

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen
Enheten för mervärdesskatt och
punktskatter
103 33 Stockholm

Remiss av promemorian **Ändrade mervärdesskatteregler vid e-handel mellan företag och konsumenter**

Fi2019/02563/S2

1 Sammanfattning

Skatteverket har inga invändningar mot att de föreslagna bestämmelserna införs i bland annat mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-utsändningar och elektroniska tjänster, lagen om särskilda ordningar.

Skatteverket lämnar dock vissa synpunkter på några av förslagen.

- Skatteverket föreslår att hänvisningen till de särskilda ordningarna i 13 kap. 25 § tredje stycket ML inte ska omfatta 4 b och 4 c §§ lagen om särskilda ordningar (avsnitt 2.1).
- Skatteverket föreslår att 19 kap. 30 § andra stycket sista meningen ML förtydligas så att ”som inte är etablerad inom EU” införs (avsnitt 2.2).
- Skatteverket föreslår att inledningen på den sista meningen i 19 kap. 31 § första stycket ML ändras enligt följande. ”För den som är etablerad i Sverige gäller detsamma om...” (avsnitt 2.3).
- Skatteverket föreslår att ”utför” i 4 e § 1 c lagen om särskilda ordningar ändras till ”som bedriver” (avsnitt 2.4).
- Skatteverket föreslår att 5 § lagen om särskilda ordningar ändras så att det tydliggörs när skatteförfarandelagen inte ska tillämpas (avsnitt 2.5).
- Skatteverket föreslår att 7 § lagen om särskilda ordningar ändras så att det klargörs att identifieringsnummer kan tilldelas även om registreringsnummer till mervärdesskatt inte tilldelats enligt skatteförfarandelagen (avsnitt 2.6).
- Skatteverket föreslår att det införs en punkt i 12 § första stycket lagen om särskilda ordningar som anger att den särskilda mervärdesskattedeklarationen också ska innehålla rättelser av tidigare redovisade deklarerationer (avsnitt 2.7).
- Skatteverket föreslår att inledningen av 12 a och 12 b §§ lagen om särskilda ordningar ändras (avsnitt 2.8).

Förslaget medför en engångskostnad för Skatteverket om 9 400 000 kronor samt en löpande årlig kostnad om 40 700 000 kronor.

2 Skatteverkets synpunkter

2.1 Rättelser av svensk mervärdesskatt – 13 kap. 25 § ML

Bestämmelsen i 13 kap. 25 § tredje stycket ML avser ändring av tidigare redovisad svensk mervärdesskatt för den som omfattas av de särskilda ordningarna i Sverige eller i ett annat EU-land. Den föreslagna lydelsen av bestämmelsen hänvisar bl.a. till skatt som redovisats enligt 4 b och 4 c §§ lagen om särskilda ordningar. I dessa paragrafer regleras inte svensk mervärdesskatt utan bestämmelserna avser andra EU-länders mervärdesskatt.

Skatteverket föreslår att hänvisningen till de särskilda ordningarna inte ska omfatta 4 b och 4 c §§ lagen om särskilda ordningar eftersom dessa bestämmelser inte avser svensk mervärdesskatt.

2.2 Företag som inte är etablerade i EU ska omfattas av 19 kap. 2-21 §§ och 20 kap. 5 § – 19 kap. 30 § ML

19 kap. 30 § andra stycket ML reglerar förfarandet för återbetalning av svensk mervärdesskatt till företag som är identifierade för unionsordningen i ett annat EU-land. Bestämmelsen utvidgas till att omfatta inte bara företag som är etablerade inom EU utan även sådana företag som inte är etablerade inom EU men som under vissa förutsättningar kan vara identifierade för unionsordningen. I bestämmelsen anges dessutom att bestämmelserna i 19 kap. 2-21 §§ och 20 kap. 5 § ML också ska gälla för dessa sökanden.

I den sista meningen i 19 kap. 30 § andra stycket föreslås att det som i 19 kap. 2-21 §§ och 20 kap. 5 § ML anges om det EU-land där den sökande är etablerad också ska gälla för det EU-land där den sökande är identifierad. För att undvika dubbelreglering av de företag som är etablerade inom EU föreslår Skatteverket att den meningen ska förtydligas så att det framgår att den sökanden är ett företag som inte är etablerat inom EU.

Skatteverket föreslår att den sista meningen i andra stycket förtydligas på följande sätt.

”[Dessutom gäller vad som föreskrivs i 2-21 §§ samt i 20 kap. 5 §.] Vad som sägs i dessa bestämmelser om det EU-land där den sökande är etablerad ska gälla även för det EU-land där den sökande som inte är etablerad inom EU omfattas av ett identifieringsbeslut för tillämpning av de särskilda ordningarna i artiklarna 369a-369k i direktivet.”

2.3 Företag som inte är etablerade i EU – 19 kap. 31 a § ML

Den föreslagna texten i 19 kap. 31 a § första stycket ML ska reglera återbetalningsförfarandet för den som är etablerad i Sverige och för den som inte är etablerad inom EU men identifierad i Sverige för unionsordningen. Återbetalningsansökan avser mervärdesskatt som betalats i ett annat EU-land och som är hänförlig till unions- eller importordningen. Ansökan ska lämnas i den svenska e-portalen och riktas till ett annat EU-land.

Sista meningen i första stycket anger att detsamma gäller den som är identifierad i ett annat EU-land enligt unions- eller importordningen, d.v.s. att ansökan ska lämnas i den svenska e-

portalen och riktas till ett annat EU-land. Det innebär att bestämmelsen även omfattar företag som inte är etablerade i EU men som är identifierade här i landet. Ett företag som inte är etablerat inom EU kan inte vara identifierat i mer än ett EU-land. Syftet med den sista meningen såsom Skatteverket uppfattar den är att reglera de fall då ett företag har mer än en etablering inom EU och en av dessa etableringar finns i Sverige. Ett sådant företag kan välja att lämna ansökan genom e-portalen i Sverige eller i ett annat EU-land där företaget också är etablerat (jfr artikel 7 i direktiv 2008/9/EG, återbetalningsdirektivet).

Skatteverket anser att de företag som är identifierade här i landet enligt 4 c § 1 b eller 4 d § 1 b lagen om särskilda ordningar inte ska omfattas av första styckets sista mening. Dessa företag är inte etablerade inom EU och omfattas därför inte av artikel 7 i återbetalningsdirektivet. Det innebär att de inte kan välja att använda den svenska e-portalen om de är identifierade i ett annat EU-land.

Skatteverket föreslår att inledningen på den sista meningen i 19 kap. 31 § första stycket ML ändras enligt följande.

”För den som är etablerad i Sverige gäller detsamma om...”.

2.4 Vilka som får tillämpa den särskilda ordningen vid import - 4 e § 1 c lagen om särskilda ordningar

Den särskilda ordningen vid import får användas av beskattningsbara personer som är etablerade i ett land utanför EU med vilket unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd och som bedriver distansförsäljning av varor från det landet.

Bestämmelsen bygger på artikel 369m.1 led c i mervärdesskattedirektivet¹. I denna bestämmelse anges också ”och som bedriver distansförsäljning av varor från det tredjelandet”.

Skatteverket anser att det är möjligt att det är fråga om verksamhet som bedrivs från det landet. Det skulle i så fall kunna innebära att den beskattningsbara personen som har en global marknadsplats bedriver sin verksamhet från t.ex. Norge. Således finns det möjlighet att tolka ordalydelsen som att det inte ska vara fråga om varor som faktiskt skickas från t.ex. Norge. En marknadsplats som drivs av ett norskt företag skulle då kunna omfattas av bestämmelsen även om varorna skickas direkt från annat land utanför EU t.ex. Kina.

I förslaget till lagtext används dock inte orden ”som bedriver” utan ”utför”. Skatteverket anser att utför inte avser företagets verksamhet utan ordet utför avser sannolikt att varorna ska skickas från det aktuella landet. Med en sådan innebörd kan en beskattningsbar person från t.ex. Norge som driver en global marknadsplats vara tvungen att registrera sig som beskattningsbar person för den varuhandel som skickas från det egna landet och vara registrerad genom en representant för sådan varuhandel som sker från annat land utanför EU. Att en och samma person ska ha olika registreringar i den särskilda ordningen beroende på varifrån varorna skickas anser Skatteverket vara direkt olämpligt.

Av denna anledning föreslår Skatteverket att ”utför” i 4 e § 1 c lagen om särskilda ordningar ändras till ”som bedriver”.

¹ Rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt

2.5 När skatteförfarandelagen inte ska tillämpas - 5 § lagen om särskilda ordningar

Bestämmelsen anger att den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 a, 4 d eller 4 e § lagen om särskilda ordningar inte ska redovisa och betala mervärdesskatt enligt skatteförfarandelagen för de varor eller tjänster som beslutet avser. Det är således fråga om sådana som är identifierade i Sverige och som på grund av dessa bestämmelser kan göra omsättningar inom landet.

Bestämmelserna i 4 a-4 e §§ lagen om särskilda ordningar anger vem som på vilken grund, och under vilka förutsättningar, kan få ett identifieringsbeslut i Sverige. Vilka uppgifter som därefter ska tas med i den särskilda mervärdesskattedeclarationen regleras i 12, 12 a och 12 b §§ lagen om särskilda ordningar.

Skatteverket anser mot den bakgrunden att 5 § lagen om särskilda ordningar ska klargöras så att det framgår att den som ska redovisa mervärdesskatt på grund av omsättningar inom landet i en särskild mervärdesskattedeclaration, inte samtidigt ska tillämpa skatteförfarandelagen. Det blir också tydligare för den som är identifierad för en särskild ordning i Sverige, som även har annan handel som skatteförfarandelagen ska tillämpas på.

Skatteverket föreslår därför att bestämmelsen ändras till följande.

”Den som ska redovisa mervärdesskatt för omsättning av varor eller tjänster inom landet i en särskild mervärdesskattedeclaration enligt denna lag, ska inte redovisa och betala mervärdesskatt enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) för dessa omsättningar.”

2.6 Tilldelning av identifieringsnummer - 7 § lagen om särskilda ordningar

En beskattningsbar person från land utanför EU som omfattas av den särskilda ordningen för import av varor till lågt värde ska under vissa förutsättningar även redovisa försäljning i den särskilda ordningen för distansförsäljning inom EU. En sådan beskattningsbar person från land utanför EU ska i sådant fall tilldelas ett identifieringsnummer som motsvarar det registreringsnummer för mervärdesskatt som denne tilldelats på grund av dennes skyldigheter enligt det nationella systemet.

Skatteverket anser att det finns situationer när en sådan beskattningsbar person inte ska redovisa och betala mervärdesskatt enligt skatteförfarandelagen för dessa transaktioner och därmed inte ska registreras för mervärdesskatt enligt skatteförfarandelagen. Då saknar denna person ett registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats på grund av skyldigheter enligt det nationella systemet. Om så är fallet kan inte Skatteverket tilldela ett identifieringsnummer.

Skatteverket föreslår att bestämmelsen ändras så att det klargörs att Skatteverket kan tilldela ett identifieringsnummer även om något registreringsnummer för mervärdesskatt inte tilldelats enligt skatteförfarandelagen.

2.7 Rättelser av mervärdesskatt redovisad i särskild ordning - 12 § lagen om särskilda ordningar

Rättelser som avser en period för vilken en deklaration har lämnats in ska göras i en särskild deklaration för en senare period. Den senare perioden måste rymmas inom tre år från den dag då ursprungsdeklarationen skulle lämnats. Rättelsen ska i den särskilda deklarationen redovisas särskilt så att det bland annat framgår vilken period rättelsen avser. Rättelser kan inte ske i deklarationer som inte ryms inom treårsperioden utan sådana rättelser ska lämnas direkt till konsumtionsmedlemsstaten.

Att rättelser ska ske i en senare deklaration inom en treårsperiod har inte tagits med i den föreslagna lagtexten i lagen om särskilda ordningar. Skatteverket anser att detta måste tas med i den svenska lagstiftningen för att det ska kunna tillämpas.

Skatteverket föreslår därför att det införs en punkt i 12 § första stycket lagen om särskilda ordningar där det framgår att den särskilda mervärdesskattedeklarationen också ska innehålla rättelser av tidigare redovisade deklarationer om rättelsen avser tid inom tre år från den dag då den ursprungliga deklarationen skulle lämnats.

2.8 Redovisning i särskild mervärdesskattedeklaration, unionsordningen - 12 a och 12 b §§

Bestämmelserna i 4 b – 4 d §§ lagen om särskilda ordningar anger under vilka förutsättningar en beskattningsbar person kan få ett identifieringsbeslut i Sverige som avser unionsordningen. Bestämmelserna avser tre olika sorters transaktioner.

I 12 a och 12 b §§ lagen om särskilda ordningar anges vilka uppgifter som ska lämnas i den särskilda mervärdesskattedeklarationen. Där knyts skyldigheten att lämna vissa uppgifter till att den beskattningsbara personen omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 b § i den ena regeln och av identifieringsbeslut enligt 4 c eller d §§ i den andra regeln. Således hänvisas inte till att personen omfattas av ett identifieringsbeslut som avser unionsordningen i sin helhet.

Skatteverket har uppfattat mervärdesskattedirektivet som att det vid en given tidpunkt bara får finnas ett (1) gällande identifieringsbeslut i en medlemsstat för unionsordningen. Den beskattningsbara person som har ett sådant identifieringsbeslut ska lämna en deklaration som avser alla omsättningar som kan omfattas av unionsordningen. Det gäller oavsett vilken eller vilka sorters transaktioner som varit orsaken till att personen har blivit identifierad för unionsordningen i den medlemsstaten.

Vidare anges i 12 b § andra stycket 3 lagen om särskilda ordningar att den som är en beskattningsbar person som använder ett elektroniskt gränssnitt enligt 6 kap. 10 § ML ska lämna uppgifter på visst sätt. Det kan finnas situationer när en sådan beskattningsbar person även ska lämna uppgifter som anges i 12 § första stycket lagen om särskilda ordningar. Dock omfattas inte dessa beskattningsbara personer av första stycket vilket Skatteverket anser att de bör göra.

Skatteverket föreslår därför att följande ändringar av inledningarna i 12 a och 12 b §§ lagen om särskilda ordningar.

12 a § ändras till

" Om den som omfattas av ett identifieringsbeslut *enligt 4 b – 4 d §§ (unionsordningen) tillhandahåller tjänster i enlighet med vad som anges i 4 b §* och har ett eller flera..."

12 b § ändras till

" Om den som omfattas av ett identifieringsbeslut *enligt 4 b – 4 d §§ (unionsordningen) utför unionsintern distansförsäljning, eller är en beskattningsbar person som använder ett elektroniskt gränssnitt enligt 6 kap. 10 § mervärdesskattelagen (1994:200), och varorna...*"

3 Konsekvenser för Skatteverket

Förslaget innebär att de särskilda ordningarna kommer att användas även för unionsintern distansförsäljning av varor. Vidare kommer en ny särskild ordning att kunna användas vid import av varor till lågt värde. Detta kommer att medföra att betydligt fler företag kommer att använda särskilda ordningar. Detta leder till ökade kostnader för Skatteverket, dels för IT-utveckling och informationsinsatser, dels löpande kontrollverksamhet och IT-förvaltning.

Skatteverket beräknar att förslaget innebär en engångskostnad om 9 400 000 kronor för IT-utveckling och informationsinsatser när reglerna införs. Vidare beräknar Skatteverket att förslaget kommer att medföra ökade kostnader för kontrollverksamheten samt IT-förvaltning med uppskattningsvis 40 700 000 kronor årligen.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga experten Kerstin Alvesson. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Fredrik Rosengren, rättschefen Gunilla Hedwall, enhetschefen Eva Mårtensson och sektionschefen Robert Grossi.

Katrin Westling Palm

Kerstin Alvesson