

Promemorian Ändrade mervärdesskatteregler vid e-handel mellan företag och konsumenter

Tullverket ställer sig i allt väsentligt positivt till de förslag till lagändringar som behandlas i promemorian. Tullverket anser dock att det finns anledning att i vissa delar justera och utvidga de föreslagna lagändringarna enligt vad som närmare beskrivs nedan. Det finns också anledning att i den vidare beredningen av förslagen beakta de diskussioner som fortfarande pågår inom EU när det gäller vissa av bestämmelserna.

Tullverket föreslår att 2 kap. 4 § 3 LFS¹ tas bort

I promemorian föreslås att 2 kap. 3 § 6 LFS får en ändrad lydelse och att 2 kap. 4 § 4-5 i samma lag tas bort. Detta är en följd av att friheten från mervärdesskatt vid import av lågvärdeförsändelser slopas i nationell lagstiftning när avsnitt IV i direktiv 2009/132/EG² utgår³. Dessa lagändringar är påkallade. Tullverket anser att det därutöver finns skäl att ta bort 2 kap. 4 § 3 LFS. Skälen för detta är följande.

Med stöd av artiklarna 25-26 i förordning (EG) nr 1186/2009⁴ ska varor i försändelser som skickas från ett tredjeland av en privatperson till en annan privatperson som är bosatt i unionens tullområde få införas tullfritt under förutsättning att importen inte är av kommersiell natur. Vidare gäller att befrielsen är begränsad till ett värde av 45 euro per försändelse, inklusive värdet av de varor som avses i artikel 27 i förordningen (tobaksvaror, alkohol och andra alkoholhaltiga drycker samt parfym och luktvatten). Dessa försändelser benämns ofta som gåvoförsändelser.

Det framgår av artikel 1 i direktiv 2006/79/EG⁵ att sådana varor i småförsändelser av icke-kommersiell karaktär, som skickas från ett tredjeland av enskilda personer till andra enskilda personer i en medlemsstat, vid införsel ska vara befriade från omsättningsskatt och punktskatt. Med småförsändelser av icke-kommersiell karaktär menas försändelser som är av tillfällig natur, innehåller varor endast avsedda för mottagarens eller dennes familjs eget bruk, av en beskaffenhet och till en mängd som inte tyder på att de importerats för något kommersiellt ändamål, och som innehåller varor med ett sammanlagt värde som

¹ Lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m.

² Rådets direktiv 2009/132/EG av den 19 oktober 2009 om tillämpningsområdet för artikel 143 b och c i direktiv 2006/112/EG vad gäller befrielse från mervärdesskatt vid slutlig import av vissa varor.

³ Artikel 3 i rådets direktiv (EU) 2017/2455 av den 5 december 2017 om ändring av direktiven 2006/112/EG och 2009/132/EG vad gäller vissa skyldigheter på mervärdesskatteområdet för tillhandahållanden av tjänster och distansförsäljning av varor.

⁴ Rådets förordning (EG) nr 1186/2009 av den 16 november 2009 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse.

⁵ Rådets direktiv 2006/79/EG av den 5 oktober 2006 om befrielse från införselskatter på varor i småförsändelser av icke-kommersiell karaktär från tredjeländer (småförsändelsedirektivet).

inte överstiger 45 euro och skickas av avsändaren till mottagaren utan betalning av något slag.

Värdegränsen för tullbefrielse i dåvarande artikel 27 i förordning (EEG) nr 918/83⁶ (sedermera ersatt av artikel 23 i förordning [EG] nr 1186/2009) för försändelser av ringa värde höjdes från 22 euro till 150 euro den 1 december 2008 (förordning [EG] nr 274/2008⁷). I syfte att reglera under vilka förutsättningar som gåvoförsändelser och försändelser av ringa värde skulle medges frihet från skatt vid import, och för att skilja dem från varandra, infördes nya bestämmelser⁸ i 2 kap. 4 § 3-5 LFS. Artikel 1 i direktiv 2006/79/EG införlivades i svensk lag genom 2 kap. 4 § 3 LFS.

Om 2 kap. 3 § 6 LFS får en ny lydelse och 2 kap. 4 § 4 -5 i samma lag tas bort så finns det inte längre ekonomiska incitament för att klassificera en gåvoförsändelse som en försändelse av ringa värde, vilket i dagsläget är en möjlighet som används. Detta innebär att det inte heller längre finns ett behov av att särskilt reglera förutsättningarna för frihet för mervärdesskatt för gåvoförsändelser i 2 kap. 4 § 3 LFS. Rätten till frihet från skatt enligt direktiv 2006/79/EG är nämligen i överensstämmelse med rätten till tullbefrielse enligt förordning (EU) nr 1186/2009. Detta kommer till uttryck genom att 2 kap. 2 § första stycket LFS på ett korrekt sätt avseende gåvoförsändelser anger att frihet från skatt vid import ska medges för varor som övergår till fri omsättning under sådana omständigheter som för tullpliktiga varor medför tullbefrielse enligt förordning (EG) nr 1186/2009 eller TFL⁹ eller föreskrifter som meddelats med stöd av förordningen eller lagen.

Vissa undantag från huvudregeln i 2 kap. 2 § första stycket LFS finns i 2 kap. 3 § samma lag. Medlemsstaterna har exempelvis enligt artikel 2.1 i direktiv 2006/79/EG möjlighet att sänka kvantiteterna för varor som kan komma ifråga för befrielse från omsättningsskatt och punktskatt eller helt och hållet avskaffa befrielsen för sådana varor. I enlighet härmed gäller enligt 2 kap. 3 § 5 LFS att det inte föreligger rätt till frihet från skatt för alkoholhaltiga produkter eller tobaksvaror i en försändelse från en privatperson till en annan privatperson. Bestämmelsen kommer att kunna tillämpas även om 2 kap. 4 § 3 LFS tas bort.

Tullverket gör vidare bedömningen att det, utifall 2 kap. 4 § 3 inte tas bort, kan framstå som otydligt om det finns ytterligare typer av gåvoförsändelser, bortsett från de som medges frihet från skatt enligt 2 kap. 2 § första stycket, som ska medges skattefrihet.

Synpunkter på konsekvenserna av förslaget avseende 2 kap. 4 § 5 LFS

Att 2 kap. 4 § 5 LFS tas bort framstår som korrekt eftersom det är en följd av att försändelser av ringa värde inte längre kommer att kunna medges frihet från skatt när avsnitt IV av direktiv 2009/132/EG utgår. Tullverket uppmärksammar dock att promemorian inte närmare beskriver de konsekvenser som uppstår när punkten tas bort.

⁶ Rådets förordning (EEG) nr 918/83 av den 28 mars 1983 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse.

⁷ Rådets förordning (EG) nr 274/2008 av den 17 mars 2008 om ändring av förordning (EEG) nr 918/83 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse.

⁸ Prop. 2008/09:54, Nya bestämmelser om skatte- och tullfrihet för resande från tredje land m.m.

⁹ Lag (1994:1547) om tullfrihet m.m.

Tullverket gör bedömningen att de fall, då en beskattningsbar person i detaljhandelsledet köper in varor från en annan beskattningsbar person och varan ska användas i den egna verksamheten, inte utgör postorderförsäljning och således omfattas av den ifrågavarande punkten. Dessa varor kommer i och med lagändringen inte längre att medges frihet från mervärdesskatt. Samma sak gäller när en privatperson köper varor via distanshandel från en annan privatperson som inte agerar i egenskap av att vara beskattningsbar person. Även kvarglömda personliga ägodelar som skickas tillbaka till ägaren inom EU, men inte uppfyller förutsättningarna för returtullbefrielse enligt artikel 203 i förordning (EU) nr 952/2013¹⁰ och returskattefrihet enligt 2 kap. 5 § LFS, omfattas av den aktuella punkten. Inte heller dessa kommer således kunna medges frihet från mervärdesskatt. Dessa konsekvenser bör utvecklas närmare i den vidare beredningen av förslaget.

2 kap. 4 a § LFS bör ändras

Den nuvarande lydelsen av 2 kap. 4 a § LFS anger att beloppen för skattefrihet fastställs för varje år som de belopp i kronor som motsvarar beloppen i 2 kap. 4 § 3-5 LFS enligt den växelkurs som gäller första arbetsdagen i oktober året före det år beloppen ska tillämpas. Beloppen avrundas till närmaste högre hundratal kronor. Föregående års belopp ska fortsätta att gälla om de är högre än de belopp som annars skulle gälla eller om ändringen skulle vara mindre än 5 procent. Tullverket ska publicera gällande belopp uttryckta i svenska kronor i Tullverkets författningssamling.

I och med att det i promemorian föreslås att 2 kap. 4 § 4-5 LFS ska tas bort bör även hänvisningarna till dessa punkter tas bort i 4 a §. En sådan lagändring har inte föreslagits i promemorian. Som framgår ovan menar Tullverket att även 2 kap. 4 § 3 LFS bör tas bort. Om en sådan lagändring genomförs bör även hänvisningen till denna punkt tas bort i 4 a §. Eftersom 3 kap. 6 § LFS hänvisar till 2 kap. 4 a § så kan lagrummet dock inte utgå i sin helhet. Tullverket är av uppfattningen att det därför vidare bör utredas om 2 kap. 4 a § istället enbart ska hänvisa till 3 kap. 6 § eller om det materiella innehållet i bestämmelsen istället bör flyttas till 3 kap.

Definitionen av verkligt värde kan komma att ändras

Begreppet verkligt värde återfinns i de föreslagna lydelserna av 6 kap. 9 § ML¹¹ samt 1 §, 4 e § och 27 § LSO¹².

Verkligt värde definieras i promemorian som det belopp som köparen har betalat för försändelsen. I promemorian anges under avsnitt 4.1.6 att försäkrings- och transportkostnader således inte ska ingå i beräkningen av beloppet. Tullverket vill i detta sammanhang framföra att denna definition är under diskussion i tullexpertgruppen för import- och exportformaliteter, CEG FOR. Kommissionen har inför dessa möten lagt fram flera förslag, varav ett av dem har innebörden att exempelvis försäkrings- och fraktkostnader ska ingå i definitionen av verkligt värde. Om denna definition införs kommer

¹⁰ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (tullkodex).

¹¹ Mervärdesskattelagen (1994:200).

¹² Lag (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, nu med den föreslagna lydelsen lag (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för *distansförsäljning av varor och för tjänster*.

de överväganden som har gjorts i promemorian inte att återspegla den unionsrättsliga definitionen av verkligt värde. På dessa grunder framstår det som lämpligt att det i lagrådsremissen anges att definitionen av verkligt värde är föremål för diskussion på överstatlig nivå.

Importordningen, det särskilda förfarandet och de kostnader som kan uppstå

Det framstår i dagsläget som oklart hur de föreslagna bestämmelserna om det särskilda förfarandet kommer att interagera med tullagstiftningen. Denna fråga är alltså föremål för diskussion på överstatlig nivå inom ramen för Tull 2020. Detta är en omständighet som bör beaktas i den vidare beredningen av förslaget.

Tullverket gör dock redan i detta skede bedömningen att de ändringar som föranleds av införandet av importordningen samt det särskilda förfarandet kommer att leda till kostnader avseende IT-utveckling. Dessa kostnader har i dagsläget inte kunnat beräknas. Tullverket ber att få återkomma till regeringen i denna fråga så snart diskussionerna på EU-nivå har fortskridit så långt att en sådan beräkning av kostnaderna kan företas.

Synpunkter av språklig karaktär

I promemorian hänvisas det på sidan 52 (avsnitt 3.2) till artikel 5.25 i förordning (EU) 2015/2446¹³. Den korrekta hänvisningen torde i Tullverkets mening vara till artikel 1.25, som utgör definitionen av vem som är en postoperatör. När texten längre ner på samma sida definierar vad som utgör varor i postförsändelse så torde den korrekt hänvisa till artikel 1.24 i samma förordning.

I 6 kap. 11 § ML och i 30 § LSO sker referens till att de belopp, som anges i hänvisat lagrum, ska vara desamma som i artikel 23 i förordning (EU) nr 1186/2009. För tydlighets skull bör det i respektive lagrum anges att beloppet ”/.../ ska vara detsamma som beloppet för *tullfrihet* för varor av ringa värde enligt artikel 23 i rådets förordning (EG) nr 1186/2009 av den 16 november 2009 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse (kodifierad version), uttryckt i svenska kronor.”

I 27 – 28 §§ LSO anges att den som anmäler varans ankomst till *tullen* ska ta ut mervärdesskatt. Det är mer korrekt att i lagrummen ange att anmälan ska ske till *Tullverket*.

¹³ Kommissionens delegerade förordning (EU) 2015/2446 av den 28 juli 2015 om komplettering av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 vad gäller närmare regler avseende vissa bestämmelser i unionens tullkodex (kompletteringsförordningen).

Ärendet handläggning

I den slutliga handläggningen av ärendet har deltagit vikarierande generaltulldirektören Fredrik Holmberg, rättschefen Karin Erlingsson och verksjuristen David Bergman (föredragande).

TULLVERKET

Fredrik Holmberg

Kopia:

Finansdepartementet

Tullverket, verksledningsstaben och kommunikationsavdelningen