliga och ibland otydliga och öppnat för feltolkningar och omedveten felaktig hantering av mervärdesskatten. De föreslagna ändringarna bedöms göra reglerna tydligare och att det därför kommer att bli enklare för skattskyldiga att göra rätt.

Avropslager

Det saknas uppgifter över hur många svenska företag som levererar till avropslager i andra EU-länder och hur många företag i andra EU-länder som levererar till Sverige. Av den anledningen är det svårt att göra någon uppskattning av de aggregerade effekterna av förslaget för berörda företag, inklusive eventuella ekonomiska konsekvenser.

Hur förslaget kommer att påverka företagen och den administrativa bördan beror på hur företagen idag hanterar avropslager. För företag med avropslager som redan idag för register över bland annat vilka varor som finns i olika lager vid en given tidpunkt och när köparen gör avropet, bör ändringen inte innebära några betydande förändringar i hanteringen. Några tillägg kan dock behöva göras till det befintliga registret. För de företag som behöver upprätta ett register kan vissa merkostnader uppstå, men storleken på dessa är svåra att bedöma eftersom det inte finns några närmare krav på hur registret ska utformas.

Det kan även innebära en något ökad administrativ börda för företagen med avropslager eftersom de behöver redovisa leveransen i den periodiska sammanställningen vid två tillfällen, dels när varan överförs till avropslaget, dels när köparen i det andra medlemslandet tar ut varan.

Samtidigt behöver företaget som för över varor till ett avropslager inte längre registrera sig för mervärdesskatt i köparens land, vilket är en förenkling. Den totala effekten är därför svår att bedöma.

För företag i Sverige som köper varor från andra EU-länder som levererats till ett avropslager i Sverige bör de ändrade reglerna inte innebära några större förändringar. Skillnaden blir att företaget i sin svenska mervärdesskattedeklaration ska redovisa köpet som ett unionsinternt förvärv istället för lokalt förvärv.

Det bör noteras att de företag som anser att förenklingsreglerna inte förenklar deras gränsöverskridande handel eller beräknar att en tillämpning av dessa kommer att innebära för stora administrativa kostnader, kan välja att avstå och i stället tillämpa det nuvarande systemet med registrering för mervärdesskatt i det aktuella medlemslandet.

Undantag från skatteplikt vid leveranser av varor till andra EU-länder

De flesta företag i Sverige redovisar idag i enlighet med de krav som nu införs. I praktiken utgör också köparens registreringsnummer redan idag en nödvändig förutsättning för den gränsöverskridande handeln inom EU. Det materiella kravet som nu införs innebär därför ingen större skillnad i tillämpningen för företagen.

Skatteverket bedömer att det skatteundandragande som förslaget syftar till att försvåra är litet, och beror på kunskapsbrist snarare än fusk. Eftersom detta inte bedöms ha varit ett betydande problem för Sveriges del bedöms just detta förslag inte få några betydande effekter. För den gränsöverskridande handeln inom EU är det positivt med ett förtydligande i denna fråga så att det blir tydligt vilka regler som gäller och att förutsättningarna blir desamma för alla företag som bedriver gränsöverskridande handel inom EU.

Kedjetransaktioner

Förslaget bör innebära en förenkling för företagen, då ändringarna är avsedda att bringa klarhet och ledning där det tidigare funnits en otydlighet.

8.1.4 Effekter för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget innebär kostnader för Skatteverket för anpassningar av IT-system och för att kontrollera efterlevnaden av de nya reglerna för avropslager. Tillkommande engångsvisa kostnader beräknas till 5,6 miljoner kronor. Samtidigt bedöms förslagen förbättra Skatteverkets kontrollmöjligheter och därmed möjligheten att upptäcka felaktigheter, medvetna som omedvetna. Tillkommande kostnader för Skatteverket bör därför kunna hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Förslaget har inga konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

8.1.5 Ikraftträdande och särskilda informationsinsatser

Ändringarna i mervärdesskattelagen och skatteförfarandelagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2020. Tidpunkten för ikraftträdandet överensstämmer med den tidpunkt som gäller för genomförande av direktivet. Något behov av särskilda informationsinsatser utöver vad som normalt krävs vid regeländringar bedöms inte uppkomma.

8.1.6 Övriga effekter

Förslaget bedöms inte få några effekter på sysselsättning, inkomstfördelning, miljö, integrationen, brottsligheten, den ekonomiska jämställdheten eller den kommunala självstyrelsen.

8.2 Territoriella tillämpningsområden

Ändringen i definitionen av ett tredje territorium i 1 kap. 10 b § ML samt ändringen av det territoriella tillämpningsområdet i 4 § förordningen om Europeiska unionens punktskatteområde medför inte några offentligfinansiella effekter. Ändringen bedöms inte heller medföra några effekter för företag, myndigheter, domstolar, miljön, jämställdheten eller i övrigt.

9 Författningskommentar

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

1 kap.

10 b §

Paragrafen anger vilka territorier som inte ingår i Europeiska unionens mervärdesskatteområde. Vidare anges om territorierna ingår eller inte ingår i unionens tullområde.

Ändringen innebär att territorierna Campione d'Italia och de italienska delarna av Luganosjön ingår i unionens tullområde. De territorierna ingår fortsättningsvis inte i Europeiska unionens mervärdesskatteområde.

I *första stycket* ändras territoriernas ordningsföljd.

I *andra stycket* ändras hänvisningen till vilka territorier som ingår, respektive inte ingår, i unionens tullområde.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.

2 kap.

1 c §

Paragrafen är ny och motsvaras av artikel 17a.1 och 17a.2 i mervärdesskattedirektivet. Med avropslager brukar menas sådana lager som en i förväg känd köpare kan plocka varor från vid behov (på engelska: call-off stock). Med det nya begreppet *avropslager i ett annat EU-land* som nu införs i mervärdesskattelagen ska förstås en situation där dessutom samtliga villkor i paragrafen är uppfyllda. Om dessa villkor är uppfyllda ska överföringen av varorna till avropslaget inte anses utgöra en omsättning. I fråga om varor som förs från ett annat EU-land till ett avropslager i Sverige finns motsvarande villkor i 2 a kap. 8 § ML.

Av *andra stycket första och tredje punkten* framgår att den avsedda förvärvaren måste vara känd när transporten påbörjas. Det innebär att den som överför varan måste känna till vem den avsedda förvärvaren är och dennes registreringsnummer till mervärdesskatt i det land som varan överförs till. Det måste redan när transporten påbörjas föreligga ett avtal mellan parterna om rätten att i ett senare skede och efter ankomsten förvärva varorna från avropslaget. Av *andra stycket andra punkten* framgår att den som överför varorna varken får ha etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ha något fast etableringsställe i det land som varorna transporteras till. Av *andra stycket fjärde punkten* framgår ett krav på registerföring. Den som överför varan måste registrera överföringen i ett register enligt den nya paragrafen 39 kap. 14 a § SFL. I samma stycke framgår också ett krav på att uppgifter om överföringen och om den avsedda förvärvarens registreringsnummer till mervärdesskatt lämnas i den periodiska sammanställningen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 3.

1 d §

Paragrafen är ny och motsvaras av artikel 17a.3 a i mervärdesskattedirektivet. Enligt paragrafen gäller att om samtliga villkor i 1 c § är uppfyllda när äganderätten övergår till den avsedda förvärvaren och förvärvet sker inom 12 månader från det att varorna kom till det andra EU-landet, ska säljaren vid den tidpunkten anses ha gjort en från skatteplikt undantagen omsättning.

Paragrafen behandlas i avsnitt 3.

1 e §

Paragrafen är ny och motsvaras av 17a.4 i mervärdesskattedirektivet. Paragrafen innehåller en tidsgräns om 12 månader som varorna kan ligga kvar i lagret. Om tidsgränsen överskrids uppstår en fiktiv leverans, dvs. en överföring av varan jämställd med omsättning enligt 2 kap. 1 § andra stycket ML ska anses ske. Tidpunkten för omsättningen blir i sådana fall dagen efter 12-månadersperiodens utgång.

Paragrafen behandlas i avsnitt 3.

1 f §

Paragrafen är ny och motsvaras av artikel 17a.5 i mervärdesskattedirektivet. Paragrafen anger förutsättningarna för att återsända varan, dvs.

transportera varan tillbaka till Sverige, utan att en beskattningsbar transaktion uppkommer. Återsändandet av varan måste göras inom 12 månader från det att den ankom till det andra EU-landet och anges i ett sådant register som föreskrivs i 39 kap. 14 a § SFL, dvs. ett sådant register som den som överför varor till ett avropslager i ett annat EU-land är skyldig att föra.

Paragrafen behandlas i avsnitt 3.

I g §

Paragrafen är ny och motsvaras av artikel 17a.6 i mervärdesskattedirektivet. Ett av villkoren i 1 c § är att det ska finnas en avsedd förvärvare redan vid tidpunkten för transporten. I paragrafen finns en möjlighet att sätta någon annan i den avsedda förvärvarens ställe utan att det utlöser en fiktiv leverans, dvs. utan att en överföring av varan jämföras med omsättning enligt 2 kap. 1 § andra stycket ML ska anses ske. Detta förutsätter att övriga villkor i 1 c § är uppfyllda och att den som överför varan registrerar bytet i det register som denne är skyldig att föra enligt 39 kap. 14 a § SFL.

Paragrafen behandlas i avsnitt 3.

I h §

Paragrafen är ny och motsvaras av artikel 17a.7 första stycket mervärdesskattedirektivet. Om villkoren för överföring av en vara till avropslager i ett annat EU-land i 1 c eller 1 g § upphör att vara uppfyllda ska överföringen likställas med en omsättning av varan, dvs. en fiktiv leverans ska anses föreligga. Tidpunkten för den fiktiva leveransen ska enligt paragrafen vara när villkoret inte längre är uppfyllt.

Paragrafen behandlas i avsnitt 3.

I i §

Paragrafen är ny och motsvaras av artikel 17a.7 andra, tredje och fjärde stycket i mervärdesskattedirektivet. Paragrafen reglerar tre specifika fall av brister i villkoren i 1 c § och vid vilken tidpunkt den fiktiva leveransen ska anses ske i dessa fall, dvs. när en överföring av varan jämföras med omsättning ska anses ske.

I det *första stycket* regleras sådana fall där varan överläts till någon annan än den beskattningsbara person som avses i 1 c § andra stycket 3 eller 1 g §. Den fiktiva leveransen ska i dessa fall ske omedelbart före överlåtelsen.

I det *andra stycket* regleras sådana fall där varan transporteras från avropslaget till ett annat land än det som den ursprungligen transporterades från. Den fiktiva leveransen ska i dessa fall ske omedelbart innan transporten inleds.

I det *tredje stycket* regleras de situationer där varan förstörts, gått förlorad eller stulits. I dessa fall ska den fiktiva leveransen ske den dag då varan avlägsnades eller förstördes, eller, om det är omöjligt att fastställa vilken dag detta skedde, den dag det upptäcktes att varan var förstörd eller försvunnen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 3.

2 a kap.

2 §

I paragrafen anges vad som utgör ett unionsinternt förvärv. I *punkt 3* anges att med unionsinternt förvärv förstås att någon under de förutsättningar som anges i 7 § första stycket för över en vara från en verksamhet i ett annat EU-land till Sverige, om inte annat följer av 7 § andra stycket. Här läggs till en hänvisning till 8 och 8 b–f §§, som innebär att med unionsinternt förvärv ska inte förstås överföringar till avropslager i Sverige när villkoren i de paragraferna är uppfyllda.

Punkt 5 är ny och genomför artikel 17a.3 b i mervärdesskattedirektivet. I punkten införs ett nytt slags unionsinternt förvärv dvs. att någon i enlighet med vad som anges i 8 a § mot ersättning förvärvar en vara från ett avropslager i Sverige.

Paragrafen behandlas i avsnitt 3.

8 §

Paragrafen är ny och motsvaras av artikel 17a.1 och 17a.2 i mervärdesskattedirektivet. Innebörden av den nya paragrafen är att en vara som överförs till ett avropslager i Sverige, under vissa förutsättningar inte ska anses förvärvad enligt 2 a kap. 2 § 3 ML. För varor som förs från Sverige till ett avropslager i ett annat EU-land, finns motsvarande reglering i 1 c § ML.

Av den *första* och *tredje punkten* framgår att den avsedda förvärvaren måste vara känd när transporten påbörjas. Det innebär att den som överför varan måste känna till vem den avsedda förvärvaren är och dennes registreringsnummer till mervärdesskatt i Sverige. Det måste redan när transporten påbörjas föreligga ett avtal mellan parterna om rätten att i ett senare skede och efter ankomsten förvärva varorna. Av den *andra punkten* framgår att den som överför varorna varken får ha etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ha något fast etableringsställe i Sverige. Av *fjärde punkten* framgår ett krav på registerföring. Den som överför varan måste registrera överföringen i ett register enligt artikel 243.3 i mervärdesskattedirektivet. I samma stycke framgår också ett krav på att uppgifter om överföringen och om den avsedda förvärvarens svenska registreringsnummer lämnas i en sammanställning enligt artikel 262.2 i mervärdesskattedirektivet (benämns i Sverige periodisk sammanställning).

Paragrafen behandlas i avsnitt 3.

8 a §

Paragrafen är ny och motsvaras av artikel 17a.3 b i mervärdesskattedirektivet. Innebörden av paragrafen är att om samtliga villkor i 8 § är uppfyllda när avrop sker, det vill säga varorna tas ur lagret och äganderätten övergår till den avsedda förvärvaren eller någon som ersatt denne enligt 8 d §, ska förvärvaren vid den tidpunkten ha gjort ett unionsinternt förvärv. Förutsättningen är att förvärvet sker inom 12 månader från det att varorna kom till Sverige.

Paragrafen behandlas i avsnitt 3.

8 b §

Paragrafen är ny och motsvaras av 17a.4 i mervärdesskattedirektivet. I paragrafen anges en tidsgräns om 12 månader som varorna kan ligga kvar i lagret. Om tidsgränsen överskrids ska varan anses förvärvad enligt 2 a kap. 2 § 3 ML dagen efter 12-månadersperiodens utgång, dvs. vid den tidpunkten ska en fiktiv leverans i form av ett unionsinternt förvärv anses ske.

Paragrafen behandlas i avsnitt 3.

8 c §

Paragrafen är ny och motsvaras av artikel 17a.5 i mervärdesskattedirektivet. Paragrafen anger förutsättningarna för att varorna återsänds, dvs. transporteras tillbaka till det EU-land de skickades från, utan att en s.k. fiktiv leverans anses ske, dvs. utan att varan ska anses förvärvad enligt 2 a kap. 2 § 3 ML.

Paragrafen behandlas i avsnitt 3.

8 d §

Paragrafen är ny och motsvaras av artikel 17a.6 i mervärdesskattedirektivet. Ett av villkoren i 8 § är att det ska finnas en avsedd förvärvare redan vid tidpunkten för transporten. I paragrafen finns en möjlighet att sätta någon annan i den avsedda förvärvarens ställe utan att det utlöser en s.k. fiktiv leverans, dvs. utan att varan ska anses förvärvad enligt 2 a kap. 2 § 3 ML.

Paragrafen behandlas i avsnitt 3.

8 e §

Paragrafen är ny och motsvaras av artikel 17a.7 första stycket mervärdesskattedirektivet. Om ett villkor för överföring av en vara till avropslager i ett annat EU-land i 8 eller 8 d § upphör att vara uppfyllt ska överföringen likställas med ett förvärv av varan enligt 2 a kap. 2 § 3 ML, dvs. en fiktiv leverans i form av ett unionsinternt förvärv ska anses ske. Tidpunkten för den fiktiva leveransen ska enligt paragrafen vara när villkoret i 8 eller 8 d § ML inte längre är uppfyllt.

Paragrafen behandlas i avsnitt 3.

8 f §

Paragrafen är ny och motsvaras av artikel 17a.7 andra, tredje och fjärde stycket i mervärdesskattedirektivet. Paragrafen reglerar tre specifika fall av brister i villkoren för arrangemang med avropslager och vid vilken tidpunkt den fiktiva leveransen ska anses ske i dessa fall, dvs. när varan ska anses förvärvad enligt 2 a kap. 2 § 3 ML.

I det *första stycket* regleras sådana fall där varan överläts till någon annan än den avsedda förvärvaren enligt 8 §, eller någon som ersatt denne enligt 8 d §. Den fiktiva leveransen ska i dessa fall ske omedelbart före överlåtelsen.

I det *andra stycket* regleras sådana fall där varan transporteras från avropslaget till ett annat land än det EU-land som den ursprungligen

transporterades från. Den fiktiva leveransen ska i dessa fall ske omedelbart innan transporten inleds.

I det *tredje stycket* regleras de situationer där varan förstörts, gått förlorad eller stulits. I dessa fall ska den fiktiva leveransen ske den dag då varan avlägsnades eller förstördes, eller, om det är omöjligt att fastställa vilken dag detta skedde, den dag det upptäcktes att varan var förstörd eller försvunnen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 3.

3 kap.

30 a §

I paragrafens första stycke anges när omsättning av varor som transporteras av säljaren eller köparen eller för någons räkning från Sverige till ett annat EU-land undantas från skatteplikt. *Första stycket punkt 1* ändras med anledning av den nya lydelsen av artikel 138.1 samt den nya punkten 1 a i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet. Samtliga krav i punkt 1 måste vara uppfyllda för att säljaren ska få tillämpa undantaget från skatteplikt. De krav som redan i dag finns i 3 kap. 30 a första stycket 1 flyttas till 3 kap. 30 a § första stycket 1 a. I en ny *punkt 1 b* införs som krav för säljarens undantag att köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land än Sverige och att köparen har meddelat säljaren detta registreringsnummer.

I en ny *punkt 1 c* införs ett krav på att säljaren ska ha fullgjort sin skyldighet att lämna uppgifter om leveransen i en periodisk sammanställning. Med detta ska förstås korrekta uppgifter om leveransen som har lämnats i rätt tid. Undantaget ska således inte bli tillämpligt om säljaren inte fullgjort denna skyldighet. I samma punkt finns dock en möjlighet för säljaren att även om detta krav inte fullgjorts, i vissa fall ändå få tillämpa undantaget. Detta ska gälla för säljare som agerat i god tro och som kan förklara felaktigheten på ett tillfredsställande sätt. När det är möjligt ska säljaren förstås rätta till felaktiga eller bristfälliga uppgifter i den periodiska sammanställningen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.

5 kap.

2 §

I kapitlet finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning ska anses som omsättning inom landet. Paragrafens första stycke punkt 1 gäller varor som enligt avtalet mellan köpare och säljare ska transporteras till köparen. Varan ska anses omsatt i Sverige om den befinner sig här när transporten till köparen påbörjas, om inte annat följer av 5 kap. 2 a § ML. I en ny bestämmelse, 5 kap. 2 e §, förs det in en regel om hur man ska avgöra vilket av leden som transporten ska hänföras till vid en gränsöverskridande kedjetransaktion då en mellanman ombesörjer transporten. *Punkt 1* ändras på så sätt att en hänvisning förs in gällande denna nya bestämmelse. Innebörden av hänvisningen är att även om det är fråga om en vara som enligt avtalet ska transporteras till köparen kan det, beroende av de omständigheter som anges i 5 kap. 2 e §, vara så att den gränsöverskridande transporten ska hänföras till ett annat led i kedjetransaktionen. I dessa

fall kan inte 5 kap. 2 § första stycket 1 tillämpas som stöd för beskattning i Sverige.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.

2 e §

Paragrafen är ny och genomför, tillsammans med 5 kap. 2 § 1, artikel 36a i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen reglerar frågan om vilket led i en gränsöverskridande kedjetransaktion som ska tillskrivas den gränsöverskridande transporten. Det är endast det led som tillskrivs den gränsöverskridande transporten som kan ses som en omsättning med transport enligt 5 kap. 2 § 1. Bestämmelsen gäller sådana kedjetransaktioner där en mellanman ombesörjer transporten av varan. Transporten ska som huvudregel anses hänförlig till transaktionen till mellanmannen. I de fall mellanmannen har meddelat leverantören ett registreringsnummer för mervärdesskatt som utfärdats till mellanmannen i det EU-land från vilken varorna transporterats, ska dock transporten anses hänförlig till transaktionen från mellanmannen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen träder i kraft den 1 januari 2020. Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

9.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

35 kap.

2 §

I paragrafen regleras vad den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering för mervärdesskatt ska lämna i en periodisk sammanställning. *Tredje stycket* är nytt och anger att i fråga om överföring av en vara till avropslager i ett annat EU-land ska uppgifterna tas upp för den period som omfattar den tidpunkt när överföringen gjordes. Om förhållandena därefter ändras ska uppgift om detta lämnas utan dröjsmål.

Paragrafen behandlas i avsnitt 3.

39 kap.

1 §

I paragrafen anges innehållet i kapitlet. Ändringen innebär att en ny strecksats i paragrafen läggs till, med anledning av att en bestämmelse om registerskyldighet för arrangemang med avropslager införs i 14 a §.

14 a §

Paragrafen är ny och syftar till att genomföra artikel 243.3 i mervärdesskattedirektivet. *Första stycket* reglerar registerskyldigheten för

den som överför varor till ett avropslager i ett annat EU-land, medan *andra stycket* reglerar registerskyldigheten för den som förvärvar varor från ett avropslager i Sverige.

Paragrafen behandlas i avsnitt 3.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen träder i kraft den 1 januari 2020.

9.3 Förslaget till förordning om ändring i förordningen (2011:443) om Europeiska unionens punktskatteområde

4 §

Paragrafen anger vilka territorier som inte ingår i Europeiska unionens tullområde och som inte ingår i Europeiska unionens punktskatteområde.

Ändringen innebär att sjätte och sjunde punkten tas bort. Det innebär att territorierna Campione d'Italia och de italienska delarna av Luganosjön ingår i definitionen av vad som är Europeiska unionens punktskatteområde vid tillämpningen av vissa punktskatter i Sverige.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen träder i kraft den 1 januari 2020. Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för förhållanden som hänförs till tiden före ikraftträdandet. Detta innebär att äldre bestämmelser är tillämpliga då skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.