

# Ändrade mervärdesskatteregler vid e-handel mellan företag och konsumenter

# Innehållsförteckning

1	Lagtext.....	5
1.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	5
1.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.....	27
1.3	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	29
1.4	Förslag till lag om ändring i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.....	30
1.5	Förslag till lag om ändring i tullagen (2016:253).....	47
2	Bakgrund.....	48
3	Gällande rätt.....	49
3.1	EU-rätt.....	49
3.2	Svensk rätt.....	50
4	E-handelspaketet.....	55
4.1	Ändringarna i mervärdesskattedirektivet, direktiv 2009/132, förordning 904/2010 och genomförandeförordningen.....	55
4.1.1	Definitioner av distansförsäljning.....	55
4.1.2	Slopat undantag från mervärdesskatt vid import av varor med lågt värde.....	56
4.1.3	Omsättningströskel för bestämmande av beskattningsland för distansförsäljning av varor.....	56
4.1.4	Leverans av varor med användning av elektroniskt gränssnitt.....	56
4.1.5	De särskilda ordningarna kan användas för fler tjänster och för varor.....	58
4.1.6	De särskilda ordningarna kan användas för distansförsäljning av varor för högst 150 euro importerade från tredjeland.....	59
4.1.7	Deklarationer och dokumentationsskyldighet.....	64
4.1.8	Särskilt förfarande för deklaration och betalning av mervärdesskatt när importordningen inte används.....	66
5	Förslag till ändringar i mervärdesskattelagen, m.m.....	68
5.1	Definitioner av distansförsäljning av varor.....	68
5.2	En gemensam omsättningströskel för bestämmande av beskattningsland för elektroniska tjänster och unionsintern distansförsäljning av varor.....	69
5.3	Omsättning av varor genom användning av elektroniskt gränssnitt.....	73

5.4	De särskilda ordningarna kan tillämpas för alla tjänster och för distansförsäljning av varor .....	75
5.5	De särskilda ordningarna kan användas för vissa importers .....	79
5.6	Deklarationer och dokumentationsskyldighet.....	83
5.7	Ett särskilt förfarande vid import när importordningen inte används .....	85
5.8	Slopande av undantaget från mervärdesskatt vid import av lågvärdeförsändelser.....	87
5.9	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	87
6	Konsekvensanalys .....	90
6.1	Syfte, alternativa lösningar och förslagets förenlighet med EU-rätten .....	90
6.2	Ikraftträdande och särskilda informationsinsatser .....	90
6.3	Offentligfinansiell effekt .....	91
6.4	Effekter för företagen .....	93
6.5	Effekter för Skatteverket och allmänna förvaltningsdomstolar.....	94
6.6	Effekter på enskilda och offentlig sektor .....	94
6.7	Övriga effekter .....	94
7	Författningskommentar .....	96
7.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) .....	96
7.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import.....	107
7.3	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) .....	107
7.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster .....	108
7.5	Förslaget till lag om ändring i tullagen (2016:253) .....	116

## Sammanfattning

Förslagen i promemorian är föranledda av ändringar i bl.a. mervärdesskattedirektivet (direktiv 2006/112/EG), det så kallade e-handelspaketet för mervärdesskatt. Förslagen innebär att nya regler och ändringar införs i bland annat mervärdesskattelagen (1994:200) och lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.

Det föreslås att undantaget från mervärdesskatt vid import av försändelser med lågt värde slopas. Det föreslås också att elektroniska marknadsplatser (plattformar) i vissa fall blir skattskyldiga för mervärdesskatt avseende försäljning av varor från säljare i ett tredjeland som görs via plattformen. Vidare föreslås att den särskilda ordningen för redovisning och betalning av mervärdesskatt (Mini One Stop Shop) som i dag gäller för elektroniska tjänster utökas till att gälla för alla tjänster och för vissa omsättningar av varor. Vidare föreslås att den nuvarande omsättningströskeln för distansförsäljning av varor från andra EU-länder slopas. I stället ska den EU-gemensamma tröskeln som gäller för bestämmande av beskattningsland för elektroniska tjänster även gälla för unionsintern distansförsäljning av varor.

Reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2021.

# 1 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs<sup>1</sup> i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>2</sup>

*dels* att 5 kap. 16 a och 16 b §§ ska upphöra att gälla,

*dels* att 1 kap. 2, 3 och 14 §§, 3 kap. 30 §, 5 kap. 1–2 a, 3 och 16 §§, 8 kap. 1 a §, 10 kap. 4 a och 11 §§, 11 kap. 2, 12 och 13 §§, 13 kap. 1, 25 och 28 §§, 19 kap. 1, 30 och 31 a §§ och rubrikerna närmast före 10 kap. 4 a § och 19 kap. 30 § ska ha följande lydelse,

*dels* att rubriken närmast före 19 kap. 31 § ska ha lydelsen ”Återbetalningsansökningar riktade till andra EU-länder från beskattningsbara personer som är etablerade i Sverige eller som omfattas av identifieringsbeslut här”,

*dels* att det ska införas tolv nya paragrafer, 1 kap. 5 b §, 2 kap. 1 j och 1 k §§, 3 kap. 33 §, 5 kap. 2 f, 2 g, 20 och 21 §§, 6 kap. 9–11 §§ och 11 a kap. 4 §, och närmast före 2 kap. 1 j, 3 kap. 33 § och 5 kap. 20 § nya rubriker av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 1 kap.

#### 2 §<sup>3</sup>

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

1. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1, om inte annat följer av 1 a–4 e: den som omsätter varan eller tjänsten,

1 a. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av *telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster* som ska redovisas enligt bestämmelser som motsvarar *den särskilda ordningen* i artiklarna 369a–369k i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt direktiv 2008/8/EG, om den som omsätter tjänsten är en sådan grupp av personer som i ett annat EU-land

1 a. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av *varor och tjänster* som ska redovisas enligt bestämmelser som motsvarar *de särskilda ordningarna* i artiklarna 369a–369x i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt direktiv (EU) 2017/2455 och direktiv 2019/xxx, om den som omsätter *varan eller tjänsten* är en sådan grupp av personer som i ett annat EU-land

<sup>1</sup> Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2017/2455 och rådets direktiv (EU) 2019/xxx.

<sup>2</sup> Lagen omtryckt 2000:500.

Senaste lydelse av

5 kap. 16 a § 2018:1868

5 kap. 16 b § 2018:1868.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2016:1208.

anses som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp):  
mervärdesskattegruppen,

anses som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp):  
mervärdesskattegruppen,

2. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 §, om den som omsätter tjänsten är en utländsk beskattningsbar person: den som förvärvar tjänsten, om denne är

- en beskattningsbar person,
- en juridisk person som inte är en beskattningsbar person men är registrerad till mervärdesskatt här, eller
- en juridisk person som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte 4 kap. 8 § varit tillämplig,

3. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana varor som avses i 5 kap. 2 c och 2 d §§, om den som omsätter varan är en utländsk beskattningsbar person och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan,

4. för sådan efterföljande omsättning inom landet som avses i 3 kap. 30 b § första stycket: den till vilken omsättningen görs,

4 a. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller av investeringsguld om den som omsätter guldet är skattskyldig enligt 3 kap. 10 b §: den som förvärvar varan,

4 b. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i andra stycket, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf: den som förvärvar tjänsten, om denne är

- en beskattningsbar person som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller
- en annan beskattningsbar person som tillhandahåller en beskattningsbar person som avses i första strecksatsen sådana tjänster,

4 c. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av vara eller av tjänst med anknytning till fastighet som avses i 5 kap. 8 §, utom fastighetstjänst som avses i 4 b i denna paragraf eller 3 kap. 3 § andra och tredje styckena, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk beskattningsbar person och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten, om inte annat följer av 2 d §,

4 d. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf, av utsläppsrätter för växthusgaser enligt definitionen i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen vilka kan överlätas enligt artikel 12 i det direktivet, eller av andra enheter som verksamhetsutövare kan använda för att följa det direktivet: den som förvärvar tjänsten,

4 e. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här av sådana varor som avses i tredje stycket: den som förvärvar varan,

5. för sådant förvärv som anges i 1 § första stycket 2: den som förvärvar varan, och

## 6. för import av varor

a) om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen, om inte annat följer av c,

b) om importen avser en unionsvara eller om varan ska deklarerats för övergång till fri omsättning i Sverige men inte är belagd med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om varan hade varit tullbelagd, om inte annat följer av c,

c) om den som är eller skulle ha varit skyldig att betala tullen enligt a eller b är ett ombud och Skatteverket är beskattningsmyndighet: den för vars räkning ombudet handlar.

Första stycket 4 b gäller

1. sådana tjänster avseende fastighet som kan hänföras till

- mark- och grundarbeten,
- bygg- och anläggningsarbeten,
- bygginstallationer,
- slutbehandling av byggnader, eller
- uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare,

2. byggstädning, och

3. uthyrning av arbetskraft för sådana aktiviteter som avses i 1 och 2.

Första stycket 4 e gäller varor som kan hänföras till följande nummer i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan i dess lydelse den 1 januari 2012,

1. avfall och skrot av järn eller stål; omsmältningsslag av järn eller stål (KN-nr som börjar med 7204),

2. avfall och skrot av koppar (KN-nr som börjar med 7404),

3. avfall och skrot av nickel (KN-nr som börjar med 7503),

4. avfall och skrot av aluminium (KN-nr som börjar med 7602),

5. avfall och skrot av bly (KN-nr som börjar med 7802),

6. avfall och skrot av zink (KN-nr som börjar med 7902),

7. avfall och skrot av tenn (KN-nr som börjar med 8002),

8. avfall och skrot av andra oädla metaller (KN-nr som börjar med 8101–8113), eller

9. avfall och skrot av galvaniska element, batterier och elektriska ackumulatörer (KN-nr som börjar med 854810).

Vid omsättning av en vara eller en tjänst som görs inom landet av en beskattningsbar person som har ett fast etableringsställe här ska den beskattningsbara personen vid tillämpningen av första stycket likställas med en utländsk beskattningsbar person, om omsättningen görs utan medverkan av det svenska etableringsstället.

Med tullskuld och unionsvara förstås detsamma som i artikel 5 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen.

Särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap.

### 3 §<sup>4</sup>

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 § vid omsättning inträder när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits eller när varan eller tjänsten har tagits i anspråk genom uttag, om inte annat följer av andra stycket eller 3 a, 3 b, 4 eller 5 a §.

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 § vid omsättning inträder när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits eller när varan eller tjänsten har tagits i anspråk genom uttag, om inte annat följer av andra stycket eller 3 a, 3 b, 4, 5 a eller 5 b §.

Om den som omsätter varan eller tjänsten får ersättning helt eller delvis för en beställd vara eller tjänst före den tidpunkt som avses i första stycket, inträder skattskyldigheten när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo. Detta gäller dock endast om omsättningen är skattepliktig när ersättningen kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo.

Med leverans av en vara förstås att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav. En överlåtelse av en enfunktionsvouchert ska vid tillämpning av första stycket likställas med en leverans av de varor eller ett tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser.

### 5 b §

*Om en beskattningsbar person har förvärvat och omsatt varor enligt 6 kap. 9 eller 10 § inträder skyldigheten att betala skatt för både förvärvet och omsättningen när betalningen har godkänts.*

*Skyldigheten att betala skatt vid distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU för vilken skatt ska redovisas enligt lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster inträder när betalningen har godkänts.*

*Bestämmelser om när betalningen har godkänts finns i artikel 41a och 61b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011, i lydelsen enligt genomförandeförordning (EU) nr xxx/2019.*

<sup>4</sup>Senaste lydelse 2018:1333.



Med *beskattningsår* förstås beskattningsår enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Om skatt enligt denna lag hänförs till en verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt inkomstskattelagen, förstås med beskattningsår

1. kalenderåret, eller

2. räkenskapsåret, om detta är brutet och överensstämmer med vad som anges i 3 kap. bokföringslagen (1999:1078).

I ärenden om återbetalning av ingående skatt till en sådan beskattningsbar person som avses i 19 kap. 1 § första och andra styckena förstås med beskattningsår det kalenderår som ansökan om återbetalning gäller.

Med beskattningsår förstås dock kalenderåret när det gäller skatt enligt denna lag som redovisas enligt

1. lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för *telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster*, eller

2. bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artiklarna 358a–369 eller artiklarna 369a–369k i direktiv 2006/112/EG.

1. lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för *distansförsäljning av varor och för tjänster*, eller

2. bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artiklarna 358a–369, 369a–369k eller 369l–369x i rådets direktiv 2006/112/EG.

2

kap.

### Distansförsäljning av varor

1 j §

Med unionsintern distansförsäljning av varor förstås omsättning av varor som sänds eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett annat EU-land än det där försändningen eller transporten till köparen avslutas, om

1. varorna levereras till

a) en beskattningsbar person, eller en juridisk person som inte är en beskattningsbar person, och förvärvet inte utgör ett unionsinternt förvärv av varor enligt 2 a kap. 2 § eller enligt bestämmelser som i ett annat EU-

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2015:888.

land motsvarar artikel 2.1 b i rådets direktiv 2006/112/EG, eller

b) någon annan som inte är en beskattningsbar person, och

2. varorna varken är nya transportmedel eller varor som levereras efter montering eller installation, med eller utan provning, av säljaren eller för dennes räkning.

Transporten eller försändningen ska anses utföras av säljaren eller för dennes räkning även när säljaren medverkar indirekt i den.

*1 k §*

Med distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU förstås omsättning av varor som sänds eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett land utanför EU till en förvärvare i en medlemsstat, om

1. varan levereras till

a) en beskattningsbar person, eller en juridisk person som inte är en beskattningsbar person, och förvärvet inte utgör ett unionsinternt förvärv av varor enligt 2 a kap. 2 § eller enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artikel 2.1 b i rådets direktiv 2006/112/EG, eller

b) någon annan som inte är en beskattningsbar person, och

2. varorna varken är nya transportmedel eller varor som levereras efter montering eller installation, med eller utan provning, av säljaren eller för dennes räkning.

Transporten eller försändningen ska anses utföras av säljaren eller för dennes räkning även när säljaren medverkar indirekt i den.

### 3 kap.

#### 30 §<sup>6</sup>

Från skatteplikt undantas sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

Från skatteplikt undantas även import av en vara som efter importen ska omsättas till ett annat EU-land enligt

1. 30 a § första stycket 2 eller 3 eller 30 c §, eller

2. 30 a § första stycket 1 eller andra stycket, om importören

a) har angivit sitt registreringsnummer till mervärdesskatt i Sverige,

b) har angivit sitt registreringsnummer till mervärdesskatt i det EU-land dit varan överförs eller det registreringsnummer till mervärdesskatt som köparen av varan har i ett annat EU-land än Sverige, och

c) har, innan varan övergår till fri omsättning, inkommit till Tullverket med bevisning om att varan är avsedd att transporteras eller sändas till ett annat EU-land.

Registreringsnumren i andra stycket 2 a och b ska anges vid den tidpunkt då skattskyldighet skulle ha inträtt enligt 1 kap. 5 § om importen hade varit skattepliktig.

Andra stycket 2 c gäller endast om Tullverket begär sådan bevisning.

Från skatteplikt undantas även import av

1. gas som

a) transporteras genom ett naturgassystem eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, eller

b) förs över från ett fartyg som transporterar gas till ett naturgassystem eller till ett rörledningsnät uppströms,

2. el, eller

3. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.

*Från skatteplikt undantas import som görs av en beskattningsbar person eller en representant som har ett identifieringsbeslut och identifieringsnummer enligt 4 e och 7 §§ lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land, om identifieringsnumret har tillhandahållits Tullverket senast i samband med inlämnandet av tulldeklarationen.*

Undantag för omsättning till beskattningsbara personer som använder ett elektroniskt gränssnitt

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2015:888.

### 33 §

*Från skatteplikt undantas omsättning av en vara till en beskattningsbar person som anses ha förvärvat och omsatt varan i enlighet med 6 kap. 10 §.*

## 5 kap.

### 1 §<sup>7</sup>

I 2–18 §§ och 9 b kap. 4 § första stycket finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning ska anses som en omsättning inom landet. All annan omsättning anses som omsättning utomlands.

I 3 a och 19 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning som enligt någon av 2–18 §§ eller 9 b kap. 4 § första stycket anses som en omsättning inom landet ändå ska anses som en omsättning utomlands.

Omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik i andra fall än som anges i 2 b § räknas aldrig som omsättning inom landet.

*När en beskattningsbar person anses ha förvärvat och omsatt en vara enligt 6 kap. 9 § ska omsättningen till den beskattningsbara personen aldrig räknas som en omsättning inom landet.*

*Lydelse enligt lagrådsremiss      Föreslagen lydelse*  
*Ändrade mervärdesskatteregler vid*  
*gränsöverskridande handel mellan*  
*företag*

### 2 §

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, under förutsättning att

a) annat inte följer av 2 a §, eller

b) transporten inte ska hänföras till en annan omsättning enligt 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,

4. varan inte finns här i landet när transporten påbörjas men finns här i landet när försändningen eller transporten till köparen avslutas och det är fråga om unionsintern distansförsäljning av varor enligt 2 kap. 1 j §.

– 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.

#### Nuvarande lydelse

Även om en vara finns här i landet på det sätt som anges i 2 § första stycket 1 ska varan inte anses omsatt inom landet, om varan transporteras av

1. säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i ett annat EU-land och säljaren är, eller är skyldig att vara registrerad till mervärdesskatt i det landet för omsättningen, eller

2. säljaren, köparen eller någon annan och ska installeras eller monteras i ett annat EU-land av säljaren eller för dennes räkning, i ett annat EU-land av säljaren eller för dennes räkning.

En vara är dock inte omsatt inom landet enligt första stycket 4 om den är omsatt i ett annat EU-land enligt bestämmelser som i det landet motsvarar artikel 59c.1 i rådets direktiv 2006/112/EG.

#### Föreslagen lydelse

##### 2 a §<sup>8</sup>

Även om en vara finns här i landet på det sätt som anges i 2 § första stycket 1 ska varan inte anses omsatt inom landet, om

1. det är fråga om unionsintern distansförsäljning av varor och försändningen eller transporten av varan avslutas i ett annat EU-land, om inte annat följer av 20 §, eller

2. varan transporteras av säljaren, köparen eller någon annan och ska installeras eller monteras i ett annat EU-land av säljaren eller för dennes räkning, i ett annat EU-land av säljaren eller för dennes räkning.

##### 2 f §

Vid distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU är varan omsatt inom landet om försändningen eller transporten till

<sup>8</sup> Senaste lydelse 2013:1105.

*köparen avslutas här och mervärdesskatt för varorna ska redovisas enligt lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster.*

*Vid distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU till ett annat EU-land är varan omsatt inom landet om försändningen eller transporten till köparen avslutas här.*

*Vid distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU till Sverige är dock varan omsatt utomlands om försändningen eller transporten till köparen avslutas i ett annat EU-land.*

*2 g §*

*När en beskattningsbar person anses ha förvärvat och omsatt en vara enligt 6 kap. 9 eller 10 § ska transporten av varan hänföras till omsättningen.*

*3 §<sup>9</sup>*

I annat fall än som avses i 2–2 d §§ är varan omsatt inom landet, om den är här då den tas om hand av köparen.

I annat fall än som avses i 2–2 f §§ är varan omsatt inom landet, om den är här då den tas om hand av köparen.

*16 §<sup>10</sup>*

Telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som förvärfvas av någon som inte är en beskattningsbar person är omsatta inom landet, om förvärvaren är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Första stycket gäller inte för tjänster som är omsatta i ett annat EU-land enligt bestämmelser som i det landet motsvarar artikel 58.2 i direktiv 2006/112/EG.

Första stycket gäller inte för tjänster som är omsatta i ett annat EU-land enligt bestämmelser som i det landet motsvarar artikel 59c.1 i rådets direktiv 2006/112/EG.

Med *telekommunikationstjänster* avses tjänster för

<sup>9</sup> Senaste lydelse 2004:1155.

<sup>10</sup> Senaste lydelse 2018:1868.

1. överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, eller

2. överlåtelse eller upplåtelse av en rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning.

*Elektroniska tjänster* omfattar tjänster såsom tillhandahållande av

1. webbplatser, webbhotell samt distansunderhåll av programvara och utrustning,

2. programvara och uppdatering av denna,

3. bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,

4. musik, filmer och spel, inklusive hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar och evenemang, och

5. distansundervisning.

*Tröskelvärde för beskattningsbara personer som utför unionsintern distansförsäljning av varor och tillhandahåller vissa tjänster*

20 §

*Tjänster som anges i 16 § och varor som omfattas av 2 § 4 är också omsatta inom landet om*

*1. säljaren är etablerad i Sverige men saknar etablering i något annat EU-land eller, om säljaren saknar etablering, är bosatt eller stadigvarande vistas här i landet men inte i något annat EU-land,*

*2. tjänsterna förvärfvas av någon som inte är en beskattningsbar person och som är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EU-land, eller varorna sänds eller transporteras till ett annat EU-land, och*

*3. det sammanlagda värdet, exklusive mervärdesskatt, av de tjänster som avses i 2 och varor som omfattas av 2 § 4 inte överstiger 99 680 kronor under innevarande kalenderår och inte heller översteg detta belopp under det närmast föregående kalenderåret.*

21 §

*Om det belopp som avses i 20 § 3 överskrids är tjänsterna eller varorna omsatta utomlands. Detta*

*gäller från och med den omsättning som medför att beloppet överskrids.*

*Även om villkoren i 20 § är uppfyllda får säljaren begära att omsättningarna anses gjorda där förvärvaren av tjänsterna är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas eller där försändningen eller transporten av varorna till förvärvaren avslutas.*

*Skatteverket ska då besluta att tjänsterna eller varorna är omsatta utomlands. Beslutet gäller tills vidare. Bestämmelsen i 20 § får dock inte tillämpas igen förrän efter utgången av det andra kalenderåret efter det kalenderår då beslutet fattades.*

## **6 kap.**

### *9 §*

*Om en beskattningsbar person genom användning av ett elektroniskt gränssnitt möjliggör distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU i försändelser med ett verkligt värde på högst 150 euro ska, vid bedömningen av skattskyldigheten, den beskattningsbara personen själv anses ha förvärvat och omsatt dessa varor.*

*Med elektroniskt gränssnitt avses en marknadsplats, en plattform, portal eller motsvarande.*

### *10 §*

*Om en beskattningsbar person genom användning av ett elektroniskt gränssnitt möjliggör omsättning av varor inom EU från en beskattningsbar person som inte är etablerad i EU till någon som inte är en beskattningsbar person ska, vid bedömningen av skattskyldigheten, den som möjliggör omsättningen själv anses ha förvärvat och omsatt dessa varor.*



*Med elektroniskt gränssnitt avses en marknadsplats, en plattform, portal eller motsvarande.*

#### 11 §

*Motsvarigheten i svenska kronor till beloppet i 9 § ska vara detsamma som beloppet 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, uttryckt i svenska kronor.*

### 8 kap.

#### 1 a §<sup>11</sup>

Den som redovisar mervärdesskatt enligt 4 a § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land har inte rätt till avdrag för ingående skatt.

Den som redovisar mervärdesskatt enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artiklarna 369a–369k i direktiv 2006/112/EG har inte rätt till avdrag för ingående skatt avseende förvärv eller import i de verksamheter som omfattas av bestämmelserna. *Om denne är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige för annan verksamhet än sådan som omfattas av de bestämmelserna, får dock avdrag för ingående skatt avseende förvärv eller import som hänför sig till de verksamheter i Sverige som omfattas av bestämmelserna göras enligt detta kapitel.*

*I 10 kap. 4 a § finns bestämmelser om återbetalning av ingående skatt i de fall avdrag inte*

Den som redovisar mervärdesskatt enligt 4 a §, 4 e § 1 b eller 4 e § 1 c lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land har inte rätt till avdrag för ingående skatt.

Den som redovisar mervärdesskatt enligt 4 c § 1 b eller 4 d § 1 b samma lag eller enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artiklarna 369a–369k i rådets direktiv 2006/112/EG har inte rätt till avdrag för ingående skatt avseende förvärv eller import i de verksamheter som omfattas av bestämmelserna. *Detsamma gäller den som är etablerad i ett annat EU-land och redovisar mervärdesskatt enligt bestämmelser som i det landet motsvarar artiklarna 369l–369x i direktivet.*

*Den som är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige för annan verksamhet än sådan som omfattas av bestämmelserna i första och andra styckena, får dock göra avdrag*

<sup>11</sup> Senaste lydelse 2014:940.

får göras enligt första eller andra stycket.

enligt detta kapitel för ingående skatt avseende förvärv eller import som hänför sig till de verksamheter i Sverige som omfattas av bestämmelserna.

I 10 kap. 4 a § finns bestämmelser om återbetalning av ingående skatt i de fall avdrag inte får göras enligt första eller andra stycket.

## 10 kap.

**Återbetalning i fråga om telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster** om **Återbetalning i fråga om vissa omsättningar av varor och tjänster**

### 4 a §<sup>12</sup>

Den som redovisar mervärdesskatt enligt 4 a § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import som hänför sig till de verksamheter i Sverige som omfattas av de bestämmelserna.

Den som redovisar mervärdesskatt enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artiklarna 369a–369k i direktiv 2006/112/EG har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import som hänför sig till de verksamheter i Sverige som omfattas av de bestämmelserna. Detta gäller dock inte den som är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige för annan verksamhet än sådan som omfattas av de bestämmelserna.

Vad som föreskrivs i 3 § gäller också för den som har rätt till

Den som redovisar mervärdesskatt enligt 4 a §, 4 e § 1 b eller 4 e § 1 c lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import som hänför sig till de verksamheter i Sverige som omfattas av de bestämmelserna.

Den som redovisar mervärdesskatt enligt 4 c § 1 b eller 4 d § 1 b samma lag eller enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artiklarna 369a–369k i rådets direktiv 2006/112/EG har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import som hänför sig till de verksamheter i Sverige som omfattas av de bestämmelserna. Detsamma gäller den som är etablerad i ett annat EU-land och redovisar mervärdesskatt enligt bestämmelser som i det landet

*återbetalning enligt första eller andra stycket.*

*motsvarar artiklarna 369l–369x i direktivet.*

*Första och andra styckena gäller inte den som är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige för annan verksamhet än sådan som omfattas av de bestämmelserna.*

*Vad som föreskrivs i 3 § gäller också för den som har rätt till återbetalning enligt första eller andra stycket.*

#### 11 §<sup>13</sup>

Den som i en ekonomisk verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken denne saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första stycket 2, 21 §, 21 a §, 21 b §, 22 §, 23 § 2, 4 eller 7, 26 a §, 30 a §, 30 c §, 30 e §, 31 §, 31 a §, 32 § eller enligt 9 c kap. 1 §.

Den som i en ekonomisk verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken denne saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första stycket 2, 21 §, 21 a §, 21 b §, 22 §, 23 § 2, 4 eller 7, 26 a §, 30 a §, 30 c §, 30 e §, 31 §, 31 a §, 32 §, 33 § eller enligt 9 c kap. 1 §.

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt som hänför sig till sådan omsättning av varor och tjänster som avses i 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 § eller 23 § 1 om

1. förvärvaren är en beskattningsbar person som i ett land utanför EU har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om den beskattningsbara personen saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas där,

2. förvärvaren inte är en beskattningsbar person och förvärvaren är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EU, eller

3. omsättningen har direkt samband med varor som ska exporteras till ett land utanför EU.

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt avseende förvärv och import som hänför sig till omsättning i ett annat EU-land under förutsättning att

1. omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i denna paragraf eller 12 § i det land där omsättningen görs,

2. omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt enligt denna paragraf eller 12 § till återbetalning om omsättningen gjorts här i landet, och

3. rätten till återbetalning inte ska utövas genom en ansökan med stöd av 1 eller 2 §.

Den som omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. har inte rätt till återbetalning av ingående skatt enligt första och andra styckena, utom för ingående skatt som avser sådan omsättning av nya transportmedel som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a §.

## 11 kap.

### 2 §<sup>14</sup>

Skyldighet att utfärda faktura föreligger inte för omsättningar som avses i 3 kap. 2, 4, 8, 9, 10, 11 eller 11 a §, 19 § första stycket 1, 20 §, 23 § 2, 3 eller 5 eller 23 a §. Sådan skyldighet föreligger inte heller för personbefordran som avses i 5 kap. 9 § första stycket när tjänsten anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket.

*Den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 b, 4 c eller 4 d § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster är inte skyldig att utfärda en faktura för unionsintern distansförsäljning av varor enligt 5 kap. 2 a § 1.*

### 12 §<sup>15</sup>

Bestämmelserna i detta kapitel ska tillämpas på omsättningar av varor eller tjänster inom landet enligt 5 kap. och 9 b kap. 4 § första stycket.

Första stycket gäller dock inte om

1. leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten görs från ett annat EU-land av en beskattningsbar person som inte är etablerad i Sverige eller vars fasta etableringsställe här inte medverkar i omsättningen, och

2. köparen är skyldig att betala mervärdesskatten.

Trots vad som anges i andra stycket gäller första stycket i de fall faktura utfärdas av köparen.

Bestämmelserna i detta kapitel ska inte tillämpas på omsättningar av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster inom landet av en beskattningsbar person som omfattas av ett beslut i ett annat EU-land som motsvarar ett identifieringsbeslut enligt 4 § lagen (2011:1245) om särskilda

Bestämmelserna i detta kapitel ska inte tillämpas av en beskattningsbar person som redovisar mervärdesskatt enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artiklarna 358a–369x i rådets direktiv 2006/112/EG.

<sup>14</sup> Senaste lydelse 2009:1333.

<sup>15</sup> Senaste lydelse 2018:1868.

*ordningar för telekommunikations-  
tjänster, radio- och tv-sändningar  
och elektroniska tjänster.*

### 13 §<sup>16</sup>

Bestämmelserna ska också tillämpas på omsättningar av varor eller tjänster som enligt avdelning V i rådets direktiv 2006/112/EG anses ha gjorts i ett annat EU-land, om

1. säljaren

a) har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige och leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten inte görs från ett fast etableringsställe i ett annat land,

b) har ett fast etableringsställe i Sverige från vilket leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten görs, eller

c) varken i Sverige eller utomlands har ett säte eller fast etableringsställe men är bosatt eller stadigvarande vistas här,

2. säljaren inte är etablerad i det EU-land där omsättningen anses ha gjorts eller vars fasta etableringsställe i detta land inte medverkar i omsättningen, och

3. köparen är skyldig att betala mervärdesskatten.

Första stycket gäller inte i de fall faktura utfärdas av köparen.

Bestämmelserna ska också tillämpas på omsättningar av *telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster* som görs i ett annat EU-land av en beskattningsbar person som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för *telekommunikations-tjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster*.

Bestämmelserna ska också tillämpas på omsättningar av *varor och tjänster* som görs i ett annat EU-land av en beskattningsbar person som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för *distansförsäljning av varor och för tjänster*.

## 11 a kap.

### 4 §

*En beskattningsbar person som genom användning av ett elektroniskt gränssnitt möjliggör omsättning av varor eller tjänster till någon som inte är en beskattningsbar person ska genom räkenskaper eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för dessa omsättningar. Räkenskaperna ska vara så detaljerade att Skatteverket kan avgöra om den mervärdesskatt som*

<sup>16</sup> Senaste lydelse 2018:1868.

redovisats för dessa omsättningar är korrekt.

Om Skatteverket begär det, ska den beskattningsbara personen göra underlaget tillgängligt på elektronisk väg.

Underlaget ska bevaras i tio år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser utfördes.

Med elektroniskt gränssnitt avses en marknadsplats, en plattform, portal eller motsvarande.

### 13 kap.

#### 1 §<sup>17</sup>

I 26 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för *telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster* samt i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. finns bestämmelser om redovisning av mervärdesskatt. Ytterligare bestämmelser om redovisningen finns i det följande i 6–28 a §§.

I 26 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för *distansförsäljning av varor och för tjänster* samt i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. finns bestämmelser om redovisning av mervärdesskatt. Ytterligare bestämmelser om redovisningen finns i det följande i 6–28 a §§.

#### 25 §<sup>18</sup>

Ändring enligt 24 § ska, om inte annat föreskrivs i andra eller tredje stycket, göras för den redovisningsperiod under vilken nedsättningen av priset, återtagandet av varan eller kundförlusten enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts.

Om den som har redovisat den utgående skatten försätts i konkurs innan en nedsättning av priset gjorts, en vara återtagits eller en kundförlust uppkommit, ska ändringen dock göras för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

Om skatten har redovisats enligt 4 a § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för *telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster*, ska

Om *en beskattningsbar person har redovisat skatt* enligt 4 a, 4 b, 4 c, 4 d eller 4 e § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för *distansförsäljning av varor och för tjänster*, ska ändringen göras för en

<sup>17</sup> Senaste lydelse 2014:940.

<sup>21</sup> Senaste lydelse 2014:940.

ändringen göras för *den ursprungliga redovisningsperioden*. Detsamma gäller om skatten har redovisats enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artiklarna 358a–369 eller artiklarna 369a–369k i direktiv 2006/112/EG.

*senare redovisningsperiod inom tre år från den dag då deklarationen för den ursprungliga perioden skulle ha lämnats in enligt 14 § samma lag*. Detsamma gäller om skatten har redovisats enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artiklarna 358a–369, 369a–369k eller 369l–369x i rådets direktiv 2006/112/EG.

Avdrag för nedsättning av priset ska grundas på en sådan kreditnota som avses i 11 kap. 10 §.

## 28 §<sup>19</sup>

Har belopp som avses i 27 § redovisats, ska beloppet ändras om en sådan kreditnota som avses i 11 kap. 10 § utfärdas. Ändring ska göras för den period under vilken kreditnota har utfärdats. *Om beloppet har redovisats enligt 4 a § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, ska dock ändringen göras för den ursprungliga redovisningsperioden. Detsamma gäller om beloppet redovisats enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artiklarna 358a–369 eller artiklarna 369a–369k i direktiv 2006/112/EG.*

Har belopp som avses i 27 § redovisats, ska beloppet ändras om en sådan kreditnota som avses i 11 kap. 10 § utfärdas. Ändring ska göras för den period under vilken kreditnota har utfärdats.

Om det finns särskilda skäl ska kravet på kreditnota enligt första stycket efterges av Skatteverket.

## 19 kap.

### 1 §<sup>20</sup>

En beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land och som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1, 2, 3, 11 eller 12 § ska ansöka om detta hos Skatteverket, om denne under den återbetalningsperiod som avses i 6 §

1. varken haft sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller ett fast etableringsställe här från vilket affärstransaktioner genomförts, eller, om ett säte eller fast etableringsställe saknas, inte har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige, och

2. inte har omsatt varor eller tjänster inom landet.

<sup>19</sup> Senaste lydelse 2014:940.

<sup>16</sup> Senaste lydelse 2018:1868.

Utan hinder av bestämmelserna i första stycket om omsättning i Sverige får den beskattningsbara personen under återbetalningsperioden inom landet ha omsatt

1. transporttjänster eller stödtjänster till dessa som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § första stycket 2, 21 b § första stycket 1, 30 c § andra stycket, 30 e, 31, 31 a eller 32 § eller 9 c kap. 1 §,

2. varor eller tjänster som köparen är skattskyldig för enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 b eller 4 c, eller

3. *telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster om mervärdesskatten för tillhandahållandet av dessa tjänster redovisats enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar den särskilda ordningen i artiklarna 369a–369k i direktiv 2006/112/EG.*

3. *varor och tjänster om mervärdesskatten för dessa varor och tjänster redovisats enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar de särskilda ordningarna i artiklarna 369a–369x i rådets direktiv 2006/112/EG.*

En ansökan enligt första stycket ska göras genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål i det EU-land där den beskattningsbara personen är etablerad. Om den beskattningsbara personen är eller ska vara registrerad enligt 7 kap. 1 § första stycket 3, 4, 5 eller 6 skatteförfarandelagen (2011:1244), ska ansökan dock göras i enlighet med vad som föreskrivs i 34 och 35 §§.

**Återbetalning i fråga om telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster**      **Återbetalning i fråga om vissa omsättningar av varor och tjänster**

30 §<sup>21</sup>

Den som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 4 a § första stycket ska ansöka om detta hos Skatteverket. För den sökande gäller också vad som föreskrivs i 23 och 24 §§, 25 § första stycket, andra stycket 1 och 3 och fjärde och femte styckena, 26, 28 och 29 §§ samt i 20 kap. 5 §.

Den som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 4 a § andra stycket ska ansöka om detta hos Skatteverket. Ansökan ska göras genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål i det EU-land där den sökande är etablerad. Dessutom gäller vad som föreskrivs i 2–21 §§ samt i 20 kap. 5 §.

Den som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 4 a § andra stycket ska ansöka om detta hos Skatteverket. Ansökan ska göras genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål i det EU-land där den sökande är etablerad *eller, om sökanden inte är etablerad inom EU, omfattas av ett identifieringsbeslut för tillämpning av de särskilda ordningarna i artiklarna 369a–369k i rådets direktiv 2006/112/EG.* 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 omfattas av ett identifieringsbeslut för tillämpning av de särskilda ordningarna i artiklarna 369a–369k i direktivet.*

### 31 a §<sup>22</sup>

Den som är etablerad i Sverige och som vill få återbetalning av mervärdesskatt i ett annat EU-land avseende förvärv eller import som hänför sig till sådana verksamheter som i det EU-landet omfattas av 4 b § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för *telekommunikations-tjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster*, ska rikta en ansökan om återbetalning till det landet. Sökanden ska ge in ansökan till Skatteverket genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål. Detsamma gäller om förvärven eller importen hänför sig till sådana verksamheter som i ett annat EU-land omfattas av bestämmelser som motsvarar artiklarna 369a–369k i direktiv 2006/112/EG.

Den som är etablerad i Sverige eller omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 c § 1 b eller 4 d § 1 b § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för *distansförsäljning av varor och för tjänster* och som vill få återbetalning av mervärdesskatt i ett annat EU-land avseende förvärv eller import som hänför sig till sådana verksamheter som i det EU-landet omfattas av 4 b–4 e §§ *samma lag*, ska rikta en ansökan om återbetalning till det landet. Sökanden ska ge in ansökan till Skatteverket genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål. Detsamma gäller om förvärven eller importen hänför sig till sådana verksamheter som i ett annat EU-land omfattas av bestämmelser som motsvarar artiklarna 369a–369x i rådets direktiv 2006/112/EG.

*Den som vill få återbetalning av mervärdesskatt avseende förvärv eller import som hänför sig till verksamhet här i landet som omfattas av 4 d § 1 b samma lag ska ge in ansökan till Skatteverket genom den elektroniska portalen.*

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.

<sup>16</sup> Senaste lydelse 2018:1868.

2. Bestämmelserna i 5 kap. 20 och 21 §§ tillämpas inte på den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som gällde vid ikraftträdandet. Om den beskattningsbara personen begär det, ska Skatteverket dock besluta att 5 kap. 20 § ska tillämpas om förutsättningarna för detta är uppfyllda.

3. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

## 1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

Härigenom föreskrivs<sup>1</sup> i fråga om lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. att 2 kap. 3 och 4 §§ ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **2 kap.**

#### **3 §<sup>2</sup>**

Rätt till frihet från skatt vid import enligt 2 § föreligger inte om den importerade varan utgörs av

1. kapitalvaror och annan utrustning som importeras i samband med att verksamhet överförs från tredje land till unionen,

2. undervisningsmateriel, vetenskaplig och kulturell materiel, vetenskapliga instrument och apparater i andra fall än dem som anges i 7 eller 8 §,

3. skattemärken eller liknande bevis på betalning av skatt eller avgift i tredje land,

4. proviant för järnvägståg,

5. alkoholhaltiga produkter eller tobaksvaror i en försändelse från en privatperson till en annan privatperson, eller

6. försändelser som utgör ett led i en postorderförsäljning i andra fall än då försändelserna är sådana som avses i 4 § 4.

6. försändelser 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).

#### **4 §<sup>3</sup>**

Frihet från mervärdesskatt vid import ska medges för

1. varor som levereras till fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet eller till luftfartyg i utrikes trafik, för sådana ändamål som medför att skatt inte ska tas ut enligt 5 kap. 3 a § första stycket 4, 4 a eller 5 mervärdesskattelagen (1994:200),

2. varor av de slag som avses i 4 § andra stycket lagen (1999:445) om exportbutiker och som levereras för försäljning i sådan butik,

3. en försändelse från en privatperson till en annan privatperson, utom om försändelsen består av alkoholhaltiga produkter

2. varor av de slag som avses i 4 § andra stycket lagen (1999:445) om exportbutiker och som levereras för försäljning i sådan butik, och

3. en försändelse från en privatperson till en annan privatperson, utom om försändelsen består av alkoholhaltiga produkter eller

<sup>1</sup> Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2017/2455 och rådets direktiv (EU) 2019/xxx.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2011:284.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2014:943.

eller tobaksvaror eller har ett värde som överstiger 45 euro,

*4. försändelser som består av utländska periodiska publikationer, utom om försändelsernas värde överstiger 22 euro, och*

*5. andra försändelser än sådana som avses i 4 och 3 § 6, utom om försändelsernas värde överstiger 22 euro.*

tobaksvaror eller har ett värde som överstiger 45 euro.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.

2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244) att 2 kap. 4 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### **2 kap.**

##### **4 §<sup>1</sup>**

Lagen gäller inte heller för mervärdesskatt som ska redovisas och betalas enligt lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för *telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.*

Lagen gäller inte heller för mervärdesskatt som ska redovisas och betalas enligt lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för *distansförsäljning av varor och för tjänster.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2014:943.

## 1.4 Förslag till lag om ändring i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster

Härigenom föreskrivs<sup>1</sup> i fråga om lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster

*dels* att nuvarande 4 c–4 e §§ ska betecknas 4 g–4 i §§,

*dels* att rubriken till lagen samt 1, 2, 4–4 b, den nya 4 g, 5–9 a, 10–12 a, 14, 22 a, 25 och 26 §§ och rubrikerna närmast före 4 a och 4 b §§ ska ha följande lydelse,

*dels* att rubrikerna närmast före 4 d och 4 e §§ ska sättas närmast före 4 h respektive 4 i §,

*dels* att det i lagen ska införas tolv nya paragrafer, 4 c–4 f, 9 b–9 d, 12 b och 27–30 §§, och närmast före de nya 4 e, 4 g, 9 b, 27 och 30 §§ nya rubriker av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**Lag om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster**

**Lag om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster**

Denna lag innehåller bestämmelser om särskilda ordningar för beskattningsbara personer som *tillhandahåller telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster*. De särskilda ordningarna avser

- beskattningsbara personer som inte är etablerade inom EU om tjänsterna förvärvas av någon i ett EU-land som inte är en beskattningsbar person (*tredjelandsordningen*), och
- beskattningsbara personer som är etablerade i ett EU-land om tjänsterna förvärvas av någon i ett annat EU-land som inte är en

1 §<sup>2</sup>

Denna lag innehåller bestämmelser om särskilda ordningar för beskattningsbara personer som omsätter *varor och tjänster*. De särskilda ordningarna avser

- beskattningsbara personer som inte är etablerade inom EU om tjänsterna förvärvas av någon i ett EU-land som inte är en beskattningsbar person (*4 a §*),
- beskattningsbara personer som är etablerade i ett EU-land om tjänsterna förvärvas av någon i ett annat EU-land som inte är en beskattningsbar person (*4 b §*),

<sup>1</sup> Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2017/2455 och rådets direktiv (EU) 2019/xxx.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2014:942.

beskattningsbar  
(unionsordningen).

- person – *beskattningsbara personer som genomför unionsintern distansförsäljning av varor (4 c §)*
- *beskattningsbara personer som omfattas av 6 kap. 10 § mervärdesskattelagen (1994:200), om omsättningarna sker inom landet enligt bestämmelserna i 5 kap. samma lag (4 d §),*
  - *beskattningsbara personer som antingen är etablerade inom EU eller företräds av en representant som är etablerad inom EU och som utför distansförsäljning av varor från ett land utanför EU med ett verkligt värde på högst 150 euro (4 e §), och*
  - *beskattningsbara personer som är etablerade i ett land som anges i kommissionens genomförandeakt som antas med stöd av artikel 369m.3 i rådets direktiv 2006/112/EG och som bedriver distansförsäljning av varor från det landet (4 e §).*

Bestämmelser finns även 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, i lydelsen enligt genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013.

Bestämmelser finns även 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, i lydelsen enligt genomförandeförordning (EU) nr xxx/2019.

## 2 §<sup>3</sup>

Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i mervärdesskattelagen (1994:200).

Med *särskild mervärdesskattedeklaration* förstås en sådan deklaration som är avsedd för redovisning av mervärdesskatt enligt bestämmelserna i denna lag.

Med *motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land* avses bestämmelser som gäller i ett annat EU-land och som har sin grund i avdelning XII kapitel 6 (artiklarna 358–369k) i rådets direktiv

Med motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land avses bestämmelser som gäller i ett annat EU-land och som har sin grund i avdelning XII kapitel 6 (artiklarna 358–369x) i rådets direktiv

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2014:942.

2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt direktiv 2008/8/EG.

2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt direktiv (EU) 2017/2455 och direktiv (EU) 2019/xxx.

Med representant avses en person som är etablerad inom EU och som av en beskattningsbar person som utför distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU utsetts till betalningsskyldig för mervärdesskatten och till att fullgöra skyldigheterna enligt den särskilda ordningen enligt 4 e §, i den beskattningsbara personens namn och för dennes räkning.

#### 4 §<sup>4</sup>

Skatteverket ska efter ansökan från en beskattningsbar person fatta beslut om att denne är skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt enligt bestämmelserna i denna lag (*identifieringsbeslut*).

Om ansökan avser den särskilda ordningen enligt 4 e § och den beskattningsbara personen företräds av en representant ska Skatteverket fatta beslut om att denne är skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt enligt bestämmelserna i denna lag.

Beskattningsbara personer som inte är etablerade inom EU (tredjelandsordningen)

Särskild ordning för tjänster som tillhandahålls av beskattningsbara personer som inte är etablerade inom EU (tredjelandsordningen)

#### 4 a §<sup>5</sup>

Identifieringsbeslut ska fattas, om

1. den beskattningsbara personen inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller i ett annat EU-land,

2. mervärdesskatten avser tillhandahållanden av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar eller elektroniska tjänster,

2. mervärdesskatten avser tillhandahållanden av tjänster,

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2014:942.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2014:942.



3. tillhandahållandena ska beskattas i Sverige eller i ett annat EU-land,
4. tjänsterna tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person och denne är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EU-land,
5. det inte redan har fattats ett motsvarande, gällande identifieringsbeslut i ett annat EU-land, och
6. den beskattningsbara personen inte är utesluten från den särskilda ordningen enligt *artikel 57g tredje stycket eller artikel 58b.1 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.*

Beskattningsbara personer som är etablerade inom EU (unionsordningen)

Särskild ordning för tjänster som tillhandahålls av beskattningsbara personer som är etablerade inom EU, för unionsintern distansförsäljning av varor och för vissa omsättningar av varor inom landet (unionsordningen)

#### 4 b §<sup>6</sup>

Identifieringsbeslut ska fattas, om

1. den beskattningsbara personen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller, om denne inte har ett sådant säte inom EU, har ett fast etableringsställe här,
2. mervärdesskatten avser tillhandahållanden av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar eller elektroniska tjänster,
3. tillhandahållandena ska beskattas i ett annat EU-land,
4. den beskattningsbara personen inte har ett fast etableringsställe i det EU-land där tillhandahållanden ska beskattas,
5. tjänsterna tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person och denne är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EU-land,
6. det inte redan har fattats ett motsvarande, gällande identifieringsbeslut i ett annat EU-land,
7. den beskattningsbara personen inte är bunden av ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land enligt bestämmelser som i det EU-landet motsvarar artikel 369a andra stycket i direktiv 2006/112/EG, och
2. mervärdesskatten avser tillhandahållanden av tjänster,
5. tjänsterna tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person,
7. den beskattningsbara personen inte är bunden av ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land enligt bestämmelser som i det EU-landet motsvarar artikel 369a.2 andra stycket i rådets direktiv 2006/112/EG, och

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2014:942.

8. den beskattningsbara personen inte är utesluten från den särskilda ordningen enligt *artikel 57g tredje stycket* eller artikel 58b.1 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

8. den beskattningsbara personen inte är utesluten från den särskilda ordningen enligt artikel 58b.1 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

*4 c §*

*Identifieringsbeslut ska fattas, om*

*1. den beskattningsbara personen*

*a) har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller, om denne inte har ett sådant säte inom EU, har ett fast etableringsställe här, eller*

*b) inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller i ett annat EU-land, men utför unionsintern distansförsäljning av varor och transporten av varorna påbörjas här i landet,*

*2. mervärdesskatten avser unionsintern distansförsäljning av varor,*

*3. omsättningarna ska beskattas i ett annat EU-land,*

*4. det inte redan har fattats ett motsvarande, gällande identifieringsbeslut i ett annat EU-land,*

*5. den beskattningsbara personen inte är bunden av ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land enligt bestämmelser som i det EU-landet motsvarar artikel 369a.2 andra eller tredje stycket i rådets direktiv 2006/112/EG, och*

*6. den beskattningsbara personen inte är utesluten från den särskilda ordningen enligt artikel 58b.1 tredje stycket i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.*

*4 d §*

*Identifieringsbeslut ska fattas, om*

1. den beskattningsbara personen

a) har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller, om denne inte har ett sådant säte inom EU, har ett fast etableringsställe här, eller

b) inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller i ett annat EU-land men omsätter varor enligt 6 kap. 10 § mervärdesskattelagen (1994:200) och transporten av varorna påbörjas och avslutas här i landet,

2. mervärdesskatten avser omsättning av varor enligt 6 kap. 10 § mervärdesskattelagen (1994:200),

3. omsättningarna ska beskattas här i landet,

4. det inte redan har fattats ett motsvarande, gällande identifieringsbeslut i ett annat EU-land,

5. den beskattningsbara personen inte är bunden av ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land enligt bestämmelser som i det EU-landet motsvarar artikel 369a.2 andra eller tredje stycket i rådets direktiv 2006/112/EG, och

6. den beskattningsbara personen inte är utesluten från den särskilda ordningen enligt artikel 58b.1 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

Särskild ordning för distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU (importordningen)

4 e §

Identifieringsbeslut ska fattas, om

1. den beskattningsbara personen

a) har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller, om denne inte har ett sådant säte inom

*EU, har ett fast etableringsställe här,*

*b) inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller i ett annat EU-land men företräds av en representant som har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller ett fast etableringsställe här, eller*

*c) inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller i ett annat EU-land, men är etablerad i ett land som anges i kommissionens genomförandeakt som antas med stöd av artikel 369m.3 i rådets direktiv 2006/112/EG och utför distansförsäljning av varor från det landet,*

*2. mervärdesskatten avser distansförsäljning av varor som importerats från ett land utanför EU enligt 2 kap. 1 k § mervärdesskattelagen i försändelser med ett verkligt värde på högst 150 euro,*

*3. omsättningarna ska beskattas i Sverige eller i ett annat EU-land,*

*4. det inte redan har fattats ett motsvarande, gällande identifieringsbeslut i ett annat EU-land,*

*5. den beskattningsbara personen eller representanten inte är bunden av ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land enligt bestämmelser som i det EU-landet motsvarar artikel 369l.3 andra stycket i direktiv 2006/112/EG, och*

*6. den beskattningsbara personen eller representanten inte är utesluten från den särskilda ordningen enligt artikel 58b.1 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.*

#### 4 f §

*En beskattningsbar person som företräds av en representant får bara utse en representant i taget.*

#### Valet av identifieringsstat är bindande

#### 4 c §

En beskattningsbar person som har sätet för sin ekonomiska verksamhet utanför EU och som har flera fasta etableringsställen i skilda EU-länder, varav minst ett i Sverige, och som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 b § är bunden av beslutet under det kalenderår då beslutet fattades och under de två närmast följande kalenderåren.

#### 4 g §

En beskattningsbar person som har sätet för sin ekonomiska verksamhet utanför EU och som har flera fasta etableringsställen i skilda EU-länder, varav minst ett i Sverige, och som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 b, 4 c, 4 d eller 4 e § är bunden av beslutet under det kalenderår då beslutet fattades och under de två närmast följande kalenderåren. *Detsamma gäller en representant som har ett identifieringsbeslut enligt 4 e §.*

*En beskattningsbar person som varken har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller i ett annat EU-land och som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 c, 4 d eller 4 e § är bunden av beslutet under det kalenderår då beslutet fattades och under de två närmast följande kalenderåren.*

#### 5 §<sup>7</sup>

Den som ett identifieringsbeslut enligt 4 a § gäller för ska inte redovisa och betala mervärdesskatt enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) för de tjänster som beslutet avser.

Den som ett identifieringsbeslut enligt 4 a, 4 d eller 4 e § gäller för ska inte redovisa och betala mervärdesskatt enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) för de *varor och* tjänster som beslutet avser.

#### 6 §<sup>8</sup>

En beskattningsbar person som är skattskyldig i Sverige för tjänster som omfattas av ett

En beskattningsbar person som är skattskyldig i Sverige för *varor och* tjänster som omfattas av ett

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2014:942.

<sup>8</sup> Senaste lydelse 2014:942.

identifieringsbeslut i ett annat EU-land ska redovisa och betala skatten enligt bestämmelserna i det landet.

identifieringsbeslut i ett annat EU-land ska redovisa och betala skatten enligt bestämmelserna i det landet.

#### 7 §<sup>9</sup>

Skatteverket ska ge ett individuellt nummer (*identifieringsnummer*) till den som identifieringsbeslutet gäller för.

Om ett identifieringsbeslut fattas enligt 4 b §, ska den beskattningsbara personens registreringsnummer till mervärdesskatt användas som identifieringsnummer.

Om ett identifieringsbeslut fattas enligt 4 b, 4 c eller 4 d §, ska den beskattningsbara personens registreringsnummer till mervärdesskatt användas som identifieringsnummer.

*Om ett identifieringsbeslut fattas enligt 4 e § ska den beskattningsbara personen ges ett särskilt identifieringsnummer för tillämpning av importordningen. En representant ska ges ett särskilt identifieringsnummer och ett separat identifieringsnummer för varje beskattningsbar person som representanten företräder. Sådana identifieringsnummer får bara användas för tillämpningen av den särskilda ordningen enligt 4 e §.*

#### 8 §<sup>10</sup>

Om en beskattningsbar persons verksamhet upphör eller ändras på ett sådant sätt att villkoren för att redovisa och betala mervärdesskatt enligt denna lag inte längre är uppfyllda, ska den beskattningsbara personen på elektronisk väg underrätta Skatteverket om ändringen. Detsamma gäller om något annat förhållande som har tagits upp i en ansökan om identifieringsbeslut har ändrats.

Om en beskattningsbar persons verksamhet upphör eller ändras på ett sådant sätt att villkoren för att redovisa och betala mervärdesskatt enligt denna lag inte längre är uppfyllda, ska den beskattningsbara personen *eller dennes representant* på elektronisk väg underrätta Skatteverket om ändringen. Detsamma gäller om något annat förhållande som har tagits upp i en ansökan om identifieringsbeslut har ändrats.

#### 9 §<sup>11</sup>

Skatteverket ska återkalla ett identifieringsbeslut enligt 4 a §, om den beskattningsbara personen

Skatteverket ska återkalla ett identifieringsbeslut enligt 4 a §, om den beskattningsbara personen

<sup>9</sup> Senaste lydelse 2014:942.

<sup>10</sup> Senaste lydelse 2014:942.

<sup>11</sup> Senaste lydelse 2014:942.

- |  |  |
|--|--|
| <p>1. enligt egen anmälan inte längre tillhandahåller <i>tele-kommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar</i> eller elektroniska tjänster,</p> <p>2. på annat sätt kan antas ha upphört med sin beskattningsbara verksamhet,</p> <p>3. inte längre uppfyller övriga krav i 4 a §, eller</p> <p>4. ständigt bryter mot reglerna för den särskilda ordningen.</p> | <p>1. enligt egen anmälan inte längre tillhandahåller tjänster <i>som omfattas av den särskilda ordningen,</i></p> |
|--|--|

9 a §<sup>12</sup>

- |   |  |
|---|--|
| <p>Skatteverket ska återkalla ett identifieringsbeslut enligt 4 b §, om den beskattningsbara personen</p> <p>1. enligt egen anmälan inte längre tillhandahåller <i>tele-kommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar</i> eller elektroniska tjänster,</p> <p>2. på annat sätt kan antas ha upphört med sin beskattningsbara verksamhet inom ramen för denna särskilda ordning,</p> <p>3. inte längre uppfyller övriga krav i 4 b §, eller</p> <p>4. ständigt bryter mot reglerna för den särskilda ordningen.</p> | <p>Skatteverket ska återkalla ett identifieringsbeslut enligt 4 b–4 d §§, om den beskattningsbara personen</p> <p>1. enligt egen anmälan inte längre tillhandahåller tjänster <i>eller omsätter varor som omfattas av den särskilda ordningen,</i></p> <p>3. inte längre uppfyller övriga krav i 4 b–4 d §§, eller</p> |
|---|--|

Återkallelse av ett identifieringsbeslut enligt importordningen

9 b §

- Skatteverket ska återkalla ett identifieringsbeslut avseende en beskattningsbar person som inte företräds av en representant enligt 4 e §, om den beskattningsbara personen
1. enligt egen anmälan inte längre utför distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU som omfattas av den särskilda ordningen,
  2. på annat sätt kan antas ha upphört med sin beskattningsbara verksamhet inom ramen för den särskilda ordningen,
  3. inte längre uppfyller övriga krav i 4 e §, eller
  4. ständigt bryter mot reglerna för den särskilda ordningen.

<sup>12</sup> Senaste lydelse 2014:942.

#### 9 c §

Skatteverket ska återkalla ett identifieringsbeslut avseende en representant enligt 4 e §, om representanten

1. enligt egen anmälan inte längre företräder någon beskattningsbar person som använder den särskilda ordningen i 4 e §,

2. under två på varandra följande kalenderkvartal inte har agerat som representant för en beskattningsbar person som använder den särskilda ordningen i 4 e §,

3. inte längre uppfyller övriga krav i 2 § fjärde stycket eller 4 e §, eller

4. ständigt bryter mot reglerna för den särskilda ordningen.

#### 9 d §

Skatteverket ska återkalla ett identifieringsbeslut avseende en beskattningsbar person som företräds av en representant enligt 4 e §, om den beskattningsbara personen

1. enligt anmälan från dennes representant inte längre utför distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU som omfattas av den särskilda ordningen,

2. enligt anmälan från dennes representant inte längre företräds av representanten,

3. på annat sätt kan antas ha upphört med sin beskattningsbara verksamhet inom ramen för den särskilda ordningen,

4. inte längre uppfyller övriga krav i 4 e §, eller

5. ständigt bryter mot reglerna för den särskilda ordningen.



### 10 §<sup>13</sup>

En beskattningsbar person som omfattas av ett identifieringsbeslut ska för varje redovisningsperiod lämna en särskild mervärdesskatte-deklaration på elektronisk väg.

Deklaration ska lämnas även om den beskattningsbara personen inte har någon mervärdesskatt att redovisa för perioden.

En beskattningsbar person *eller en representant* som omfattas av ett identifieringsbeslut ska för varje redovisningsperiod lämna en särskild mervärdesskattedeklaration på elektronisk väg.

Deklaration ska lämnas även om den beskattningsbara personen *eller representanten* inte har någon mervärdesskatt att redovisa för perioden.

### 11 §<sup>14</sup>

En redovisningsperiod omfattar ett kalenderkvartal.

*För en beskattningsbar person eller en representant som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 e § omfattar en redovisningsperiod dock en månad.*

### 12 §<sup>15</sup>

En särskild mervärdesskattedeklaration ska innehålla

1. identifieringsnumret,

2. följande uppgifter för varje EU-land där *tillhandahållanden av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar* eller *elektroniska tjänster* ska beskattas:

a) det sammanlagda värdet, exklusive mervärdesskatt, av ersättningarna för dessa tjänster under redovisningsperioden,

b) det sammanlagda beloppet av mervärdesskatten på tjänsterna, fördelat på skattesatser, och

c) tillämpliga skattesatser, samt

3. det sammanlagda beloppet av den mervärdesskatt som ska betalas för redovisningsperioden.

1. identifieringsnumret *för den beskattningsbara personen och, om denne företräds av en representant, identifieringsnumret för representanten,*

2. följande uppgifter för varje EU-land där *omsättningar av varor eller tjänster* ska beskattas:

a) det sammanlagda värdet, exklusive mervärdesskatt, av ersättningarna för dessa *varor och tjänster* under redovisningsperioden,

b) det sammanlagda beloppet av mervärdesskatten på *varorna och tjänsterna*, fördelat på skattesatser, och

*Den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 b, 4 c eller 4 d § (unionsordningen) ska i*

<sup>13</sup> Senaste lydelse 2014:942.

<sup>14</sup> Senaste lydelse 2014:942.

<sup>15</sup> Senaste lydelse 2014:942.

*deklarationen redovisa uppgifterna i första stycket 2 och 3 fördelat på*

- 1. tillhandahållande av tjänster,*
- 2. unionsintern distansförsäljning av varor, och*
- 3. omsättning av varor inom landet av en beskattningsbar person som använder ett elektroniskt gränssnitt enligt 6 kap. 10 § mervärdesskattelagen.*

#### 12 a §<sup>16</sup>

Om den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 b § har ett eller flera fasta etableringsställen i ett annat EU-land eller i andra EU-länder från vilket eller vilka *telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar eller elektroniska tjänster* tillhandahålls, ska den särskilda mervärdesskatte-deklarationen också innehålla följande uppgifter för varje EU-land där tillhandahållandena ska beskattas:

1. det sammanlagda värdet av ersättningarna för de tillhandahållanden som omfattas av den särskilda ordningen, uppdelat för varje annat EU-land där den beskattningsbara personen har ett fast etableringsställe, och
2. det fasta etableringsställets registreringsnummer till mervärdesskatt eller motsvarande uppgift.

#### 12 b §

*Om den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 c eller 4 d § utför unionsintern distansförsäljning och varorna sänds eller transporteras från ett annat EU-land eller andra EU-länder, ska den särskilda mervärdesskatte-deklarationen också innehålla följande uppgifter för varje EU-land varifrån varor sänds eller transporteras:*

- 1. det sammanlagda värdet av ersättningarna för de omsättningar som omfattas av den särskilda ordningen, för varje annat EU-land*

varifrån varor sänds eller transporteras,

2. det sammanlagda beloppet av mervärdesskatten på varorna fördelat på skattesatser, för varje annat EU-land varifrån varor sänds eller transporteras, och

3. det registreringsnummer till mervärdesskatt eller motsvarande uppgift som tilldelats i varje annat EU-land varifrån varor sänds eller transporteras.

Uppgifterna i första stycket ska fördelas på

1. unionsintern distansförsäljning av varor som inte omfattas av 6 kap. 10 § mervärdesskattelagen (1994:200), och

2. unionsintern distansförsäljning av varor av en beskattningsbar person som använder ett elektroniskt gränssnitt enligt 6 kap. 10 § mervärdesskattelagen, och

3. omsättning av varor inom ett EU-land av en beskattningsbar person som använder ett elektroniskt gränssnitt enligt 6 kap. 10 § mervärdesskattelagen.

#### 14 §<sup>17</sup>

En särskild mervärdesskatte-deklaration ska ha kommit in till Skatteverket senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång.

En särskild mervärdesskatte-deklaration ska ha kommit in till Skatteverket senast den sista dagen i månaden efter redovisningsperiodens utgång.

#### 22 a §<sup>18</sup>

Skatteverket ska godkänna en fysisk person som har utsetts som deklara-tionsombud av den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 b §, om den som utsetts uppfyller kraven enligt 6 kap. 6 och 7 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Skatteverket ska godkänna en fysisk person som har utsetts som deklara-tionsombud av den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 b, 4 c eller 4 d §, om den som utsetts uppfyller kraven enligt 6 kap. 6 och 7 §§ skatteförfarandela-gen (2011:1244).

Följande bestämmelser i skatteförfarandelagen tillämpas för

<sup>14</sup> Senaste lydelse 2014:942.

<sup>15</sup> Senaste lydelse 2014:942.

1. behörighet och återkallelse av godkännande: 6 kap. 5 § första stycket 1–3 och 8 §,
2. omprövning och överklagande; 66 och 67 kap.,
3. besluts verkställbarhet: 68 kap. 1 § och 3 § 1.

#### 25 §<sup>19</sup>

Den som ett identifieringsbeslut gäller för enligt denna lag eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land ska genom räkenskaper eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för de omsättningar som omfattas av beslutet. Räkenskaperna ska vara så detaljerade att Skatteverket kan avgöra om en särskild mervärdesskattedeclaration eller en deklARATION som lämnats enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land är korrekt.

Om Skatteverket begär det, ska den beskattningsbara personen göra sådant underlag som avses i första stycket tillgängligt på elektronisk väg.

Underlaget ska bevaras i tio år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser utfördes.

Den som ett identifieringsbeslut gäller för enligt denna lag eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land ska genom räkenskaper eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för de omsättningar som omfattas av beslutet. Räkenskaperna ska vara så detaljerade att Skatteverket kan avgöra om en särskild mervärdesskattedeclaration eller en deklARATION som lämnats enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land är korrekt. *För en representant gäller denna skyldighet för varje beskattningsbar person som representanten företräder.*

Om Skatteverket begär det, ska den beskattningsbara personen *eller dennes representant* göra sådant underlag som avses i första stycket tillgängligt på elektronisk väg.

#### 26 §<sup>20</sup>

Om ett identifieringsbeslut enligt 4 b § gäller en mervärdesskattegrupp, ska det underlag som avses i 25 § första stycket finnas tillgängligt hos den huvudman som Skatteverket har utsett för gruppen enligt 6 a kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200).

Om ett identifieringsbeslut enligt 4 b, 4 c eller 4 e § gäller en mervärdesskattegrupp, ska det underlag som avses i 25 § första stycket finnas tillgängligt hos den huvudman som Skatteverket har utsett för gruppen enligt 6 a kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200).

***Särskilt förfarande för mervärdesskatt vid import***

<sup>19</sup> Senaste lydelse 2014:942.

<sup>20</sup> Senaste lydelse 2014:1511.

## 27 §

*Vid import av varor där transporten av varorna avslutas här i landet får den som anmäler varornas ankomst till tullen åt den person som varorna är avsedda för tillämpa det särskilda förfarande vid import som framgår av 28–30 §§, om*

*1. varorna transporteras i försändelser med ett verkligt värde på högst 150 euro,*

*2. den särskilda ordningen i 4 e § eller bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar den särskilda ordningen i artiklarna 369l–369x i rådets direktiv 2006/112/EG inte tillämpas för varorna, och*

*3. varorna inte är punktskattepliktiga.*

*Av 1 kap. 2 § första stycket 6 mervärdesskattelagen (1994:200) framgår vem som är skyldig att betala mervärdesskatt för import av varor.*

## 28 §

*Den som anmäler varornas ankomst till tullen ska ta ut mervärdesskatt från den som varorna är avsedda för och betala in mervärdesskatten senast vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om det hade funnits skyldighet att betala tull.*

*Den som anmäler varornas ankomst till tullen ska redovisa mervärdesskatten månadsvis i en sammanställning som ska ges in till Tullverket vid den tidpunkt som anges i första stycket. I sammanställningen ska det totala beloppet av den mervärdesskatt som tagits ut under den aktuella kalendermånaden anges.*

## 29 §

*Den som tillämpar det särskilda förfarandet för import ska genom*

*räkenskaper eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för de importörer som omfattas av det särskilda förfarandet. Räkenskaperna ska vara så detaljerade att Tullverket kan avgöra om en särskild mervärdesskattedeclaration eller en deklARATION som lämnats enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land är korrekt.*

*Om Tullverket begär det, ska den som tillämpar det särskilda förfarandet för import göra underlaget tillgängligt på elektronisk väg.*

*Underlaget ska bevaras i tio år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser utfördes.*

### **Övriga bestämmelser**

#### **30 §**

*Motsvarigheten i svenska kronor till beloppet i 4 e § 3 och 27 § 1 ska vara detsamma som beloppet 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.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.
  2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

## 1.5 Förslag till lag om ändring i tullagen (2016:253)

Härigenom föreskrivs i fråga om tullagen (2016:253) att 2 kap. 2 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **2 kap.**

#### **2 §**

Mervärdesskatt som avses i 1 § första stycket ska inte tas ut enligt denna lag utan i enlighet med skatteförfarandelagen (2011:1244), om deklaranter eller, om deklaranter är ett ombud, den för vars räkning ombudet handlar är registrerad till mervärdesskatt i Sverige vid tidpunkten för beslutet om fastställande av tull och

1. agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen (1994:200) vid importen eller införseln, eller

2. är en juridisk person som inte agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen eller införseln.

Det som sägs om beskattningsunderlag i 1 § gäller även i de fall som avses i första stycket.

*Vid tillämpning av det särskilda förfarandet för mervärdesskatt vid import i 27–30 §§ lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster ska mervärdesskatt alltid tas ut enligt 1 §.*

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.

2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

## 2 Bakgrund

I december 2017 kom Europeiska unionens råd överens om det s.k. e-handelspaketet. Paketet består av ändringar i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet), 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 (direktiv 2009/132/EG), förordning 904/2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (förordningen om administrativt samarbete) och genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (genomförandeförordningen). Syftet med ändringarna är bl.a. att förenkla för företagen, förbättra konkurrensen och minska skattebortfallet.

EU-kommissionen avsåg att återkomma med ytterligare förslag till ändringar i genomförandeförordningen som skulle komplettera ändringarna i mervärdesskattedirektivet. Det visade sig senare att det även fanns behov av kompletterande ändringar i mervärdesskattedirektivet. Kommissionen lade fram förslag om detta i december 2018. Den 12 mars 2019 beslutade rådet om en allmän inriktning i fråga om kommissionens förslag till ändring av mervärdesskattedirektivet och genomförandeförordningen (COM(2018)819 final och (COM(2018) 821 final).

Ändringarna i e-handelspaketet genomförs i två steg. Det första steget avsåg ändringar i mervärdesskattedirektivet, som har genomförts i svensk rätt och började tillämpas den 1 januari 2019, och ändringar i genomförandeförordningen som blev tillämpliga samma datum. Det andra steget avser ändringar i mervärdesskattedirektivet och direktiv 2009/132/EG som ska vara genomförda av medlemsstaterna den 1 januari 2021 samt ändringar i förordningen om administrativt samarbete som blir tillämpliga i medlemsstaterna samma datum. Även de kompletterande ändringarna som beslutades av rådet den 12 mars 2019 ska vara genomförda av medlemsstaterna den 1 januari 2021 (ändringarna i mervärdesskattedirektivet) och blir tillämpliga den 1 januari 2021 (ändringarna i genomförandeförordningen).

I denna promemoria behandlas ändringarna i mervärdesskattedirektivet och i direktiv 2009/132/EG som ska vara genomförda den 1 januari 2021. De ändringar som rådet kom överens om den 12 mars 2019 har ännu inte formellt antagits av rådet eller publicerats i Europeiska unionens officiella tidning. Formellt antagande kan inte ske förrän EU-parlamentet yttrat sig och juristlingvisterna granskat texten i artiklarna. Förslagen i denna promemoria utgår från att förslagen antas. Det finns inte någon slutlig svensk text än, men det är angeläget remitteringen av de nationella lagförslagen inte fördröjs. Promemorians förslag utgår därför från den senaste engelska versionen.



## 3 Gällande rätt

### 3.1 EU-rätt

#### *Bestämmelserna om distanshandel*

Mervärdesskatt ska tas ut vid leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap, artikel 2.1 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Med leverans av varor avses enligt artiklarna 14–19 i mervärdesskattedirektivet bl.a. överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar, artikel 14.1. Reglerna om var en vara ska anses ha levererats, dvs. platsen för leverans, finns i avdelning V, artiklarna 31–36a, i mervärdesskattedirektivet.

Platsen för leverans i fråga om varor som ska transporteras till köparen är den plats där varan befinner sig vid den tidpunkt då transporten till förvärvaren avgår, dvs. avgångsorten, artikel 32 första stycket. Om leveransen görs till en icke beskattningsbar person, en icke beskattningsbar juridisk person eller en beskattningsbar person vars gemenskapsinterna förvärv inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 är platsen för leverans dock den plats där varorna befinner sig när transporten avslutas, alltså destinationsorten, artikel 33. Detta gäller dock inte om säljarens leveranser till den medlemsstat dit varorna transporteras understiger ett visst tröskelbelopp, lägst 35 000 euro och högst 100 000 euro, artikel 34. Denna s.k. omsättningströskel för distanshandel innebär att en beskattningsbar person som ägnar sig åt distanshandel till andra EU-länder inte behöver registrera sig i destinationslandet om omsättningarna inte överstiger omsättningströskeln för respektive EU-land.

#### *Import av varor med lågt värde*

Med import av varor avses införsel i gemenskapen av varor som inte är i fri omsättning, artikel 30 mervärdesskattedirektivet. Import av varor ska vara föremål för mervärdesskatt, artikel 2.1 d. Medlemsstaterna ska dock enligt artikel 143 undanta viss import från mervärdesskatt, däribland slutlig import av varor som omfattas av 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 (direktiv 2009/132/EG). Enligt bestämmelserna i det direktivet ska varor med ett sammanlagt värde som inte överstiger 10 euro vara skattebefriade vid import. Medlemsstaterna får dock bevilja befrielse för import av varor vars sammanlagda värde överstiger 10 euro men inte är högre än 22 euro. Medlemsstaterna får vidare undanta varor som har importerats per postorder från skattebefrielsen (artikel 23). Skattebefrielse ska inte beviljas för punktskattepliktiga varor (artikel 24).

#### *De särskilda ordningarna*

Av artikel 58 i mervärdesskattedirektivet framgår att platsen för tillhållande av telekommunikationstjänster, radio- och televisionssändningar

samt tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg till någon som inte är en beskattningsbar person ska vara platsen där personen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas. Sedan den 1 januari 2015 kan den beskattningsbara personen, i stället för att registrera sig till mervärdesskatt i alla de EU-länder där köparna finns och redovisa och betala mervärdesskatt enligt de ländernas bestämmelser, redovisa och betala mervärdesskatt enligt de särskilda ordningarna för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster (de särskilda ordningarna).

Bestämmelser om de särskilda ordningarna finns i avdelning XII, kapitel 6 i mervärdesskattedirektivet. De särskilda ordningarna brukar kallas en enda kontaktpunkt, Mini One Stop Shop (MOSS). De innebär att den beskattningsbara personen är registrerad i en medlemsstat (identifieringsstaten) och redovisar och betalar all mervärdesskatt för de aktuella tjänsterna till skattemyndigheten i den medlemsstaten, även sådan skatt som är hänförlig till andra EU-länder för att köparna finns där. Myndigheten i identifieringsstaten överför uppgifterna till skattemyndighetens motsvarighet i de andra medlemsstaterna.

Hur överföringarna går till framgår av bestämmelserna i förordning 904/2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri.

De särskilda ordningarna gäller för företag som är etablerade i ett EU-land men inte i det EU-land där tjänsterna är omsatta (unionsordningen, artiklarna 369a–369k) och företag som inte är etablerade i något EU-land men säljer de aktuella tjänsterna till icke beskattningsbara personer i EU (tredjelandsordningen, artiklarna 358a–369).

Det finns också kompletterande bestämmelser i underavsnitt 4 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). Genomförandeförordningen är direkt tillämplig i medlemsstaterna.

## 3.2 Svensk rätt

### *Bestämmelserna om distanshandel*

Mervärdesskatt ska betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap, i den utsträckning den beskattningsbara personen inte är befriad från skatt på omsättningen, 1 kap. 1 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML. Med omsättning av vara förstås att en vara överläts mot ersättning eller tas i anspråk genom uttag, 2 kap. 1–3 §§ ML. Mervärdesskattedirektivets regler om var en vara anses ha levererats har införts i svensk rätt genom 5 kap. 2–2 d §§ och 3–3 a §§ ML. Av dessa bestämmelser framgår om en vara är omsatt inom landet eller utomlands. Om varan är omsatt utomlands tas det inte ut någon mervärdesskatt i Sverige.

Enligt huvudregeln är en vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen omsatt inom landet om den finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen, 5 kap. 2 § första stycket 1 ML. Varan är också omsatt här om den

inte finns här i landet då transporten påbörjas men transporteras av säljaren från ett annat EU-land till en köpare i Sverige, 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, 5 kap. 2 § första stycket 4 och andra stycket ML. Om en konsument i Sverige t.ex. köper varor via internet från en säljare i ett annat EU-land och säljarens omsättningar till Sverige understiger 320 000 kronor under det löpande och det föregående kalenderåret behöver säljaren inte registrera sig i Sverige och ta ut svensk mervärdesskatt för omsättningarna. I stället gäller reglerna i säljarens land.

Av 5 kap. 2 a § första punkten ML framgår motsvarigheten till 5 kap. 2 § första stycket 4 samt andra stycket ML när det är fråga om distansförsäljning från Sverige till en köpare i ett annat EU-land. Av första punkten, som motsvarar artikel 33 och 34 i mervärdesskattedirektivet, framgår att varan inte anses omsatt inom landet om den transporteras från Sverige till en köpare i ett annat EU-land och säljaren är eller är skyldig att vara registrerad i destinationslandet för distansförsäljningen. Bestämmelsen är tillämplig om säljarens omsättning i destinationslandet överstiger tröskelvärdet i det landet.

#### *Bestämmelserna om import*

Med import menas att en vara förs in till Sverige från tredjeland, dvs. transporteras fysiskt till Sverige från en plats utanför EU. Varan kan dock vid transitering transporteras genom ett annat EU-land (2 kap. 1 a § ML). Mervärdesskatt ska betalas vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig (1 kap. 1 § första stycket 3 ML). Skattskyldigheten för mervärdesskatt är kopplad till tullagstiftningens regler, och uppkommer alltså vid samma tillfälle som skyldigheten att betala tull (1 kap. 5 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artiklarna 70–71 i mervärdesskattedirektivet. Vid import av varor är det den som enligt tullagstiftningen är skyldig att betala tull eller skulle ha varit det om varorna hade varit tullbelagda, som är skattskyldig för mervärdesskatten vid importen (1 kap. 2 § första stycket 6 a–e ML), som motsvaras av artikel 201 i mervärdesskattedirektivet. När en tullskuld uppkommer i Sverige är det den som är skattskyldig som är skyldig att betala tullen, 1 kap. 2 § första stycket 6 a. När en tullskuld inte uppkommer är den skattskyldig som skulle ha varit skyldig att betala tullen om importen eller införseln hade varit tullbelagd (samma bestämmelse 6 b). Det inträffar när en vara inte är belagd med tull eller importen är befriad från tull. Vidare kan detta inträffa när det i skattehänseende är fråga om import trots att det inte är det i tullhänseende, t.ex. då varan förs in till Sverige från ett område som är inom EU:s tullområde men utanför mervärdesskatteområdet, t.ex. Åland.

Tullverket har den grundläggande skyldigheten att utföra tullkontroller. Tullverket är också beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import i vissa fall, exempelvis när den som importerar varan är en privatperson. Skatteverket är dock beskattningsmyndighet om deklareranten är registrerad till mervärdesskatt i Sverige vid tidpunkten för beslutet om fastställande av tull och agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt ML vid importen eller införseln, eller är en juridisk person som inte agerar i

egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen eller införseln.

Alla varor som förs in till Sverige från tredje land ska tullklareras. Med tullklarering avses de åtgärder Tullverket vidtar i fråga om en vara som anmäls till godkänd tullbehandling. Ett av de vanligaste tullförfarandena är övergång till fri omsättning. Övergång till fri omsättning, s.k. förtullning, innebär att importören betalar tull och därefter kan fritt förfoga över de importerade varorna. Genom övergången till fri omsättning förändras varornas status till att behandlas som unionsvaror.

Med importör avses deklaratant för en import eller, om importören utser ett ombud som fullgör de handlingar och formaliteter som fastställs i tullagstiftningen, den för vars räkning ombudet handlar. Ombudet kan vara direkt, dvs. handla i importörens namn för dennes räkning, eller indirekt, dvs. handla i eget namn för importörens räkning (artikel 5.1 och 5.2 i tullkodex). Vanligen tar ombudet (exempelvis expressaktörer) på sig att betala mervärdesskatten för importörens räkning och använder då de tillstånd de har till betalningsansånd (tidigare ”kreditillstånd”).

I fråga om varor som transporteras med post och järnväg finns särskilda regler i tullförordningen (2016:287). Av reglerna följer att postoperatören ska utföra tullkontroll på varor som transporteras med post, 5 kap. 3 § tullförordningen. Med postoperatör avses i detta sammanhang en operatör som är etablerad i och som utsetts av en medlemsstat att tillhandahålla internationella tjänster som regleras i världspostkonventionen, se artikel 5.25 i 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).. I Sverige är detta Postnord AB (publ). Det innebär att om något skickas med postoperatören i ett annat land är det Postnord som transporterar varan i Sverige. Med varor i postförsändelser avses i detta sammanhang andra varor än brevörsändelser, inneslutna i ett postpaket eller paket och transporterade under ansvar av eller av en postoperatör i enlighet med bestämmelserna i världspostkonventionen, artikel 5.25 i kompletteringsförordningen. Postnord är således ombud vid deklarerat av varor som kommer till Sverige via postförsändelser. Det innebär att Postnord utför tullformaliteter åt den som importerar varan, dvs. betalar in tull och mervärdesskatt för personens räkning. Det är dock fortfarande mottagaren som är ansvarig för att varan deklarerats och att rätt avgifter betalas in.

#### *Import av varor med lågt värde*

Av 3 kap. 30 § första stycket ML framgår att sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, förkortad LFS, ska undantas från mervärdesskatteplikt. Av 2 kap. 2 § första stycket LFS framgår det att frihet från skatt vid import ska medges en vara som övergår till fri omsättning under sådana omständigheter som för en tullpliktig vara medför tullbefrielse enligt bl.a. rådets förordning (EG) nr 1186/2009 av den 16 november 2009 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse (kodifierad version), förkortad förordning 1186/2009. Detta gäller om inte annat följer av 2 kap. 3 § LFS. Av artiklarna 23–24 i förordning 1186/2009 framgår det att försändelser

av ringa värde under vissa förutsättningar ska vara befriade från importtull. Av 2 kap. 3 § 6 LFS framgår att rätt till frihet från skatt vid import enligt 2 § inte föreligger om den importerade varan utgörs av försändelser som utgör ett led i en postorderförsäljning. Av 2 kap. 4 § 4–5 framgår att rätt till frihet från mervärdesskatt vid import föreligger för försändelser som består av utländska periodiska publikationer och för andra försändelser än sådana som utgör ett led i en postorderförsäljning, utom om försändelsernas värde överstiger 22 euro (motsvarar 300 kronor år 2019). Sverige har alltså infört ett undantag från mervärdesskatt vid import på 22 euro, men även valt att undanta postorderförsändelser (utom sådana som består av utländska periodiska publikationer) från undantaget från mervärdesskatt i direktiv 2009/132/EG. Tullbefrielsebeloppen i förordning 1186/2009 omräknas och publiceras av Tullverket i Tullverkets författningssamling (senast TFS 2018:8, där det framgår att det nuvarande beloppet för tullfrihet är 1 600 kronor). Grunden för omräkning och publicering av återfinns i 24 § förordning (1994:1605) om tullfrihet m.m. En stor del av de försändelser med ett värde under 1 600 kronor från tredje land är att anse som postorderförsäljning och är därför mervärdesskattepliktiga vid import.

#### *De särskilda ordningarna*

Bestämmelserna om de särskilda ordningarna finns i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, förkortad lagen om särskilda ordningar. Enligt bestämmelserna i denna lag får beskattningsbara personer som är etablerade i ett land utanför EU och som tillhandahåller elektroniska tjänster till konsumenterna i EU använda sig av den särskilda ordningen med en enda kontaktpunkt, Mini One Stop Shop (MOSS) för redovisning och betalning av mervärdesskatt (tredjelandsordningen). Detsamma gäller för beskattningsbara personer som är etablerade i EU och tillhandahåller elektroniska tjänster till konsumenterna i andra EU-länder (unionsordningen). De särskilda ordningarna innebär att den beskattningsbara personen är registrerad i en medlemsstat (identifieringsstaten) och redovisar och betalar all mervärdesskatt hänförlig till de aktuella tjänsterna till skattemyndigheten i den medlemsstaten, även sådan skatt som är hänförlig till andra EU-länder för att köparna finns där. De särskilda ordningarna är frivilliga att tillämpa.

Den som vill tillämpa någon av de särskilda ordningarna ska ansöka hos Skatteverket om ett s.k. identifieringsbeslut (4 § lagen om särskilda ordningar). Skatteverket ger ett individuellt nummer (identifieringsnummer) till den som identifieringsbeslutet gäller för (7 §). Om identifieringsbeslutet gäller unionsordningen ska den beskattningsbara personens registreringsnummer till mervärdesskatt användas som identifieringsnummer (7 § andra stycket). Om denne t.ex. anmäler att denne inte längre tillhandahåller elektroniska tjänster eller vid upprepade tillfällen har brutit mot bestämmelserna i lagen, ska Skatteverket återkalla identifieringsbeslutet (9 och 9 a §§). Deklarationer inom den särskilda ordningen ska lämnas på elektronisk väg senast inom 20 dagar efter utgången av redovisningsperioden (14 §). Betalning av mervärdesskatten ska ske inom samma tidsperiod (15 §). Om Skatteverket begär det ska den

beskattningsbara personen göra räkenskaper och annat underlag tillgängligt på elektronisk väg (25 §). Underlaget ska bevaras i tio år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser utfördes.

Den som använder den särskilda ordningen får inte dra av ingående skatt. En sådan beskattningsbar person har i stället rätt till återbetalning av mervärdesskatten enligt det förfarande som gäller för återbetalning av mervärdesskatt till utländska beskattningsbara personer (se 10 kap. 4 a § ML).

## 4 E-handelspaketet

### 4.1 Ändringarna i mervärdesskattedirektivet, direktiv 2009/132, förordning 904/2010 och genomförandeförordningen

#### 4.1.1 Definitioner av distansförsäljning

I mervärdesskattedirektivet införs definitioner av *gemenskapsintern distansförsäljning av varor* och *distansförsäljning av varor importerade från ett tredjeteritorium eller tredjeland*, artikel 14.4. Syftet med att införa definitioner är att underlätta hänvisningar och säkerställa en enhetlig tillämpning inom EU när de särskilda ordningarna ska omfatta även distanshandel.

Av bestämmelsen framgår att med gemenskapsintern distansförsäljning av varor avses leverans av varor som försänds eller transporteras av leverantören eller för dennes räkning, inbegripet då leverantören medverkar indirekt i varans transport eller försändelse, från en annan medlemsstat än den i vilken försändelsen eller transporten avslutas, om leveransen görs till en beskattningsbar person, eller en icke beskattningsbar juridisk person, vars gemenskapsinterna förvärv av varor inte är föremål för mervärdesskatt enligt artikel 3.1 eller till någon annan icke beskattningsbar person, och det inte är fråga om nya transportmedel eller varor som levereras efter montering eller installation (artikel 14.4.1).

Med distansförsäljning av varor importerade från ett tredjeteritorium eller ett tredjeland avses leverans av varor som försänds eller transporteras av leverantören eller för dennes räkning, inbegripet då leverantören medverkar indirekt i varans transport eller försändelse, från ett tredjeteritorium eller ett tredjeland till en förvärvare i en medlemsstat, om leveransen görs till en beskattningsbar person, eller en icke beskattningsbar juridisk person, vars gemenskapsinterna förvärv av varor inte är föremål för mervärdesskatt enligt artikel 3.1 eller till någon annan icke beskattningsbar person, och det inte är fråga om nya transportmedel eller varor som levereras efter montering eller installation (artikel 14.4.2).

Platsen för leverans vid gemenskapsintern distansförsäljning av varor framgår av artikel 33 a. Platsen för leverans i fråga om distansförsäljning av varor importerade från tredjeland eller tredjeteritorium framgår av artikel 32 eller 33 b och c, beroende på om den särskilda ordningen för import används för dessa leveranser (importordningen, se avsnitt 4.1.6). Av artikel 5a i genomförandeförordningen framgår närmare vad som avses med att försändelsen eller transporten sker av leverantören eller för dennes räkning.

#### **4.1.2 Slopas undantag från mervärdesskatt vid import av varor med lågt värde**

Möjligheten för medlemsstaterna att skattebefria import av varor med ett sammanlagt värde mellan 10 och 22 euro slopas genom att avdelning IV i direktiv 2009/132 utgår. Det innebär att alla varor som importeras till EU blir mervärdesskattepliktiga om inte något annat undantag är tillämpligt.

#### **4.1.3 Omsättningströskel för bestämmande av beskattningsland för distansförsäljning av varor**

De nuvarande omsättningströsklarna för distanshandel inom EU (artikel 34) slopas och ersätts av en EU-gemensam beskattningslandströskel som gäller både för gemenskapsintern distansförsäljning av varor och för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster (artikel 59c). I stället för de tröskelbelopp som framgår av artikel 34 ska en beskattningslandströskel på totalt 10 000 euro gälla i alla medlemsstater. Det nya tröskelbeloppet gäller både för unionsintern distansförsäljning av varor och för elektroniska tjänster och för alla sådana transaktioner som ett företag gör. Tröskelbeloppet tillämpas alltså för den beskattningsbara personens totala försäljning av de aktuella varorna och tjänsterna till alla medlemsstater, och inte per medlemsstat. Beskattningslandströskeln är frivillig att tillämpa för de beskattningsbara personerna.

#### **4.1.4 Leverans av varor med användning av elektroniskt gränssnitt**

Om en beskattningsbar person använder ett elektroniskt gränssnitt eller liknande för att möjliggöra försäljning av varor från säljare i tredjeländer till köpare i EU anses den beskattningsbara personen ha tagit emot och levererat dessa varor själv, artikel 14a. Det innebär alltså att dessa beskattningsbara personer (plattformföretag) blir skattskyldiga för mervärdesskatt för dessa varor. Syftet med den nya bestämmelsen är att säkerställa effektiv uppbörd av mervärdesskatt och minska den administrativa bördan för säljare, skattemyndigheter och köpare.

Artikel 14a.1 avser distansförsäljning av varor importerade från ett tredje territorium eller ett tredjeland med ett verkligt värde under 150 euro. Bestämmelsen träffar huvudsakligen försäljning av varor till icke beskattningsbara personer. Artikel 14a.2 avser leverans av varor inom gemenskapen från en beskattningsbar person som inte är etablerad inom gemenskapen till en icke beskattningsbar person. I detta fall finns ingen begränsning avseende varans värde.

Innebörden av termen möjliggör framgår av artikel 5 b första och andra stycket i genomförandeförordningen. Av bestämmelsen framgår att med möjliggöra avses användning av ett elektroniskt gränssnitt som gör det möjligt för en kund och en leverantör som erbjuder varor till försäljning via/genom det elektroniska gränssnittet att komma i kontakt med varandra på ett sätt som leder till en leverans av varor genom det elektroniska gränssnittet. Den beskattningsbara personen (alltså plattformföretaget)



anses dock emellertid *inte* anses möjliggöra en leverans av varor om samtliga följande villkor är uppfyllda:

a) Denna beskattningsbara person fastställer varken direkt eller indirekt något av de allmänna villkoren för leveransen av varorna.

b) Denna beskattningsbara person medverkar varken direkt eller indirekt till godkännandet av debitering av kunden för gjorda betalningar.

c) Denna beskattningsbara person medverkar varken direkt eller indirekt till beställningen eller leveransen av varan.

Av tredje stycket i samma artikel framgår att artikel 14a i mervärdesskattedirektivet inte ska gälla beskattningsbara personer som endast tillhandahåller något av följande:

a) Hantering av betalningar i samband med leveransen av varor.

b) Förteckning eller marknadsföring av varor.

c) Omdirigering eller överföring av kunder till andra elektroniska gränssnitt där varor saluförs, utan någon ytterligare medverkan i leveransen.

Av artikel 5c framgår att plattformsföretaget inte anses vara betalnings-skyldig för mervärdesskatt som överstiger den mervärdesskatt som personen deklarerat och betalat för dessa leveranser om samtliga följande villkor är uppfyllda:

a) Den beskattningsbara personen är beroende av uppgifter från leverantörer som säljer varor genom ett elektroniskt gränssnitt eller andra tredje parter för att korrekt deklarerat och betala mervärdesskatt på dessa leveranser.

b) De uppgifter som avses i led a är felaktiga.

c) Den beskattningsbara personen kan visa att han inte kände till och rimligen inte kunde ha känt till att dessa uppgifter var felaktiga.

För att minska den administrativa bördan för plattformarna införs presumtioner i artikel 5d i genomförandeförordningen. De innebär att den person som säljer varor via ett elektroniskt gränssnitt antas vara en beskattningsbar person och den person som köper dessa varor antas vara en icke beskattningsbar person.

I de fall som omfattas av artikel 14a ska transporten av varorna hänföras till leveransen som görs av den beskattningsbara personen som använder det elektroniska gränssnittet, och inte till leveransen från säljaren i tredjeland till plattformen, artikel 36b. Den beskattningsgrundande händelsen vid leverans av varor enligt artikel 14a är när betalningen har accepterats, artikel 66a. Detta innebär enligt artikel 41a i genomförandeförordningen när betalningsbekräftelsen, meddelandet om betalningsgodkännande eller ett betalningsåtagande från kunden tagits emot av den leverantör som säljer varor via det elektroniska gränssnittet eller för dennes räkning, oavsett när den faktiska betalningen görs, beroende på vilket som inträffar först.

Medlemsstaterna ska undanta transaktionen mellan den bakomliggande säljaren och plattformen i fall som omfattas av artikel 14a.2 från mervärdesskatt, artikel 136a, och ge rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt, artikel 169. Den bakomliggande säljaren måste registrera sig till mervärdesskatt, utfärda faktura, föra räkenskaper, lämna deklaration och periodisk sammanställning, artikel 272.

#### 4.1.5 De särskilda ordningarna kan användas för fler tjänster och för varor

##### *Tredjelandlordningen*

För att underlätta för beskattningsbara personer som är etablerade utanför EU men tillhandahåller tjänster till konsumenter i EU utvidgas de särskilda ordningarna till andra tjänster än digitala sådana, se rubriken till avsnitt 2 samt artikel 359 i mervärdesskattedirektivet. Det kan t ex röra sig om konsulttjänster, förmedlingstjänster eller fastighetstjänster som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person och som enligt beskattningslandsreglerna i mervärdesskattedirektivet ska beskattas i ett EU-land. I övrigt sker inga större förändringar i sak för tredjelandlordningen. Den beskattningsbara personen kan alltså fortfarande välja vilken medlemsstat som ska vara identifieringsstat. På samma sätt som tidigare gäller att beskattningsbara personer som använder tredjelandlordningen inte får göra avdrag för ingående mervärdesskatt utan får i stället begära återbetalning i enlighet med direktiv 86/560/EEG.

##### *Unionsordningen*

Även unionsordningen utvidgas till att gälla andra tjänster än digitala sådana som tillhandahålls av beskattningsbara personer som är etablerade i EU, men inte i konsumtionsstaten, till köpare som inte är beskattningsbara personer, artikel 369b.c. Konsumtionsstaten är den medlemsstat där tillhandahållandet av tjänsten anses äga rum enligt avsnitt V kapitel 3 i mervärdesskattedirektivet. Som framgår ovan kan det t.ex. röra sig om konsulttjänster, förmedlingstjänster eller fastighetstjänster som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person och som ska beskattas i ett annat EU-land än det där den beskattningsbara personen är etablerad.

Unionsordningen kan också tillämpas av beskattningsbara personer etablerade i eller utanför EU som bedriver unionsintern distansförsäljning av varor, se artikel 369b.a. Konsumtionsstat är den stat där försändelsen eller transporten till kunden avslutas, artikel 369a.3 b.

Slutligen kan unionsordningen tillämpas av beskattningsbara personer (plattformföretag) som anses ha tagit emot och levererat varor enligt artikel 14a.2 för att redovisa mervärdesskatt för leveranser av varor inom en medlemsstat, se artikel 369b.b. Här är konsumtionsstaten den där transporten av varorna både påbörjas och avslutas, eftersom det är fråga om leverans av varor inom en och samma medlemsstat.

Vid tillämpningen av unionsordningen är identifieringsstaten den medlemsstat där den beskattningsbara personen etablerat sätet för sin verksamhet, eller, om säte inom EU saknas, en medlemsstat där den beskattningsbara personen har sitt fasta etableringsställe. Om det finns flera sådana i olika medlemsstater får den beskattningsbara personen välja identifieringsstat bland dessa, se artikel 369a.2 första och andra styckena. För beskattningsbara personer som inte har någon etablering inom EU är identifieringsstaten den medlemsstat där försändelsen eller transporten av varor påbörjas, artikel 369a.2 tredje stycket. Detta gäller för företag i tredjeland som utför unionsintern distansförsäljning av varor eller som möjliggör omsättning av varor med användning av ett elektroniskt gränssnitt enligt 14a.2 mervärdesskattedirektivet. Om det finns flera

medlemsstater varifrån varor sänds eller transporteras får den beskattningsbara personen välja identifieringsstat bland dessa.

Den som tillämpar unionsordningen ska använda den för alla sådana varor och tjänster som tillhandahålls inom EU, artikel 369b sista ledet. På samma sätt som tidigare får beskattningsbara personer som använder unionsordningen inte göra avdrag för ingående mervärdesskatt i konsumtionsstaten i enlighet med artikel 168. Däremot har de rätt till återbetalning i enlighet med direktiv 2008/9/EG.

#### **4.1.6 De särskilda ordningarna kan användas för distansförsäljning av varor för högst 150 euro importerade från tredjeland**

##### *Importordningen*

En ny särskild ordning, kallad importordningen, införs i ett nytt avsnitt 4 i avdelning XII, kapitel 6 mervärdesskattedirektivet. Importordningen gäller för redovisning och betalning av mervärdesskatt för distansförsäljning av varor importerade från ett tredje territorium eller ett tredjeland, med undantag av punktskattepliktiga varor, i försändelser med ett verkligt värde på högst 150 euro. Med verkligt värde avses det belopp som köparen betalat för försändelsen. Försäkrings- och transportkostnader ska alltså inte ingå i beräkningen av beloppet. Importordningen får tillämpas av beskattningsbara personer som är etablerade i gemenskapen, beskattningsbara personer som inte är etablerade i gemenskapen men som företräds av en förmedlare (nedan representant) som är etablerad i gemenskapen, och beskattningsbara personer som är etablerade i tredjeland med vilket unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd motsvarande indrivningsdirektivet (rådets direktiv 2010/24/EU) och rådets förordning 904/2010 (förordningen om administrativt samarbete). Kommissionen ska anta en genomförandeakt för att fastställa en förteckning över vilka tredjeländer som avses, artikel 369m.3. Dessa beskattningsbara personer får välja identifieringsstat, artikel 369l.3 a. För övriga beskattningsbara personer är identifieringsstaten den medlemsstat där den beskattningsbara personen respektive representanten etablerat sätet för sin verksamhet, eller, om säte inom EU saknas, en medlemsstat där den beskattningsbara personen eller representanten har sitt fasta etableringsställe. Om det finns flera sådana i olika medlemsstater får den beskattningsbara personen eller representanten välja identifieringsstat bland dessa, och är då bunden av sitt val i minst två kalenderår, artikel 369l.3 andra stycket. Konsumtionsstaten är den medlemsstat där försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas, artikel 369l.4.

Beskattningsbara personer som utnyttjar importordningen ska tilldelas ett individuellt registreringsnummer (kallat IOSS-nummer). Om den beskattningsbara personen företräds av en representant ska den dels få ett eget individuellt registreringsnummer, dels ett individuellt registreringsnummer för varje beskattningsbar person som den företräder. Dessa registreringsnummer får bara användas för de ändamål som avses i denna särskilda ordning. Vidare får representantens nummer inte användas för att

redovisa mervärdesskatt på omsättningar som representanten gör i eget namn (artikel 57e andra stycket genomförandeförordningen).

Beskattningsbara personer respektive representanter ska strykas ur registret, dvs. inte få använda den särskilda ordningen längre, bl.a. om de inte längre bedriver distansförsäljning av varor importerade från ett tredje territorium eller ett tredjeland eller ständigt bryter mot reglerna i den särskilda ordningen (artikel 369r). Dessa bestämmelser stämmer i huvudsak överens med det som gäller för tredjelandsordningen och unionsordningen. Därutöver ska en representant strykas ur registret om han under två på varandra följande kalenderkvartal inte har agerat som representant för en beskattningsbar person som använder den särskilda ordningen eller om representanten inte längre företräder någon beskattningsbar person som använder importordningen, artikel 369r.3 e. Vidare kan en beskattningsbar person strykas om dennes representant underrättar identifieringsstaten om att den beskattningsbara personen inte längre bedriver distansförsäljning av varor importerade från ett tredje territorium eller ett tredjeland. En beskattningsbar person får bara ha en representant i taget (369m.2).

Precis som för de andra särskilda ordningarna gäller att den importordningen ska tillämpas på all distansförsäljning av varor importerade från ett tredje territorium eller ett tredjeland.

Den beskattningsgrundande händelsen vid distansförsäljning av varor importerade från ett tredje territorium eller ett tredjeland sker vid leveransen, dvs. då betalningen har godkänts, artikel 369n. Av artikel 61b i genomförandeförordningen framgår att betalningen har godkänts då betalningsbekräftelsen, meddelandet om betalningsgodkännande eller ett betalningsåtagande från kunden tagits emot av den beskattningsbara person som utnyttjar importordningen eller för dennes räkning, oavsett när den faktiska betalningen görs, beroende på vilket som inträffar först.

Samma bestämmelser om avdrag och återbetalning som för de andra särskilda ordningarna gäller för beskattningsbara personer som använder importordningen. Beroende på om företaget är etablerat i eller utanför EU gäller antingen direktiv 86/560/EEG eller direktiv 2008/9/EG för i fråga om återbetalning av ingående mervärdesskatt.

#### *Plattformsföretag som möjliggör distansförsäljning av varor från ett land utanför EU kan använda importordningen – exempel*

Om en beskattningsbar person genom användning av ett elektroniskt gränssnitt möjliggör distansförsäljning av varor från ett land utanför EU med ett verkligt värde på högst 150 euro ska den beskattningsbara personen själv anses ha förvärvat och omsatt varorna, artikel 14a.1 mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen innebär att plattformen anses vara den som omsätter varorna till slutkunden (en privatperson) och den som blir skattskyldig för mervärdesskatt för omsättningen. Detta gäller oavsett om plattformen är etablerad i eller utanför EU. För att fullgöra sina mervärdesskatteskyldigheter kan plattformsföretaget antingen registrera sig i varje EU-land där omsättningarna sker eller använda importordningen. Olika bestämmelser blir tillämpliga beroende på om importordningen används eller inte. Följande fall kan tas som exempel.

1. En kund i Sverige använder ett elektroniskt gränssnitt som drivs av ett företag som är etablerat i medlemsstat B (MS B), för att beställa varor från ett företag (den bakomliggande säljaren) som är etablerat utanför EU. Varorna skickas från en plats utanför EU av den bakomliggande säljaren eller för hans räkning till kunden i Sverige. Plattformföretaget i MS B anses ha omsatt varorna och ska därmed ta ut mervärdesskatt av kunden vid köpet. Två beskattningsgrundande händelser sker; en import och en distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU. Importen av varorna sker till Sverige, artikel 30.1. Distansförsäljningen av varorna delas upp i två omsättningar, en omsättning (leverans av varor utan transport) från den bakomliggande säljaren till plattformföretaget som enligt artikel 31 sker utanför EU och en omsättning (leverans av varor med transport) från plattformföretaget till kunden. Den första omsättningen är inte mervärdesskattepliktig i EU. Under förutsättning att importordningen används av plattformföretaget sker den andra omsättningen i Sverige enligt artikel 33 c och svensk mervärdesskatt ska tas ut. Mervärdesskatten är enligt artikel 66a utkrävbar när betalningen godkänts av den bakomliggande säljaren. Om importordningen inte används är omsättningen normalt gjord utanför EU enligt artikel 32 första stycket mervärdesskattedirektivet.

Plattformföretaget kan välja att använda importordningen och ha MS B som identifieringsstat. Om det särskilda identifieringsnumret för importordningen anges senast i samband med ingivande av tulldeklaration är importen undantagen från mervärdesskatt enligt artikel 143.1.ca. Identifieringsnumret skickas elektroniskt till tullen i Sverige. Om det särskilda identifieringsnumret för importordningen anges senast i samband med ingivande av tulldeklarationen, är importen undantagen från mervärdesskatt enligt artikel 143.1 ca. Identifieringsnumret skickas elektroniskt till tullen i Sverige. Numret kan sedan kontrolleras i den databas som finns med dessa nummer. Plattformföretaget redovisar mervärdesskatten till skattemyndigheten i MS B senast vid utgången av månaden efter utgången av redovisningsperioden, med angivande av mervärdesskattebeloppet och den svenska skattesatsen i den särskilda mervärdesskattedeclarationen avseende importordningen. Skattemyndigheten i MS B överför mervärdesskatten till Sverige i enlighet med bestämmelserna i förordning 904/2010. Plattformföretaget har en dokumentationsskyldighet avseende försäljningarna och eventuella returerna, artikel 242a. Omfattningen av dokumentationsskyldigheten framgår av artikel 63c.2 i genomförandeförordningen.

Om numret är ogiltigt eller om plattformföretaget väljer att inte använda importordningen ska mervärdesskatten betalas av den eller de personer som har utsetts till eller godtagits som betalningsskyldiga av den medlemsstat till vilken varorna importeras, artikel 201. För Sveriges del är det kunden som ska betala mervärdesskatt i dessa fall, se 1 kap. 2 § första stycket 6 b ML. Samma bestämmelser blir tillämpliga om både kunden och plattformföretaget är etablerade i Sverige, dock ska då Sverige väljas som identifieringsstat för plattformföretaget.

2. En kund i Sverige använder ett elektroniskt gränssnitt som drivs av ett företag som är etablerat i MS B, för att beställa varor från ett företag (den bakomliggande säljaren) som är etablerat utanför EU. Varorna skickas från en plats utanför EU av den bakomliggande säljaren eller för

hans räkning till MS B och därefter vidare till kunden i Sverige. Plattformföretaget i MS B anses även i detta fall ha omsatt varorna och ska därmed ta ut mervärdesskatt av kunden vid köpet via hemsidan. Importen av varorna sker enligt artikel 30.1 till MS B. Distansförsäljningen av varorna delas upp i två omsättningar, en omsättning (leverans av varor utan transport) från den bakomliggande säljaren till plattformsföretaget som enligt artikel 31 sker utanför EU och en omsättning (leverans av varor med transport) från plattformsföretaget till kunden. Den första omsättningen är inte mervärdesskattepliktig i EU. Under förutsättning att importordningen används av plattformsföretaget sker den andra omsättningen i Sverige enligt artikel 33 b mervärdesskattedirektivet och svensk mervärdesskatt ska tas ut. Mervärdesskatten är enligt artikel 66a utkrävbar när betalningen godkänns av den bakomliggande säljaren. Om importordningen inte används är omsättningen normalt gjord utanför EU, artikel 32 första eller andra stycket mervärdesskattedirektivet.

3. En kund i Sverige använder ett elektroniskt gränssnitt som drivs av ett företag som är etablerat utanför EU, för att beställa varor från ett företag (den bakomliggande säljaren) som är etablerat utanför EU. För att kunna använda importordningen måste plattformsföretaget utse en representant som är etablerad i EU, se artikel 369l andra stycket 2 samt 369m.1 b. Om representanten har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige ska Sverige väljas som identifieringsstat. Samma sak gäller om representanten saknar säte i EU men har ett fast etableringsställe i Sverige. Representanten ansöker om identifieringsbeslut hos Skatteverket och tilldelas ett identifieringsnummer för tillämpning av importordningen, artikel 369q.2, samt ett nummer för varje beskattningsbar person som representanten företräder, artikel 369q.3. Detta nummer kan enbart användas för tillämpningen av importordningen, artikel 369q.4, och kan heller inte användas som ett vanligt registreringsnummer till mervärdesskatt, se artikel 57e i genomförandeförordningen.

Plattformsföretaget anses ha omsatt varorna och ska därmed ta ut mervärdesskatt vid köpet. Importen av varorna sker enligt artikel 30.1 till Sverige. Distansförsäljningen av varorna delas upp i två omsättningar, en omsättning (leverans av varor utan transport) från den bakomliggande säljaren till plattformsföretaget som enligt artikel 31 sker utanför EU och en omsättning (leverans av varor med transport) från plattformsföretaget till kunden som enligt artikel 33 c sker i Sverige. Den första omsättningen är inte mervärdesskattepliktig i EU. Den andra omsättningen är mervärdesskattepliktig i Sverige och svensk mervärdesskatt ska tas ut. Mervärdesskatten är enligt artikel 66a utkrävbar när betalningen godkänns av den bakomliggande säljaren.

Om det särskilda identifieringsnumret för importordningen anges senast i samband med ingivande av tulldeklarationen, är importen undantagen från mervärdesskatt enligt artikel 143.1 ca. Identifieringsnumret skickas elektroniskt till tullen i Sverige.

Representanten ger in en särskild mervärdesskattedeklaration avseende importordningen till Skatteverket. Redovisningsperioden är en månad. Plattformsföretaget redovisar mervärdesskatten till Skatteverket senast vid utgången av månaden efter utgången av redovisningsperioden, med angivande av mervärdesskattebeloppet och skattesats i den särskilda mervärdesskattedeklarationen avseende importordningen. Representanten

ska också bevara räkenskaper över försäljningarna och eventuella returerna. Omfattningen av räkenskaperna framgår av artikel 63c.2 i genomförandeförordningen.

Om plattformsföretaget inte utser en representant som använder importordningen eller numret är ogiltigt ska mervärdesskatten betalas av den eller de personer som har utsetts till eller godtagits som betalningsskyldiga av den medlemsstat till vilken varorna importerats, artikel 201. För Sveriges del är det kunden som ska betala mervärdesskatt i dessa fall, se 1 kap. 2 § första stycket 6 b ML.

4. En kund i Sverige använder ett elektroniskt gränssnitt som drivs av ett företag som är etablerat i MS B, för att beställa varor från ett företag (den bakomliggande säljaren) som är etablerat utanför EU. Varorna skickas från den bakomliggande säljaren eller för hans räkning till MS B, för transitering till Sverige där de deklarerats för övergång till fri omsättning.

Plattformsföretaget i MS B anses ha omsatt varorna och ska därmed ta ut mervärdesskatt av kunden vid köpet. Plattformen använder inte importordningen. Importen anses ske till Sverige enligt artikel 61. Distansförsäljningen av varor importerade från ett land utanför EU, som delas upp i två, sker utanför EU enligt artikel 31 respektive artikel 32 (där transporten påbörjas). Den beskattningsbara transaktionen är i detta fallet importen till Sverige enligt 61 och den person som är betalningsskyldig för mervärdesskatten är den som utsetts till detta enligt artikel 201, dvs. vanligen kunden. I detta fall kan det särskilda förfarandet i artiklarna 369y–369zb användas genom att kunden betalar mervärdesskatten till postoperatören eller speditören som redovisar mervärdesskatten till Tullverket i en månatlig deklaration, se avsnitt 4.1.8. Om detta förfarande inte används sker betalning av mervärdesskatten till Tullverket på vanligt sätt.

#### *Plattformsföretag som möjliggör unionsintern leverans av varor inom EU kan använda unionsordningen – exempel*

I fråga om omsättning av varor av ett plattformsföretag som omfattas av artikel 14a.2 gäller följande.

1. En kund i Sverige beställer varor via en svensk plattform från en bakomliggande säljare som är etablerad utanför EU. Varorna finns i ett lager i Sverige och skickas därifrån till kunden. För att artikel 14a.2 ska vara tillämplig saknar det betydelse om varorna importerats till Sverige från tredjeland i ett tidigare skede. Detta medför inte att det blir en distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU enligt artikel 14.4.1 och 14a.1. Det är alltså fråga om en omsättning av varor inom landet. Plattformsföretaget anses ha förvärvat och omsatt varorna enligt artikel 14a.2. Plattformsföretaget registrerar sig i unionsordningen i Sverige, artikel 369b b. Omsättningen delas upp i två; en från bakomliggande säljaren till plattformsföretaget, som enligt artikel 31 sker i Sverige, och en från plattformsföretaget till kunden som också sker i Sverige, artikel 32.1. Transporten hänförs enligt artikel 36b till omsättningen mellan plattformsföretaget och kunden. Mervärdesskatten är enligt artikel 66a utkrävbar när betalningen godkänts av den bakomliggande säljaren. Omsättningen mellan den bakomliggande säljaren är undantagen med rätt till återbetalning, artikel 136a och 169. Den bakomliggande

säljaren måste därför, om det är ett tredjelandsföretag, registrera sig till mervärdesskatt i Sverige. Plattformföretaget tar ut svensk mervärdesskatt av kunden vid försäljningen och redovisar den till Skatteverket i en särskild mervärdesskattedeclaration avseende unionsordningen, artikel 369g.1 b. Om plattformföretaget inte använder unionsordningen måste omsättningen till kunden redovisas i den vanliga deklARATIONEN som lämnas in till Skatteverket.

Samma sak gäller om kunden och varorna finns i Sverige, men plattformföretaget är etablerat i MS B. Plattformföretaget ska dock välja MS B som identifieringsstat och redovisa den svenska mervärdesskatten till skattemyndigheten i MS B, artikel 369g.2 b. Den bakomliggande säljaren måste registrera sig i Sverige för att få rätt till återbetalning.

Om kunden och varorna finns i Sverige men plattformföretaget i tredjeland får plattformföretaget välja identifieringsstat bland de medlemsstater varifrån varor skickas, artikel 369a.2 tredje stycket. Plattformföretaget tar ut svensk mervärdesskatt av kunden vid försäljningen och redovisar den till Skatteverket (om Sverige valts som identifieringsstat) i en särskild mervärdesskattedeclaration avseende unionsordningen, artikel 369g.1 b. Den bakomliggande säljaren måste registrera sig i Sverige för att få rätt till återbetalning.

2. En kund i Sverige beställer varor via en plattform som drivs av ett företag som är etablerat i MS B från en bakomliggande säljare som är etablerad i tredjeland. Varorna är i ett lager i MS B och skickas till kunden i Sverige. Här är det fråga om unionsintern distansförsäljning av varor. Plattformen kan välja att tillämpa unionsordningen och registrera sig i MS B. Omsättningen delas upp i två; en från bakomliggande säljaren till plattformföretaget, som enligt artikel 31 sker i MS B, och en från plattformföretaget till kunden som sker i Sverige, artikel 33 a. Transporten hänförs enligt artikel 36b till omsättningen mellan plattformföretaget och kunden. Mervärdesskatten är enligt artikel 66a utkrävbar när betalningen godkänts av den bakomliggande säljaren. Plattformföretaget ska ta ut svensk mervärdesskatt vid försäljningen och redovisa den till skattemyndigheten i MS B, artikel 369g.1 a.

Om kunden finns i Sverige, varorna i MS B men plattformföretaget i tredjeland får plattformföretaget välja identifieringsstat bland de medlemsstater varifrån varor skickas, artikel 369a.2 tredje stycket. Plattformföretaget tar ut svensk mervärdesskatt av kunden vid försäljningen och redovisar den till Skatteverket (om Sverige valts som identifieringsstat) i en särskild mervärdesskattedeclaration avseende unionsordningen, artikel 369g.1 a.

#### **4.1.7 Deklarationer och dokumentationsskyldighet**

För tredjelandsordningen och unionsordningen är redovisningsperioden som tidigare ett kalenderkvartal (artiklarna 364 och 369f). När det gäller importordningen är dock redovisningsperioden en månad (artikel 369s). Deklarationen avseende de särskilda ordningarna ska ha kommit in till skattemyndigheten i identifieringsstaten senast vid utgången av månaden efter utgången av beskattningsperioden som deklARATIONEN avser, i stället för, som tidigare, 20 dagar efter utgången av beskattningsperioden



(artiklarna 364, 369f och 369s). Skälet till ändringen är enligt kommissionen att det visat sig att tidsfristen 20 dagar, som gäller i dag, är fört kort, särskilt för tjänster som tillhandahålls via ett gränssnitt eller en portal som anses ha tillhandahållits av operatören av gränssnittet eller portalen (se artikel 9 a i genomförandeförordningen), som ska samla in uppgifter från varje enskild tjänsteleverantör för att fylla i mervärdesskattedeklarationen. Ändringar av en deklARATION efter inlämnandet ska göras i en efterföljande deklARATION inom tre år (artiklarna 365 andra stycket, 369g.4 och 369t.2). Skälet till ändringen är att det nuvarande förfarandet är betungande för de beskattningsbara personerna, som kan behöva lämna in flera deklARATIONER varje kvartal. Detta gäller från och med den första redovisningsperioden år 2021. Fram till och med den sista redovisningsperioden 2020 gäller fortfarande att ändringar av sifferuppgifter i deklARATIONEN ska göras genom ändringar av den ursprungliga deklARATIONEN, artikel 61.1 första stycket i genomförandeförordningen.

Plattformsföretag som möjliggör omsättning av varor eller tillhandahållande av tjänster till någon som inte är en beskattningsbar person ska bevara räkenskaper om omsättningarna, artikel 242a. Dessa räkenskaper ska bevaras i tio år efter utgången av det år då transaktionen genomfördes. Detta gäller oavsett om plattformsföretaget använder de särskilda ordningarna eller inte. Av artikel 54b i genomförandeförordningen framgår att ordet möjliggöra i artikel 242a har samma innebörd som i artikel 5 b i genomförandeförordningen, dvs. definitionen av när ett plattformsföretag anses möjliggöra en leverans av varor. Artikel 242a avser dock både tillhandahållande av tjänster och leveranser av varor av ett plattformsföretag.

Av artikel 54c.1 i genomförandeförordningen framgår kraven på räkenskaper som ska bevaras av plattformsföretagen: i enlighet med artikel 63c om de särskilda ordningarna används, och enligt artikel 242 i mervärdesskattedirektivet om de särskilda ordningarna inte används, dvs. tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt ska kunna tillämpas och kunna kontrolleras av skattemyndigheten. Om ett plattformsföretag inte anses möjliggöra leveransen (avseende varor) eller anses agera i eget namn (avseende tjänster) ska ändå vissa uppgifter sparas, artikel 54c.2 genomförandeförordningen.

Vilka uppgifter som beskattningsbara personer som använder tredjelandetsordningen eller unionsordningen måste bevara för att de ska anses vara tillräckligt detaljerade (artiklarna 369 och 369k) framgår av artikel 63c.1 i genomförandeförordningen. Vissa tillägg har skett på grund av att unionsordningen omfattar varor. I artikel 63c.2 genomförandeförordningen framgår vilka uppgifter som beskattningsbara personer eller representanter som använder importordningen måste bevara enligt artikel 369x. Bland annat måste uppgifter om konsumtionsstat, beskrivning av varorna och mängden varor, eventuella returerna och ordernummer bevaras.

#### **4.1.8 Särskilt förfarande för deklaration och betalning av mervärdesskatt när importordningen inte används**

Ett nytt förfarande införs för redovisning och betalning av mervärdesskatt för vid import av varor med ett verkligt värde på högst 150 euro, avdelning XII, kapitel 7 i mervärdesskattedirektivet. Syftet med införandet av bestämmelserna är att underlätta hanteringen av lågvärdeförsändelser som tidigare varit mervärdesskattebefriade vid import i de flesta medlemsstater. Bestämmelserna innebär att medlemsstaterna ska tillåta den person som anmäler varornas ankomst till tullen inom gemenskapens territorium, dvs. postoperatörer, transportföretag och tullombud, att använda ett särskilt, förenklat förfarande för deklaration och betalning av mervärdesskatt för dessa varor. Av artikel 63d i genomförandeförordningen framgår att villkoret om att anmäla varornas ankomst till tullen åt den person för vilken varorna är avsedda är uppfyllt om den som anmäler varornas ankomst till tullen tillkännager sin avsikt att använda det särskilda förfarandet och kräva mervärdesskatt från den person varorna är avsedda. Det är fortfarande den person för vilken varorna är avsedda (adressaten) som är betalningsskyldig för mervärdesskatt (artikel 369z.1 a), men den som anmäler varornas ankomst till tullen ska ta ut mervärdesskatt av adressaten och betala in den (artikel 369z.1 b). I dessa fall får medlemsstaterna föreskriva att normalskattesatsen i importmedlemsstaten ska tillämpas (artikel 369za). Mervärdesskatten ska rapporteras och betalas månatligen i en deklaration som ska innehålla uppgift om det totala mervärdesskattebeloppet under den aktuella kalendermånaden. Betalningstidpunkten ska vara den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder (artikel 369zb.2). Det särskilda förfarandet är bara tillämpligt när transporten av varan avslutas i köparens medlemsstat, dvs. importen görs till köparens medlemsstat (artikel 369y).

#### **Övriga ändringar i genomförandeförordningen**

Karenstiden på två kalenderkvartal för beskattningsbara personer som frivilligt upphör att använda någon av de särskilda ordningarna, tidigare artikel 57g tredje stycket genomförandeförordningen, slopas. Det innebär att den som på eget initiativ upphört att använda en särskild ordning inte behöver vänta i två kalenderkvartal innan den på nytt kan ansöka om att få använda ordningen.

Bestämmelserna som reglerar situationerna när beskattningsbara personer väljer att inte använda de särskilda ordningarna längre eller byter identifieringsstat (artiklarna 57f–57g) eller utesluts från tillämpning av de särskilda ordningarna (artiklarna 58–58c) stämmer i huvudsak överens med nuvarande bestämmelser men utökas till att även gälla representanter.

## **Ändringar i förordningen om administrativt samarbete**

Ändringar och anpassningar sker också i rådets förordning (EU) nr 904/2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri.<sup>47</sup> Ändringarna avser bl.a. informationsutbyte och hur beloppen som redovisas genom de särskilda ordningarna ska överföras mellan medlemsstaterna.

<sup>47</sup> Rådets förordning (EU) 2017/2454 av den 5 december 2017 om ändring av förordning (EU) nr 904/2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri

## 5 Förslag till ändringar i mervärdesskattelagen, m.m.

### 5.1 Definitioner av distansförsäljning av varor

**Promemorians förslag:** Definitioner av unionsintern distansförsäljning av varor och distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU införs i mervärdesskattelagen.

**Skälen för förslaget:** I nuläget finns ingen definition av distansförsäljning, dvs. omsättning av varor med transport, i mervärdesskattelagen. Genom e-handelspaketet införs definitioner av *gemenskapsintern distansförsäljning av varor* samt *distansförsäljning av varor importerade från ett tredjeteritorium eller ett tredjeland* i mervärdesskattedirektivet. Av artikel 14.4.1 framgår att med gemenskapsintern distansförsäljning av varor avses leverans av varor som försänds eller transporteras av leverantören eller för dennes räkning, inbegripet då leverantören medverkar indirekt i varans transport eller försändelse, från en annan medlemsstat än den i vilken försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas. Leveransen ska göras till någon vars gemenskapsinterna förvärv av varor inte är föremål för mervärdesskatt, dvs. typiskt sett någon som inte är en beskattningsbar person. Av artikel 14.4.2 framgår att med distansförsäljning av varor importerade från ett tredjeteritorium eller ett tredjeland avses leverans av varor som försänds eller transporteras av leverantören eller för dennes räkning, inbegripet då leverantören medverkar indirekt i varans transport eller försändelse, från ett tredjeteritorium eller ett tredjeland till en förvärvare i en medlemsstat. Leveransen ska göras till någon vars gemenskapsinterna förvärv av varor inte är föremål för mervärdesskatt, dvs. typiskt sett någon som inte är en beskattningsbar person. I båda fallen gäller att varorna inte får vara nya transportmedel och heller inte varor som levereras efter montering eller installation.

Flera av de bestämmelser som införs genom e-handelspaketet anknyter till de nya definitionerna. Exempelvis används definitionen av gemenskapsintern distansförsäljning av varor i fråga om tillämpningen av omsättningströskeln för bestämmande av beskattningsland, se avsnitt 5.2. Definitionen av distansförsäljning av varor importerade från ett tredje territorium eller ett tredjeland har också betydelse för bestämmelsen om skattskyldighet för beskattningsbara personer som möjliggör försäljning av varor genom ett elektroniskt gränssnitt enligt artikel 14a mervärdesskattedirektivet, se avsnitt 5.3. Slutligen kommer de särskilda ordningarna för redovisning och betalning av mervärdesskatt att kunna tillämpas av beskattningsbara personer som utför unionsintern distansförsäljning av varor och distansförsäljning av varor importerade från ett tredjeteritorium eller ett tredjeland.

För att underlätta vid hänvisningar bör definitionerna införas i mervärdesskattelagen. I de nya definitionerna av distansförsäljning i mervärdesskattedirektivet används termen leverans av vara. Det är dock

endast sådana leveranser av varor som sker mot ersättning, dvs. omsättningar av varor, som är mervärdesskattepliktiga. I ML används termen omsättning av vara, dvs. en leverans av vara mot ersättning. Bestämmelsen i 1 kap. 1 § ML om när mervärdesskatt ska betalas för en viss transaktion, dvs. skattskyldighet, anknyter således till omsättning och inte till leverans. För att bestämmelserna ska anknyta till skattskyldigheten i 1 kap. 1 § ML och för att enhetliga begrepp ska användas bör alltså omsättning av vara i stället för leverans av vara användas i de nya definitionerna i ML. Vidare bör unionsintern i stället för gemenskapsintern användas. När det gäller tredje territorium eller tredjeland bör dessa termer bytas ut mot ett land utanför EU, som redan förekommer i ML.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring av 5 kap. 2, 2 a och 3 §§ samt att tre nya paragrafer, 2 kap. 1 j och 1 k §§ samt 5 kap. 2 f §, införs i ML.

## 5.2 En gemensam omsättningströskel för bestämmande av beskattningsland för elektroniska tjänster och unionsintern distansförsäljning av varor

**Promemorians förslag:** Den nu gällande omsättningströskeln på 320 000 kronor för distansförsäljning av varor från andra EU-länder slopas. I stället ska den nu gällande omsättningströskeln för bestämmande av beskattningsland för elektroniska tjänster på 99 680 kronor per år även gälla för unionsintern distansförsäljning av varor. I beloppet ingår all unionsintern distansförsäljning av varor och tillhandahållanden av elektroniska tjänster till köpare i andra EU-länder. Motsvarande bestämmelser gäller för säljare i andra EU-länder som omsätter dessa varor och tjänster till köpare i Sverige. Tröskeln är frivillig att tillämpa för de beskattningsbara personerna.

### **Skälen för förslaget**

#### *En omsättningströskel för bestämmande av beskattningsland för elektroniska tjänster infördes 1 januari 2019*

Av 5 kap. 16 § första stycket ML framgår att telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som förvärfvas av någon som inte är en beskattningsbar person är omsatta inom landet om förvärvaren är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. All omsättning som inte är omsättning inom landet är omsättning utomlands, 5 kap. 1 § första stycket ML. Detta innebär att en elektronisk tjänst som förvärfvas av en konsument som är bosatt i ett annat EU-land från ett svenskt företag enligt huvudregeln är omsatt utomlands. Före den 1 januari 2019 gällde att det svenska företaget måste registrera sig till mervärdesskatt i den medlemsstat där omsättningen skedde, eller registrera sig i en enda medlemsstat och använda den särskilda ordningen (unionsordningen) för att fullgöra sina mervärdsskatteskyldigheter,

oavsett i vilken omfattning företaget tillhandahöll sådana tjänster. Genom direktiv 2017/2455 infördes en frivillig s.k. omsättningströskel för bestämmande av beskattningsland för elektroniska tjänster. Den regeln har införts i 5 kap. 16 a § ML, som trädde i kraft den 1 januari 2019. Det innebär att de beskattningsbara personerna får välja att de aktuella tjänsterna ska anses omsatta inom landet även i andra fall än de som anges i 5 kap. 16 § första stycket ML, om vissa villkor är uppfyllda. På motsvarande sätt är tjänster som förvärvas av konsumenter i Sverige från en säljare som omfattas av omsättningströskeln i ett annat EU-land inte omsatta här.

#### *Tröskeln omfattar även unionsintern distansförsäljning av varor*

Genom de ändringar i direktiv 2017/2455 som ska vara genomförda av medlemsstaterna den 1 januari 2021 slopas den nuvarande omsättningströskeln för bestämmande av beskattningsland vid distanshandel inom EU, i Sveriges fall 320 000 kronor, se 5 kap. 2 § andra stycket ML. I stället kommer omsättningströskeln för bestämmande av beskattningsland för elektroniska tjänster att gälla även för unionsintern distansförsäljning av varor.

Platsen för leverans i fråga om unionsintern distansförsäljning av varor är enligt artikel 33 a den plats där varorna befinner sig när transporten till förvärvaren avslutas. Om transporten avslutas i Sverige är varorna alltså omsatta inom landet. En säljare i Sverige som utför unionsintern distansförsäljning av varor till en köpare i Tyskland, dvs. transporten av varorna avslutas i Tyskland, kan alltså välja att varor som enligt huvudregeln är omsatta utomlands i stället ska anses vara omsatta inom landet, om övriga förutsättningar för att tillämpa tröskeln är uppfyllda. På motsvarande sätt kan en säljare i Tyskland, som utför unionsintern distansförsäljning av varor och transporten av varorna avslutas i Sverige, välja att tillämpa beskattningslandströskeln i Tyskland. Då är varorna alltså omsatta utomlands.

#### *Villkoren för tillämpningen av beskattningslandströskeln*

Beskattningslandströskeln gäller för säljare som är etablerade i, eller i avsaknad av etablering, är bosatta i eller stadigvarande vistas i Sverige. Med etablering avses i detta sammanhang säte eller fast etableringsställe. Bestämmelsen är inte tillämplig om tillhandahållaren är etablerad i andra medlemsstater än Sverige. Om etablering saknas får beskattningslandströskeln i Sverige tillämpas om den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas här.

I fråga om elektroniska tjänster gäller fortfarande att de ska tillhandahållas icke beskattningsbara personer som är etablerade, bosatta eller stadigvarande vistas i ett annat EU-land. Omsättningar till köpare i Sverige ska alltså inte tas med vid bedömningen av denna bestämmelse.

I fråga om varor ska de transporteras till ett annat EU-land. Leverans av varor, med eller utan transport, inom landet ska alltså inte tas med vid bedömningen av denna bestämmelse.

Slutligen får det sammanlagda värdet, exklusive mervärdesskatt, av de aktuella omsättningarna inte överstiga 99 680 kronor under innevarande och föregående kalenderår. Beloppet avser värdet av samtliga

omsättningar av de aktuella varorna och tjänsterna. Om säljaren har försäljning av både varor och tjänster till flera andra EU-länder ska samtliga dessa försäljningar således räknas ihop. Av artikel 59c.5 mervärdesskattedirektivet framgår att det belopp i nationell valuta som motsvarar det sammanlagda värdet av tillhandahållandena ska beräknas genom tillämpning av den av Europeiska centralbanken (ECB) offentliggjorda växelkursen på dagen för antagandet av rådets direktiv 2017/2455. Denna dag var växelkursen för euro till svenska kronor 9,9680. Det innebär att tröskelvärdet i svenska kronor är 99 680 kronor.

#### *Om tröskelvärdet överskrids*

Om beloppet 99 680 kronor överskrids är tjänsterna eller varorna omsatta utomlands från och med den transaktion som medför att beloppet överskrids. Den beskattningsbara personen måste då fullgöra sina mervärdesskattskyldigheter i den medlemsstat där köparen finns, genom att antingen registrera sig i det eller de EU-länder där köparna finns, eller ansöka om ett identifieringsbeslut hos Skatteverket för att få använda unionsordningen. I de fall den beskattningsbara personen vill använda unionsordningen blir artikel 57d första punkten i genomförandeförordningen tillämplig. Det innebär att unionsordningen gäller från och med den dag då det första tillhandahållandet görs, om den beskattningsbara personen lämnar uppgifter om sin verksamhet till identifieringsstaten senast den tionde dagen i den månad som följer på det första tillhandahållandet.

#### *Huvudregeln får alltid tillämpas*

Den beskattningsbara personen får alltid välja att platsen för tillhandahållandet ska bestämmas i enlighet med huvudregeln om omsättningsland för elektroniska tjänster till icke beskattningsbara personer eller unionsintern distansförsäljning av varor. Tillämpningen av omsättningströskeln för bestämmande av beskattningsland är alltså frivillig.

En beskattningsbar person som omfattas av beskattningslandströskeln men vill tillämpa de vanliga reglerna får ansöka hos Skatteverket om att varorna och tjänsterna ska anses omsatta enligt huvudreglerna för respektive omsättning. Det innebär att tjänsterna ska anses vara omsatta där förvärvaren är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas. För varornas del innebär det att de anses omsatta där de befinner sig när transporten av varorna avslutas. Skatteverket ska då besluta att tjänsterna är omsatta utomlands. Detta gäller oavsett om den beskattningsbara personen vill tillämpa unionsordningen eller registrera sig i de medlemsstater där köparna finns. Ett beslut om att de vanliga reglerna ska tillämpas blir gällande i minst två kalenderår, vilket innebär att beskattningslandströskeln inte får tillämpas på nytt förrän tidigast efter utgången av det andra kalenderåret efter det kalenderår under vilket beslutet fattades. För att kunna omfattas av beskattningslandströskeln på nytt, och alltså beskattas i Sverige, krävs att omsättningen av de aktuella varorna och tjänsterna understiger 99 680 kronor under innevarande kalenderår och det föregående kalenderåret.

I prop. 2017/18:295 gjordes bedömningen, i fråga om elektroniska tjänster, att bestämmelsen om omsättningströskeln i 5 kap. 16 a § ML

skulle gälla utan föregående beslut från Skatteverket för beskattningsbara personer som inte använde de särskilda ordningarna vid ikraftträdandet. Det kunde exempelvis vara beskattningsbara personer som inte haft någon försäljning av elektroniska tjänster till köpare i andra medlemsstater, eller som varit registrerade i det eller de medlemsstater där försäljning skett och nu ville avregistrera sig där. Dessa personer skulle alltså som huvudregel beskattas i Sverige upp till beskattningslandströskeln 99 680 kronor. Med tanke på att syftet med beskattningslandströskeln är att förenkla för företag som har en förhållandevis liten omsättning av varor och elektroniska tjänster till andra EU-länder, genom att de slipper registrera sig i andra EU-länder eller använda de särskilda ordningarna, talar övervägande skäl för att beskattningslandströskeln även fortsättningsvis bör gälla utan föregående beslut från Skatteverket.

I samband med att beskattningslandströskeln infördes den 1 januari 2019 gjordes bedömningen att beskattningsbara personer som då använde unionsordningen för elektroniska tjänster men i och för sig uppfyllde kraven för att tillämpa beskattningslandströskeln inte skulle avregistreras automatiskt. En särskild bestämmelse infördes för dessa beskattningsbara personer som innebar att beskattningslandströskeln inte skulle tillämpas för dessa, se p. 2 i övergångsbestämmelserna till 5 kap. 16 a och 16 b §§. En sådan särskild bestämmelse föreslås även nu.

De särskilda ordningarna har inte tidigare kunnat tillämpas för unionsintern distansförsäljning av varor. Den särskilda bestämmelsen kommer alltså bara att gälla för sådana beskattningsbara personer som i nuläget tillhandahåller elektroniska tjänster till konsumenter i andra EU-länder och använder unionsordningen för att redovisa mervärdesskatt på dessa försäljningar. Om de även utför unionsintern distansförsäljning av varor efter den 1 januari 2021 kommer dock beskattningslandströskeln även att omfatta dessa leveranser.

#### *Reglerna om skattebefrielse för små företag*

Den 1 januari 2017 infördes särskilda regler för små företag i 9 d kap. ML. De innebär att företag med en omsättning på högst 30 000 kronor per år kan välja att vara befriade från mervärdesskatt. Reglerna gäller bara för beskattningsbara personer som är etablerade inom landet, och för omsättning som sker inom landet. Den nu aktuella ändringen innebär inte skattebefrielse för omsättningar under ett visst belopp, utan att beskattning ska ske i ett visst land vid omsättning under ett visst belopp. Om ett företag som omsätter elektroniska tjänster eller utför unionsintern distansförsäljning av varor tillämpar beskattningslandströskeln i 5 kap. 20 § ML anses varorna och tjänsterna omsatta inom landet, trots att köparen finns i ett annat EU-land (i fråga om elektroniska tjänster) eller transporten av varorna avslutas i ett annat EU-land (i fråga om varor). Därmed blir också reglerna om skattebefrielse för små företag aktuella. Det innebär att ett företag som har en omsättning inom landet som inte överstiger 30 000 kronor per år kan välja att vara befriad från mervärdesskatt. I detta belopp kan ingå elektroniska tjänster och unionsintern distansförsäljning av varor.



### Lagförslag

Förslaget föranleder upphävande av 5 kap. 16 a–16 b §§, ändring av 5 kap. 2, 2 a och 3 §§ samt införandet av två nya paragrafer, 5 kap. 20 och 21 §§ ML.

## 5.3 Omsättning av varor genom användning av elektroniskt gränssnitt

**Promemorians förslag:** En beskattningsbar person som genom användning av ett elektroniskt gränssnitt möjliggör distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU med ett verkligt värde som inte överstiger 150 euro ska i vissa fall anses ha förvärvat och omsatt varorna själv. Detsamma gäller om den beskattningsbara personen möjliggör omsättning av varor inom EU från en beskattningsbar person som är etablerad utanför EU.

### Skälen för förslaget

#### *Plattformar som möjliggör distansförsäljning av varor*

En stor del av distansförsäljningen av varor, både mellan EU-länder och mellan tredjeländer och EU-länder, möjliggörs genom användningen av elektroniska gränssnitt, som marknadsplatser eller plattformar. Av artikel 14a.1 i mervärdesskattedirektivet framgår att om en beskattningsbar person genom användning av ett elektroniskt gränssnitt möjliggör distansförsäljning av varor importerade från ett tredjeterritorium eller ett tredjeland i försändelser med ett verkligt värde på högst 150 euro, ska den beskattningsbara personen själv anses ha tagit emot och levererat dessa varor. Av artikel 14a.2 framgår att om en beskattningsbar person genom användning av ett elektroniskt gränssnitt möjliggör leverans av varor inom gemenskapen från en beskattningsbar person som inte är etablerad inom gemenskapen till en icke beskattningsbar person, ska den beskattningsbara personen själv anses ha tagit emot och levererat dessa varor. Den beskattningsbara personen som möjliggör leveransen genom användning av ett elektroniskt gränssnitt (nedan kallat plattformsföretag) kan vara etablerad i ett EU-land eller i ett land utanför EU.

Vad som närmare avses med ordet möjliggöra framgår av artikel 5b i genomförandeförordningen i den lydelse som medlemsstaterna kom överens om den 12 mars 2019. Om förutsättningarna i denna artikel är uppfyllda blir det alltså plattformsföretaget som anses ha omsatt varan till köparen. För att mervärdesskattedirektivets bestämmelser ska genomföras i svensk rätt måste regler om detta införas i ML.

#### *Plattformsföretaget anses ha förvärvat och omsatt varan*

Bestämmelserna om skattskyldighet för plattformsföretag är formulerade så att omsättningen till köparen delas upp i två identiska leveranser av varor som sker efter varandra, dvs. en leverans från den beskattningsbara personen som är etablerad utanför EU (nedan kallad den bakomliggande säljaren) till plattformsföretaget och en leverans från plattformsföretaget till konsumenten. Transporten av varan ska enligt artikel 36b hänföras till

den senare leveransen, dvs. den från plattformsföretaget till konsumenten. En bestämmelse om detta bör införas i ML. Omsättningen till plattformsföretaget är alltså en leverans av varor utan transport, artikel 31 i mervärdesskattedirektivet. I fall som omfattas av artikel 14a.1 sker denna omsättning utanför EU och är därmed inte föremål för mervärdesskattedirektivets bestämmelser. Det saknas direkt motsvarighet till artikel 31 i ML. För att klargöra att omsättningen i första ledet sker utomlands bör en särskild bestämmelse om detta införas i ML.

I fall som omfattas av artikel 14a.2 anses omsättningen i första ledet ske inom EU enligt artikel 31. Denna omsättning är undantagen från mervärdesskatt med rätt till avdrag eller återbetalning för den ingående mervärdesskatt som den bakomliggande säljaren betalat för inköpet eller importen av varorna, artiklarna 136a och 169. Det innebär att den bakomliggande säljaren, för att kunna få avdrag eller återbetalning, måste vara registrerad till mervärdesskatt i den medlemsstat där varorna inköptes eller den medlemsstat dit de importerades.

Den beskattningsgrundande händelsen avseende båda omsättningarna sker när betalningen godkänts, artikel 66a. Vad som avses med att betalningen godkänts framgår av artikel 41a i genomförandeförordningen. Där framgår att med tidpunkten när betalningen har godkänts avses när betalningsbekräftelsen eller betalningsåtagandet från kunden mottagits av den bakomliggande säljaren eller för dennes räkning, oavsett när den faktiska betalningen äger rum. En särskild bestämmelse om detta, med hänvisning till den relevanta bestämmelsen i genomförandeförordningen, bör införas i ML. Eftersom det är fråga om en upplysningsbestämmelse sker hänvisningen till genomförandeförordningens namn och inte till vilken lydelse av den som det hänvisas till (dynamisk hänvisning).

Eftersom plattformsföretaget anses ha förvärvat och omsatt varan ska det ta ut mervärdesskatt vid köpet och redovisa mervärdesskatt till skattemyndigheten i det EU-land där leveransen anses äga rum. Plattformsföretaget kan då antingen registrera sig till mervärdesskatt i de medlemsstater där leveranser äger rum, eller använda någon av de särskilda ordningarna för redovisning och betalning av mervärdesskatten för varorna, se avsnitt 5.5.

Beloppet 150 euro motsvarar gränsen för när skyldighet att betala tull inträder enligt tullagstiftningen, dvs. beloppsgränsen 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 tullbefrielseförordning. Grunden för omräkning och publicering av tullbefrielsebeloppen finns i 24 § förordningen (1994:1605) om tullfrihet m.m. Tullverket publicerar dessa belopp i Tullverkets författningssamling. För att beloppet 150 euro ska följa tullgränsen när detta räknas upp bör en motsvarande bestämmelse tas in i ML. Eftersom beloppet i paragrafen ska följa beloppet för tullfrihet bör hänvisningen till förordningen vara dynamisk, dvs. avse EU-förordningen i den vid varje tidpunkt gällande lydelsen.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring av 5 kap. 1 § och 10 kap. 11 § samt att fem nya paragrafer, 1 kap. 5 b §, 3 kap. 33 § och 6 kap. 9–11 §§ införs i ML.

## 5.4 De särskilda ordningarna kan tillämpas för alla tjänster och för distansförsäljning av varor

**Promemorians förslag:** De särskilda ordningarna för redovisning och mervärdesskatt för beskattningsbara personer som tillhandahåller elektroniska tjänster får tillämpas även för andra tjänster och för unionsintern distansförsäljning av varor. De särskilda ordningarna kan också användas för omsättning av varor inom landet av beskattningsbara personer som möjliggör omsättningarna genom användning av ett elektroniskt gränssnitt. De nya reglerna förs in i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Lagen ska byta namn till lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster.

### Skälen för förslaget

#### *Tjänster*

Genom ändringarna i mervärdesskattedirektivet utvidgas de särskilda ordningarna för redovisning och betalning av mervärdesskatt till andra tjänster än telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Det kan exempelvis röra sig om förmedlingstjänster, konsulttjänster eller fastighetstjänster.

Beskattningsbara personer som är etablerade utanför EU kan välja Sverige som identifieringsstat och ansöka om att få ett identifieringsbeslut hos Skatteverket om de tillhandahåller tjänster till någon som inte är en beskattningsbar person och dessa tjänster ska beskattas i Sverige eller i ett annat EU-land (tredjelandordsningen). Om en tjänst är omsatt i Sverige eller utomlands framgår av omsättningslandsreglerna i 5 kap. ML. Det är alltså inte längre en förutsättning att den som köper tjänsterna är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EU-land. I praktiken kommer dock de allra flesta som köper tjänster i EU att vara etablerade, bosatta eller stadigvarande vistas i ett EU-land. Vidare gäller, som tidigare, att det inte får ha fattats ett motsvarande, gällande identifieringsbeslut i ett annat EU-land och att den beskattningsbara personen inte är utesluten från den särskilda ordningen. Det är dock inte längre möjligt att vara utesluten från den särskilda ordningen på grund av att man frivilligt upphört att använda den, artikel 57g genomförandeförordningen. Hänvisningen till denna artikel i 4 a § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, förkortad lagen om särskilda ordningar, tas därför bort.

Även beskattningsbara personer som är etablerade i EU kan använda ordningarna för att redovisa mervärdesskatt för tjänster (unionsordningen). En förutsättning är att den beskattningsbara personen tillhandahåller tjänster till någon som inte är en beskattningsbar person, och dessa tjänster ska beskattas i ett annat EU-land. Som framgår ovan för tredjelandordsningen sker ingen ändring avseende övriga förutsättningar för att identifieringsbeslut ska kunna fattas, bortsett från att det inte längre

är möjligt att vara utesluten från tillämpning av den särskilda ordningen på grund av att man frivilligt upphört att använda den särskilda ordningen.

Ändringar bör ske i lagen om särskilda ordningar så att tredjelandsordningen och unionsordningen omfattar alla tjänster och att Skatteverket således kan fatta identifieringsbeslut avseende beskattningsbara personer som tillhandahåller andra tjänster än elektroniska till privatpersoner i andra EU-länder.

#### *Unionsintern distansförsäljning av varor*

Ändringarna i mervärdesskattedirektivet innebär också att unionsordningen kan användas för att redovisa och betala mervärdesskatt för unionsintern distansförsäljning av varor. Detta gäller både beskattningsbara personer som är etablerade inom EU och sådana som är etablerade i länder utanför EU. Bestämmelserna om de särskilda ordningarna i lagen om särskilda ordningar bör alltså ändras, så att Skatteverket kan fatta identifieringsbeslut även beträffande beskattningsbara personer som utför unionsintern distansförsäljning.

Även i detta fall gäller i första hand att företaget ska ha etablerat sätet för sin verksamhet i Sverige för att ett identifieringsbeslut ska kunna fattas här. Om den beskattningsbara personen inte har något säte inom EU krävs att det finns ett fast etableringsställe i Sverige för att ett identifieringsbeslut ska kunna fattas här. En sådant val gäller i minst två kalenderår, artikel 369a.2 andra stycket.

För beskattningsbara personer som inte är etablerade i EU kan Sverige väljas som identifieringsstat om transporten av varorna påbörjas i Sverige. Om den beskattningsbara personen har varor i flera medlemsstater varifrån transport av varor påbörjas, varav en av dessa är Sverige, får Sverige också väljas som identifieringsstat. Ett sådant val gäller i två år, artikel 369a.2 tredje stycket.

Vidare krävs att det är fråga om unionsintern distansförsäljning enligt definitionen i ML och att leveranserna ska beskattas i ett annat EU-land. Det kan alltså röra sig om leverans av varor där transporten påbörjas i Sverige och avslutas i ett annat EU-land, eller där transporten påbörjas i t.ex. Danmark och avslutas i Tyskland. I övrigt krävs, precis som för identifieringsbeslut avseende tjänster, att det inte redan fattats ett motsvarande, gällande identifieringsbeslut i något annat EU-land och att det inte löper en karensperiod för den beskattningsbara personen enligt artikel 58b.1 i genomförandeförordningen. Denna karensperiod på två år gäller för beskattningsbara personer som utesluts från den särskilda ordningen på grund av ständiga brott mot reglerna i ordningen och räknas från den redovisningsperiod när den beskattningsbara personen uteslöts. Slutligen krävs att den beskattningsbara personen inte är bunden av en karensperiod avseende sitt val av identifieringsstat.

Om unionsordningen används för redovisning av unionsintern distansförsäljning av varor behöver faktura inte utfärdas för dessa omsättningar, artikel 220.1. En ändring bör ske i 11 kap. 2 § ML med anledning av detta.

### *Omsättning av varor inom en medlemsstat genom ett elektroniskt gränssnitt*

Beskattningsbara personer som inte är etablerade i EU och säljer varor genom elektroniska gränssnitt till konsumenter i EU kan ha lager med varor i flera olika EU-länder. I situationer som omfattas av artikel 14a.2, när ett plattformsföretag anses förvärva och omsätta varor för att det möjliggör leveransen, kan varorna alltså skickas från olika EU-länder. I vissa fall kan kunden och varorna finnas i samma EU-land, dvs. det är fråga om leverans av varor inom landet och inte unionsintern distansförsäljning. För att underlätta för plattformsföretag som genomför både unionsintern distansförsäljning av varor och omsättning av varor inom landet kan unionsordningen användas även för dessa omsättningar av varor inom landet. Även denna typ av leveranser bör alltså tas med i lagen om särskilda ordningar.

Även i detta fall gäller i första hand att företaget ska ha etablerat sätet för sin verksamhet i Sverige för att ett identifieringsbeslut ska kunna fattas här. Om den beskattningsbara personen inte har något säte inom EU krävs att det finns ett fast etableringsställe i Sverige för att ett identifieringsbeslut ska kunna fattas här. En sådant val gäller i minst två kalenderår, artikel 369a.2 andra stycket. För beskattningsbara personer som inte är etablerade i EU kan Sverige väljas som identifieringsstat om transporten av varorna påbörjas i Sverige. Om den beskattningsbara personen har varor i flera medlemsstater varifrån transport av varor påbörjas, varav en av dessa är Sverige, får Sverige också väljas som identifieringsstat. Ett sådant val gäller i två år, artikel 369a.2 tredje stycket.

Vidare krävs att det är fråga om en beskattningsbar person som möjliggör omsättning av varor i enlighet med 6 kap. 10 § ML och att transporten av varorna påbörjas och avslutas i Sverige. I övrigt krävs att det inte redan fattats ett motsvarande, gällande identifieringsbeslut i något annat EU-land och att det inte löper en karenperiod för den beskattningsbara personen enligt artikel 58b.1 i genomförandeförordningen. Slutligen krävs att den beskattningsbara personen inte är bunden av en karenperiod avseende sitt val av identifieringsstat.

Det kan tilläggas att det troligen är vanligt förekommande att plattformsföretag som genomför unionsintern distansförsäljning av varor och omsättningar av varor inom landet enligt 6 kap. 10 § ML också, genom användning av samma elektroniska gränssnitt, möjliggör distansförsäljning av varor importerade från länder utanför EU enligt 6 kap. 9 § ML. Om plattformsföretaget inte är etablerat i EU måste det utse en representant för att kunna använda importordningen för dessa omsättningar, se artikel 369m.1 b mervärdesskattedirektivet. Det krävs dock ingen representant för att få använda unionsordningen, artikel 369b första stycket b. I ett sådant fall kommer alltså samma beskattningsbara person (ett plattformsföretag i ett land utanför EU) att vara registrerad i unionsordningen i eget namn för unionsintern distansförsäljning och omsättningar inom landet enligt 6 kap. 10 § ML, och registrerad i importordningen via en representant för distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU enligt 6 kap. 9 § ML.

### *Avdrag och återbetalning*

Även fortsättningsvis gäller att beskattningsbara personer som använder tredjelandsordningen för att redovisa svensk mervärdesskatt saknar avdragsrätt för ingående skatt vid förvärv för verksamheten, 8 kap. 1 a § första stycket ML. I stället får den beskattningsbara personen ansöka om återbetalning av ingående skatt som betalats i Sverige enligt reglerna för återbetalning till utländska beskattningsbara personer som inte är etablerade i något EU-land, 10 kap. 4 a § första stycket ML.

På motsvarande sätt får beskattningsbara personer som använder unionsordningen i ett annat EU-land för att redovisa svensk mervärdesskatt inte göra avdrag för ingående mervärdesskatt för verksamheter som omfattas av den särskilda ordningen, 8 kap. 1 a § andra stycket ML. I stället kan denne ansöka om återbetalning av ingående skatt enligt det elektroniska återbetalningsförfarandet för beskattningsbara personer som är etablerade inom EU (direktiv 2008/9/EG), 10 kap. 4 a § andra stycket ML. För den som är etablerad i Sverige och omfattas av ett identifieringsbeslut här gäller vanliga bestämmelser om avdrag för ingående mervärdesskatt i ML.

Ändringarna i mervärdesskattedirektivet innebär att unionsordningen kan användas av beskattningsbara personer som är etablerade utanför EU i vissa fall. Därför bör bestämmelserna om avdrag och återbetalning i 8 kap. 1 a § andra stycket och 10 kap. 4 a § andra stycket ML ändras så att de omfattar även beskattningsbara personer som är etablerade utanför EU och omfattas av identifieringsbeslut enligt lagen om särskilda ordningar avseende unionsordningen eller motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land.

Av 19 kap. 30 § första stycket ML framgår hur en ansökan om återbetalning normalt ska göras i fall som omfattas av 10 kap. 4 a § ML första stycket, dvs. för den som omfattas av tredjelandsordningen i Sverige. En sådan ansökan sker på en särskild blankett och inte genom den särskilda elektroniska portal som kan användas av företag som är etablerade inom EU. Av 19 kap. 30 § andra stycket och 31 a § ML framgår hur ansökan går till för företag som använder unionsordningen. Bestämmelserna bör ändras så att tredjelandföretag som använder unionsordningen kan använda den elektroniska portalen för att ansöka om återbetalning. Om det är fråga om omsättningar inom landet av ett plattformsföretag som använder unionsordningen enligt 4 d § 1 b lagen om särskilda ordningar kan det vara fråga om ingående svensk mervärdesskatt. Även i dessa fall bör ansökan kunna göras genom den elektroniska portalen.

Om den beskattningsbara personen är eller ska vara registrerad för mervärdesskatt i Sverige för annan verksamhet än sådan som omfattas av den särskilda ordningen får avdrag för ingående skatt hänförlig till de verksamheter i Sverige som omfattas av den särskilda ordningen göras. Motsvarande bestämmelse bör gälla även för tredjelandföretagen som använder unionsordningen. Bestämmelserna i 8 kap. 1 a § och 10 kap. 4 a § ML bör alltså ändras i enlighet med detta. Detta innebär att i den deklaration som lämnas till Skatteverket enligt skatteförfarandelagen får avdrag även göras för kostnader som hänför sig till omsättning av varor och tjänster till privatpersoner i Sverige. Av 19 kap. 34 och 35 §§ ML

följer att i den deklARATIONEN ska också ansökan om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–3 §§ ML göras.

För både unionsordningen och tredjelandsordningen gäller att avdrag aldrig får göras i den deklARATION som lämnas till identifieringsstaten enligt den särskilda ordningen. Att avdragsrätt inte föreligger för ingående skatt som avser svenska företags omsättningar av nämnda tjänster till privatpersoner i andra EU-länder följer av 8 kap. 3 § ML. I stället kan mervärdesskatt som betalats i andra EU-länder återfås efter ansökan om återbetalning enligt det elektroniska förfarandet för beskattningsbara personer som är etablerade inom EU. För ingående skatt som har betalats i Sverige gäller att rätt till återbetalning kan föreligga enligt 10 kap. 11 § tredje stycket ML.

#### *Ansökan och identifieringsbeslut, byte av identifieringsstat m.m.*

På samma sätt som tidigare gäller att en ansökan om identifieringsbeslut ska göras elektroniskt. Inga sakliga ändringar sker heller i fråga om när identifieringsnummer, byte av identifieringsstat eller återkallelse av identifieringsbeslut. Karenstiden för beskattningsbara personer som frivilligt upphör att använda någon av de särskilda ordningarna slopas dock. Detta följer dock av ändringar i genomförandeförordningen, som är direkt tillämplig och inte behöver genomföras i svensk rätt.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring av 1 kap. 2 och 14 §§, 8 kap. 1 a §, 10 kap. 4 a §, 11 kap. 2 och 12–13 §§, 13 kap. 1 § och 19 kap. 1, 30 och 31 a §§ ML, att lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster byter namn, ändring av 1 §, 4 a och 4 b §§, 5–7 §§, 9 och 9 a §§, 12 och 12 a §§ och 22 a § i den lagen samt att nya rubriker och fyra nya paragrafer, 4 c, 4 d, 4 g och 12 b §§, införs i samma lag.

## 5.5 De särskilda ordningarna kan användas för vissa importörer

**Promemorians förslag:** En ny särskild ordning, importordningen, införs i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Importordningen får tillämpas för att redovisa och betala mervärdesskatt för distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU. Beskattningsbara personer som har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige kan ansöka om identifieringsbeslut för tillämpning av importordningen med Sverige som identifieringsstat. Samma sak gäller för beskattningsbara personer som är etablerade i ett land med vilket EU har ingått avtal med ett liknande tillämpningsområde som förordningen om administrativt samarbete och indrivningsdirektivet. Slutligen får beskattningsbara personer som är etablerade utanför EU men företräds av en representant som har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast

etableringsställe här ansöka om identifieringsbeslut avseende importordningen med Sverige som identifieringsstat.

## Skälen för förslaget

### *Importordningen*

Ändringarna i mervärdesskattedirektivet innebär att de särskilda ordningarna kan användas för att redovisa och betala mervärdesskatt för distansförsäljning av varor med ett verkligt värde som inte överstiger 150 euro och som är importerade från ett land utanför EU. Vad som är distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU framgår av nya 2 kap. 1 k § ML. Värdet 150 euro motsvarar gränsen för tullfrihet för varor av ringa värde enligt artikel 23 i förordning (EG) nr 1186/2009 av den 16 november 2009 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse. Motvärdet i nationell valuta ska räknas ut på samma sätt som beloppen för tullfrihet för varor av ringa värde, se artikel 369zc i mervärdesskattedirektivet, som motsvarar artikel 127 i förordning (EG) nr 1186/2009, artikel 53 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (tullkodex) samt Tullverkets föreskrifter TFS 2018:8. För att beloppen ska följa varandra bör en hänvisning till de aktuella bestämmelserna i tullagstiftningen tas in i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, förkortad lagen om särskilda ordningar.

För beskattningsbara personer som är etablerade inom EU gäller i första hand att den beskattningsbara personen ska ha etablerat sätet för verksamhet i Sverige för att ett identifieringsbeslut ska kunna fattas här. Om den beskattningsbara personen inte har något säte inom EU krävs att det finns ett fast etableringsställe i Sverige för att ett identifieringsbeslut ska kunna fattas här. En sådant val gäller i minst två kalenderår, artikel 369l.3 andra stycket.

Importordningen får också användas av beskattningsbara personer som är etablerade i ett land utanför EU med vilket unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd som har ett liknande tillämpningsområde som rådets direktiv 2010/24/EU (indrivningsdirektivet) och förordning (EU) nr 904/2010 (förordningen om administrativt samarbete), och som bedriver distansförsäljning av varor från det landet. Till dessa länder hör Norge (se rådets beslut (EU) 2018/1089 av den 22 juni 2018 om ingående på unionens vägnar av avtalet mellan Europeiska unionen och Konungariket Norge om administrativt samarbete, bedrägeribekämpning och indrivning av fordringar på mervärdesskatteområdet). Dessa beskattningsbara personer får välja Sverige som identifieringsstat utan att vara bunden av detta val i minst två kalenderår.

Vidare får importordningen användas av beskattningsbara personer som inte är etablerade inom EU, om de företräds av en representant som är etablerad inom EU. En representant är en person som är etablerad inom EU och som av den beskattningsbara person som ägnar sig åt distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU utses som betalningsskyldig för mervärdesskatt och till att fullgöra skyldigheterna enligt importordningen, i den beskattningsbara personens namn och för



dennes räkning. Det är alltså representanten som företräder den beskattningsbara personen vid tillämpningen av importordningen, som ger in deklARATIONER och som betalar in mervärdesskatten. Definitionen av representant bör införas i lagen om särskilda ordningar.

För att Sverige ska få väljas som identifieringsstat krävs att representanten antingen etablerat sätet för sin verksamhet här, eller om säte inom EU saknas, har ett fast etableringsställe här. Vidare krävs att mervärdesskatten avser distansförsäljning av varor som importerats från ett land utanför EU i försändelser med ett verkligt värde på högst 150 euro och att leveranserna ska beskattas i Sverige eller i ett annat EU-land. Varomsättningen ska beskattas framgår av 5 kap. 2 f § ML.

I övrigt krävs, precis som för de andra särskilda ordningarna, att det inte redan fattats ett motsvarande, gällande identifieringsbeslut i något annat EU-land och att det inte löper en karenperiod för den beskattningsbara personen enligt artikel 58b.1 första stycket eller för representanten enligt samma artikel tredje stycket i genomförandeförordningen. Denna karenperiod på två år gäller för beskattningsbara personer eller representanter som utesluts från den särskilda ordningen på grund av ständiga brott mot reglerna i ordningen och räknas från den redovisningsperiod när den beskattningsbara personen uteslöts. Slutligen krävs att den beskattningsbara personen eller representanten inte är bunden av en karenperiod avseende sitt val av identifieringsstat.

När importordningen tillämpas anses varorna ha levererats när betalningen har godkänts, artikel 369n i mervärdesskattedirektivet. Det innebär att skyldigheten att betala mervärdesskatt inträder vid den tidpunkten. En bestämmelse om detta bör införas i ML. Vad som närmare avses med att betalningen har godkänts framgår av artikel 61b i genomförandeförordningen. En hänvisning till denna bestämmelse bör göras i ML. Hänvisningen bör i detta fall vara statisk, dvs. avse genomförandeförordningen i en viss angiven lydelse, eftersom hänvisningen ger den svenska författningstexten materiellt innehåll.

### *Avdrag och återbetalning*

På samma sätt som för tredjelandsordningen och unionsordningen gäller att beskattningsbara personer som använder importordningen saknar avdragsrätt för ingående skatt vid förvärv för verksamheten, vilket följer av artikel 369w i mervärdesskattedirektivet. De får i stället ansöka om återbetalning av ingående skatt enligt bestämmelserna i direktiv 86/560/EEG, om det är ett företag som är etablerat utanför EU, eller enligt direktiv 2008/9/EG om det är ett företag som är etablerat i EU. För den som är etablerad i Sverige och omfattas av ett identifieringsbeslut här gäller vanliga bestämmelser om avdrag för ingående mervärdesskatt i ML.

Bestämmelserna om avdrag och återbetalning för beskattningsbara personer som inte är etablerade i EU finns i 8 kap. 1 a § första stycket respektive 10 kap. 4 a § första stycket ML. Dessa bestämmelser bör kompletteras så att de även omfattar tredjelandsföretag som har identifieringsbeslut enligt lagen om särskilda ordningar avseende importordningen eller motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land. Av 19 kap. 30 § första stycket ML framgår hur en ansökan om återbetalning normalt ska göras i fall som omfattas av 10 kap. 4 a § ML första stycket,

dvs. när det är fråga om tredjelandsföretag som har identifieringsbeslut för importordningen i Sverige. En sådan ansökan sker på en blankett och inte genom den särskilda elektroniska portal som inrättats för detta ändamål för företag som är etablerade inom EU.

För beskattningsbara personer som är etablerade inom EU gäller bestämmelserna i 8 kap. 1 a § andra stycket respektive 10 kap. 4 a § andra stycket ML. Bestämmelserna i 8 kap. 1 a § andra stycket och 10 kap. 4 a § andra stycket ML bör ändras så att de också omfattar företag som är etablerade i ett annat EU-land och använder importordningen. En ansökan om återbetalning kan i detta fall göras i den elektroniska portalen, 19 kap. 30 § andra stycket och 31 a § ML. Även 19 kap. 31 a § bör ändras så att följer att företag som tillämpar importordningen omfattas.

Om den beskattningsbara personen är eller ska vara registrerad för mervärdesskatt i Sverige för annan verksamhet än sådan som omfattas av den särskilda ordningen får avdrag för ingående skatt hänförlig till de verksamheter i Sverige som omfattas av den särskilda ordningen göras. Detta innebär att i den deklaration som lämnas till Skatteverket enligt skatteförfarandelagen får avdrag även göras för kostnader som hänför sig till omsättning av varor och tjänster till privatpersoner i Sverige. Av 19 kap. 34 och 35 §§ ML följer att i den deklarationen ska också ansökan om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–3 §§ ML göras.

Även för importordningen gäller att avdrag aldrig får göras i den deklaration som lämnas till identifieringsstaten enligt den särskilda ordningen. Den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 e § lagen om särskilda ordningar, och har Sverige som identifieringsstat, kan inte redovisa mervärdesskatt för andra omsättningar inom landet genom den särskilda ordningen. Att avdragsrätt inte föreligger för ingående skatt som avser svenska företags omsättningar inom importordningen till privatpersoner i andra EU-länder följer av 8 kap. 3 § ML. I stället kan mervärdesskatt som betalats i andra EU-länder återfås efter ansökan om återbetalning enligt det elektroniska förfarandet för beskattningsbara personer som är etablerade inom EU. För ingående skatt som har betalats i Sverige gäller att rätt till återbetalning kan föreligga enligt 10 kap. 11 § tredje stycket ML.

#### *Ansökan och identifieringsbeslut*

Även för importordningen gäller att en ansökan om identifieringsbeslut ska göras elektroniskt. Bestämmelserna om byte av identifieringsstat, karenstider och återkallelse av identifieringsbeslut motsvarar de som gäller för de övriga särskilda ordningarna. Beskattningsbara personer som utnyttjar importordningen och inte har en representant ska tilldelas ett specifikt identifieringsnummer. Detta nummer är inte detsamma som den beskattningsbara personens registreringsnummer till mervärdesskatt, såsom är fallet med unionsordningen, se 7 § andra stycket lagen om särskilda ordningar. Om den beskattningsbara personen företräds av en representant ska representanten dels få ett eget identifieringsnummer, dels ett identifieringsnummer för varje beskattningsbar person som den företräder. Numren får bara användas för de ändamål som avses i importordningen. Därutöver gäller att representantens identifieringsnummer bara

kan användas för att agera som representant på uppdrag av beskattningsbara personer som utnyttjar importordningen. Numret får alltså inte användas av representanten för att deklarerera mervärdesskatt på beskattningsbara transaktioner. Detta följer av artikel 57e genomförandeförordningen.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring av 1 kap. 3 § och 3 kap. 30 § ML och att en ny paragraf, 1 kap. 5 b §, införs i samma lag, ändring av 1, 2, 4, 5, 7, 8, 10–12 och 26 §§ i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster samt att sex nya paragrafer, 4 e, 4 f, 9 b–9 d §§ och 30 §, införs i samma lag.

## 5.6 Deklarationer och dokumentationsskyldighet

**Promemorians förslag:** Den särskilda mervärdesskattedeklarationen ska ges in den sista dagen i månaden efter redovisningsperiodens utgång. För unionsordningen gäller att deklARATIONEN ska innehålla uppgifter om omsättningar av tjänster, unionsintern distansförsäljning av varor och omsättning av varor inom landet som ett plattformsföretag anses ha förvärvat och omsatt. Deklarationen för unionsordningen ska också innehålla uppgifter för fasta etableringsställen i andra EU-länder och, i fråga om varor, uppgifter för varje EU-land som varor transporteras från. Rättelser av en särskild mervärdesskattedeklaration ska göras genom ändring i en senare redovisningsperiod inom tre år från den dag då deklARATIONEN ska ha lämnats in. Detta gäller för deklARATIONER avseende den 1 januari 2021 och framåt. För redovisningsperioder före första kvartalet 2021 ska rättelser ske i den ursprungliga deklARATIONEN. De nuvarande reglerna om omprövning, efterbeskattning och överklagande i skatteförfarandelagen ändras inte.

På samma sätt som tidigare ska den som använder de särskilda ordningarna bevara lämplig dokumentation om omsättningarna som omfattas av den särskilda ordningen. Även plattformsföretag ska bevara dokumentation avseende omsättningarna som görs via plattformen.

**Skälen för förslaget:** För tredjelandsordningen och unionsordningen är redovisningsperioden som tidigare ett kalenderkvartal, 11 § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, förkortad lagen om särskilda ordningar. När det gäller importordningen är dock redovisningsperioden en månad (artikel 369s). Den särskilda mervärdesskattedeklarationEN ska ha kommit in till skattemyndigheten i identifieringsstaten senast vid utgången av månaden efter utgången av beskattningsperiodEN som deklARATIONEN avser, i stället för, som tidigare, 20 dagar efter utgången av beskattningsperiodEN (artiklarna 364, 369f och 369s). Bestämmelserna i lagen om särskilda ordningar bör ändras och kompletteras i enlighet med detta.

Om den beskattningsbara personen företräds av en representant enligt 2 § fjärde stycket lagen om särskilda ordningar ska representanten ge in en deklaration för varje beskattningsbar person som representanten företräder. I deklarationen ska anges dels den beskattningsbara personens identifieringsnummer, dels representantens eget identifieringsnummer enligt 7 § tredje stycket lagen om särskilda ordningar.

Det är precis som tidigare konsumtionsstaten, dvs. den stat där den aktuella tjänsten eller varan är omsatt, som är beskattningsland. Om tjänsten eller varan är omsatt i Sverige är det därför, precis som tidigare, svenska förfaranderegler som ska gälla för exempelvis omprövning och överklagande av beslut om skatt, se artikel 61.2 andra stycket genomförandeförordningen. Det är också konsumtionsstaten som har ansvaret för påminnelser och åtgärder för att fastställa och driva in skatten, om lämnande av deklaration eller betalning av skatten inte skett inom föreskriven tid till identifieringsstaten och identifieringsstaten har utfärdat en påminnelse (se nya artikel 60a andra stycket och artikel 63a tredje stycket i genomförandeförordningen). På samma sätt som tidigare gäller att om en deklaration inte har lämnats in, har lämnats in för sent, är ofullständig eller felaktig eller om skatten har betalats för sent, ska eventuell ränta, straffavgift eller annan avgift beräknas och fastställas av konsumtionsstaten, artikel 63b genomförandeförordningen.

Vidare ska rättelser av uppgifter i en lämnad deklaration göras i en efterföljande deklaration som lämnas för en senare period. Ändringar kan göras inom tre år från den dag då deklarationen för den ursprungliga perioden skulle ha lämnats in (artiklarna 365 andra stycket, 369g.4 och 369t.2). Bestämmelserna om ändring av deklarationer i mervärdesskattelagen bör ändras i enlighet med detta. Detta gäller från och med den första redovisningsperioden år 2021, se artikel 61 genomförandeförordningen. Fram till och med den sista redovisningsperioden 2020 gäller fortfarande att ändringar av sifferuppgifter i deklarationen ska göras genom ändringar av den ursprungliga deklarationen, artikel 61.1 första stycket i genomförandeförordningen. Detta innebär följande. En beskattningsbar person som använt de särskilda ordningarna sedan den 1 januari 2018 upptäcker i december 2021 att ändringar behöver göras avseende redovisningsperioderna januari–mars 2019 (Q1 2019), januari–mars 2020 (Q1 2020) och januari–mars 2021 (Q1 2021). Ändringarna för Q1 2019 och Q1 2020 ska göras i de ursprungliga deklarationerna avseende dessa perioder. Ändringen avseende Q1 2021 ska dock göras i deklarationen för Q4 2021.

Om den beskattningsbara personen eller representanten upphör att använda de särskilda ordningarna gäller att den sista deklarationen ska lämnas in till identifieringsstaten, artikel 61a.1 och 2 genomförandeförordningen. Om rättelser behöver göras i efterhand ska dessa dock hanteras av konsumtionsstaten, artikel 61a.1 andra stycket och 61a.2 andra stycket samma förordning.

Den som har ett identifieringsbeslut enligt lagen om särskilda ordningar ska genom räkenskaper eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för de omsättningar som omfattas av beslutet, 25 § lagen om särskilda ordningar. I fråga om importordningen gäller att en representant ska bevara dokumentation för varje beskattningsbar person som han företräder, artikel 369x mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen

i lagen om särskilda ordningar bör kompletteras i enlighet med detta. I artikel 63c genomförandeförordningen framgår kraven på dokumentation avseende de särskilda ordningarna.

Även plattformsföretag som möjliggör omsättning av varor eller tjänster till någon som inte är en beskattningsbar person ska föra räkenskaper över omsättningarna, artikel 242a. Dessa räkenskaper ska bevaras i tio år efter utgången av det år då transaktionen genomfördes. Detta gäller oavsett om plattformsföretaget använder de särskilda ordningarna eller inte. Av artikel 54c i genomförandeförordningen framgår kraven på dokumentation för plattformsföretagen. En bestämmelse om detta bör införas i mervärdesskattelagen.

### *Lagförslag*

Förslagen föranleder ändring av 13 kap. 25 och 28 §§ i ML och att en ny paragraf, 11 a kap. 4 §, införs i samma lag, ändring av 12, 14 och 25 §§ i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster och att en ny paragraf, 12 b §, införs i samma lag.

## 5.7 Ett särskilt förfarande vid import när importordningen inte används

**Promemorians förslag:** Ett särskilt förfarande införs för import av varor vars värde inte överstiger 150 euro och för vilka importordningen inte används. Förfarandet innebär att den som anmäler varornas ankomst till tullen tar ut mervärdesskatt från den person för vilken varorna är avsedda. Mervärdesskatten rapporteras elektroniskt i en månatlig deklaration och ska betalas vid den tidpunkt då tull ska betalas eller skulle ha betalats. Möjligheten i mervärdesskattedirektivet att tillämpa normalskattesatsen för samtliga varor som omfattas av det särskilda förfarandet bör inte utnyttjas.

**Skälen för förslaget:** Genom e-handelspaketet införs ett särskilt förfarande vid import av varor vars värde inte överstiger 150 euro. Förfarandet får tillämpas av den som anmäler varornas ankomst till tullen, i de fall importordningen inte används, dvs. postföretag, speditörer, tullombud och liknande. Det är dock fortfarande mottagaren av varan som är betalningsskyldig för mervärdesskatten, se artikel 369z.1 a i mervärdesskattedirektivet. Detta kan jämföras med importordningen, där det är den beskattningsbara personen eller dennes representant som är betalningsskyldig för mervärdesskatten. I detta fall är inte importen undantagen från mervärdesskatt, vilket den är i de fall då importordningen används, se artikel 143.1 ca och föreslagna 3 kap. 30 sjätte stycket ML.

Av 2 kap. 2 § tullagen framgår att mervärdesskatt inte ska tas ut enligt den lagen utan i enlighet med skatteförfarandelagen (2011:1244), om deklaranter eller, om deklaranter är ett ombud, den för vars räkning ombudet handlar är registrerad till mervärdesskatt i Sverige vid tidpunkten för beslutet om fastställande av tull och agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen eller införseln, eller

är en juridisk person som inte agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen eller införseln. Det innebär att Skatteverket är beskattningsmyndighet i dessa fall. För att förenkla hanteringen bör en ändring ske i 2 kap. 2 § tullagen av innebörd att Tullverket är beskattningsmyndighet när det särskilda förfarandet används. I dessa fall gäller alltså det som framgår av 2 kap. 1 § andra stycket tullagen.

Det särskilda förfarandet är tillämpligt vid importen där försändelsen eller transporten av varan avslutas i Sverige, dvs. varan skickas till en köpare i Sverige. Det totala mervärdesskattebeloppet som tagits in avseende den aktuella kalendermånaden ska redovisas samlat i en deklARATION som ska ges in till Tullverket, och betalas in senast vid den tidpunkt då tullskulden ska betalas eller skulle ha betalats om varan hade varit belagd med tull.

Detta ändrar inte Postnords ställning i fråga om tullkontroll. Om det är fråga om varor som transporteras med post kan alltså Postnord fortfarande utföra tullkontroller enligt 5 kap. 3 § tullförordningen och agera direkt ombud för mottagaren. Det är också alltför möjligt för andra aktörer som i dag agerar som direkta ombud att fortsätta vara det på samma sätt som i dag.

Av artikel 369za i mervärdesskattedirektivet framgår att medlemsstaterna får föreskriva att den normala mervärdesskattesatsen i importmedlemsstaten ska tillämpas när det särskilda förfarandet används. Denna möjlighet bör dock, främst av neutralitetsskäl, inte utnyttjas.

Beloppet 150 euro ska räknas ut och räknas upp enligt ett visst förfarande, artikel 369zc mervärdesskattedirektivet. Beloppet och förfarandet för omräkning av beloppet motsvarar det som gäller för varor av ringa värde i tullsammanhang, se artikel 23–24 i rådets förordning (EG) nr 1186/2009 av den 16 november 2009 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse (kodifierad version), förkortad förordning 1186/2009. En bestämmelse om detta med hänvisning till de relevanta bestämmelserna i förordning 1186/2009 bör införas i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster om särskilda ordningar. Eftersom beloppet som gäller för tillämpning av det särskilda förfarandet ska följa beloppet för tullfrihet är det ändamålsenligt att hänvisningen till förordningen är dynamisk, dvs. avser EU-förordningen i den vid varje tidpunkt gällande lydelsen.

### *Lagförslag*

Förslagen föranleder ändring av 2 kap. 2 § tullagen (2016:253) och att fyra nya paragrafer, 27–30 §§, införs i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.

## 5.8 Slopande av undantaget från mervärdesskatt vid import av lågvärdeförsändelser

**Promemorians förslag:** Skattebefrielsen vid import av försändelser med ett värde som inte överstiger 22 euro slopas.

**Skälen för förslaget:** Från den 1 januari 2021 slopas möjligheten i direktiv 2009/132/EG att vid import skattebefria varor med lågt värde (artikel 23). Sverige har dock valt att undanta försändelser som utgör ett led i en postorderförsäljning från undantaget från mervärdesskatt vid import, bortsett från försändelser som består av utländska periodiska publikationer. En stor del av de försändelser som importeras till Sverige är att anse som postorderförsändelser, och har alltså varit mervärdesskattepliktiga vid import., se 2 kap. 3 § 6 och 4 § 4–5 lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, förkortad LFS.

För att anpassa de svenska reglerna till ändringen föreslås att bestämmelserna om skattebefrielse i LFS ändras. På grund av att undantaget inte varit tillämpligt på postorderförsäljning kommer denna ändring i praktiken att i princip bara påverka import av utländska periodiska publikationer i försändelser som inte överstiger 22 euro. Dessa kommer att bli skattepliktiga vid import.

Av 2 kap. 2 § LFS framgår att frihet från skatt vid import ska medges för en vara som övergår till fri omsättning under sådana omständigheter som för en tullpliktig vara medför tullbefrielse, om inte annat följer av 2 kap. 3 §. Enligt artikel 23.1 i rådet förordning (EG) nr 1186/2009 av den 16 november 2009 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse (kodifierad version), förkortad förordning 1186/2009, ska varje försändelse som består av varor av ringa värde som sänds direkt från ett tredjeland till en mottagare i gemenskapen vara befriad från importtull. Varor av ringa värde är enligt artikel 23.2 samma förordning varor vars sammanlagda verkliga värde inte överstiger 150 EUR per försändelse. Bestämmelsen i 2 kap. 3 § 6 bör därför ändras så att frihet från mervärdesskatt inte medges för försändelser av ringa värde enligt förordning 1186/2009. Det är ändamålsenligt att hänvisningen till förordningen i detta fall är dynamisk, dvs. avser EU-förordningen i den vid varje tidpunkt gällande lydelsen.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar av 2 kap. 3 och 4 §§ lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

## 5.9 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Promemorians förslag:** Lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2021. Bestämmelserna om omsättningströskeln för bestämmande av beskattningsland, som utökas till att även gälla för unionsintern distansförsäljning av varor, ska inte tillämpas på beskattningsbara personer som vid ikraftträdandet omfattas av ett gällande identifieringsbeslut enligt lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för

mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som meddelats före ikraftträdandet. Dessa personer behöver inte ansöka om att de vanliga beskattningslandsreglerna ska gälla eller tillämpa en karenstid om två år. I stället fortsätter identifieringsbeslutet att gälla. Om dessa beskattningsbara personer vill tillämpa beskattningslandströskeln får de ansöka om detta.

När det gäller de föreslagna ändringarna i mervärdesskattelagen (1994:200), lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. och tullagen (2016:253) ska äldre bestämmelser fortfarande gälla för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

**Skälen för förslaget:** Av artikel 1 i rådets direktiv 2017/2455/EU och artikel 2.1 i det förslag till ändringar i mervärdesskattedirektivet som medlemsstaterna kom överens om den 12 mars 2019 framgår att de nya bestämmelserna ska tillämpas av medlemsstaterna från och med den 1 januari 2021. Mot denna bakgrund bör de lagförslag som föreslås i denna promemoria träda i kraft den 1 januari 2021.

När det gäller bestämmelserna i mervärdesskattelagen, lagen om frihet från skatt vid import, lagen om särskilda ordningar och tullagen bör äldre bestämmelser fortfarande gälla för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet. Motsvarande bestämmelse för bestämmelsen i skatteförfarandelagen bedöms inte behövas.

Som redogjorts för i avsnitt 5.2 bör beskattningsbara personer som omfattas av ett gällande identifieringsbeslut den 1 januari 2021 inte automatiskt avregistreras från den särskilda ordningen. Skälet är att tillämpningen av beskattningslandströskeln är frivillig. Att beskattningslandströskeln också kommer att omfatta unionsintern distansförsäljning av varor ändrar inte denna bedömning. Det bör därför införas en bestämmelse som innebär att de föreslagna 5 kap. 20 och 21 §§ ML inte gäller för den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt lagen om särskilda ordningar som gällde vid ikraftträdandet den 1 januari 2021. På så sätt behöver dessa personer inte ansöka om att de vanliga beskattningslandsbestämmelserna ska tillämpas i stället för beskattningslandströskeln, och inte heller tillämpa de vanliga reglerna i minst två kalenderår innan de kan tillämpa beskattningslandströskeln. För dessa personer gäller att de i stället får ansöka om att beskattningslandströskeln ska tillämpas. Om förutsättningarna för att tillämpa beskattningslandströskeln är uppfyllda ska Skatteverket då fatta beslut om detta.

Bestämmelserna i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 förkortad genomförandeförordningen, och rådets förordning (EU) nr 904/2010 är direkt tillämpliga och ska inte genomföras i svensk rätt. De ska tillämpas från den 1 januari 2021. Av artikel 2 i det förslag till genomförandeförordning som medlemsstaterna kom överens om den 12 mars 2019 framgår dock att beskattningsbara personer och representanter från den 1 oktober 2020 får lämna in den information som krävs för registrering i någon av de särskilda ordningarna. Syftet är att underlätta den praktiska hanteringen i samband med ändringarna av de särskilda ordningarna. En elektronisk ansökan om identifieringsbeslut ska alltså kunna lämnas in till Skatteverket redan från och med detta datum. Denna



bestämmelse är direkt tillämplig och kräver inget genomförande i svensk rätt.

Som framgår av avsnitt 5.6 ska ändringar av en särskild mervärdes-skattedeklaration efter inlämnandet göras i en efterföljande deklARATION. Detta gäller från och med den första redovisningsperioden år 2021, se artikel 61.1 andra stycket i genomförandeförordningen. Fram till och med den sista redovisningsperioden 2020 gäller fortfarande att ändringar av sifferuppgifter i deklARATIONEN ska göras genom ändringar av den ursprungliga deklARATIONEN, artikel 61.1 första stycket samma förordning. Eftersom bestämmelsen i genomförandeförordningen är direkt tillämplig i nationell rätt bör det inte införas någon särskild övergångsbestämmelse avseende rättelser av deklARATIONER för redovisningsperioder innan den 1 januari 2021.

## 6 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. Det sker mot bakgrund av tillgängliga uppgifter och i den omfattning som är möjlig. Av flera skäl är det svårt att uppskatta effekterna av förslaget. Exempelvis är det svårt att bedöma hur många företag som kommer att välja att tillämpa omsättnings- tröskeln för bestämmande av beskattningsland. Det är också svårt att bedöma effekten av att beskattningsbara personer som använder elektroniska gränssnitt, s.k. plattformsföretag, blir skattskyldiga för vissa försäljningar som görs via plattformen.

### 6.1 Syfte, alternativa lösningar och förslagets förenlighet med EU-rätten

Syftet med e-handelspaketet är bl.a. att förenkla för företagen, förbättra konkurrensen och minska skattebortfallet. De föreslagna ändringarna i promemorian syftar till att införa ändringarna i mervärdesskattedirektivet och direktiv 2009/132/EG i svensk rätt. Reglerna måste genomföras i nationell lagstiftning. Förslaget medför således att reglerna i dessa lagar blir förenliga med EU-rätten. Några alternativ till lagändringarna finns inte om de svenska reglerna ska bli förenliga med direktiven. De avsedda effekterna med harmoniserade regler kan också utebli om direktiven inte skulle genomföras i nationell lagstiftning.

### 6.2 Ikraftträdande och särskilda informationsinsatser

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2021. Tidpunkten för ikraftträdandet överensstämmer med den tidpunkt som gäller för genomförande av direktiv 2017/2455.

Genom förslagen införs förändringar och förenklingar för företag som ägnar sig åt e-handel. De största skillnaderna jämfört med gällande rätt är slopandet av skattefriheten för import av lågvärdeförsändelser, införandet av skattskyldighet för plattformsföretag i vissa fall och att de särskilda ordningarna kan användas för fler typer av tjänster samt för varor, även importerade sådana. Flera av åtgärderna är avsedda att förenkla för företagen. När det gäller bestämmelserna om skattskyldighet för plattformsföretag kan visst behov av information uppstå. Det kan också behövas information till beskattningsbara personer som ska använda de särskilda ordningarna för sådana tjänster som i dag inte omfattas av de särskilda ordningarna, samt för varor.

Gällande förslagets övriga delar bedöms inte något behov av särskilda informationsinsatser uppkomma utöver vad som normalt krävs vid regeländringar.

## 6.3 Offentligfinansiell effekt

Det finns flera delar i förslaget som kan påverka de offentliga finanserna. Att flytta skattskyldigheten från privatpersoner till plattformsföretag får antas öka regelefterlevnaden och därmed inbetalningen av mervärdesskatt. I rapporten Skattekontroll, moral och regelefterlevnad (2018), finner Skatteverket att forskning visar att regelefterlevnaden för skattebetalare vars inkomst rapporteras av tredje part är i det närmaste total. De nu aktuella förslagen handlar visserligen inte om inkomst, men samma princip kan antas gälla vid konsumtion (mervärdesskatt). Det är svårt och kostsamt att granska mängder av privatpersoners import, medan det är enklare och kostnadseffektivare att granska ett begränsat antal plattformsföretag. Tillgången på ”skatteinformation” för Skatteverket bedöms därmed öka. I rapporten Skattefelets utveckling (2014), slår Skatteverket fast att ju bättre skatteinformation, desto effektivare kontroller kan utföras, vilket ökar incitamenten för skattebetalaren att lämna korrekt beskattningsunderlag. Alla dessa faktorer bedöms leda till ett minskat skattefel.

I praktiken kommer dock ändringen inte att få denna effekt. Skälet är att skattefelet avseende mervärdesskatt för postorderförsändelser importerade från tredjeland till privatpersoner redan i dag bedöms vara nära noll. Därför bedöms den offentligfinansiella effekten utebli i denna del. Läget var annorlunda för en tid sedan när antalet försändelser från tredjeland nådde en topp med ca 150 000 försändelser per dygn till Sverige. Tullverket bedömde då att skattefelet avseende mervärdesskatt på dessa försändelser uppgick till mellan 0,6 och 1,2 miljarder kronor per år. Efter att Postnord infört en hanteringsavgift på dessa försändelser har antalet sjunkit markant, till ca 20 000 per dygn. Skattefelet har därför minskat kraftigt. Det bedöms ha minskat ytterligare till följd av en förbättrad kontroll och hantering av dessa försändelser, och bedöms alltså i dagsläget vara nära noll.

Att undantaget för mervärdesskatt vid import av lågvärdeförsändelser slopas i samtliga EU-länder förväntas påverka de offentliga finanserna positivt. Den som skickat försändelser från tredjeland avsedda för Sverige via ett annat EU-land, i syfte att tillämpa mervärdesskatteundantaget för lågvärdeförsändelser i det landet, kommer inte längre att ha incitament att göra så. Därför antas dessa försändelser från och med förslagets ikraftträdande 2021 skickas direkt från tredjeland till Sverige. Dessa försändelser antas uppgå till ca 20 000 per dygn 2019, eller ca 7,3 miljoner per år. Enligt Postnord växte e-marknaden i Sverige med 15 procent 2018 och visade inga tecken på avmattning. Om man antar att försäljningen av postorderförsändelser från tredjeland utvecklas i enlighet med detta, kan antas en tillväxt av volymen om 15 procent per år till och med 2021. För att inte riskera att överskatta utvecklingen och därmed den offentligfinansiella effekten görs dock här ett något försiktigare antagande om 10 procent tillväxt per år. Antalet försändelser bör då vara 8,8 miljoner år 2021. För åren därefter antas konstanta volymer, dvs. samma nivå som 2021. Den genomsnittliga mervärdesskatten bedöms vara 32 kronor per försändelse. Det ger en antagen skatteintäkt om drygt 280 miljoner kronor brutto per år, eller nära 250 miljoner kronor netto.

En annan del i förslaget som påverkar de offentliga finanserna är slopandet av undantag från mervärdesskatt på import av periodiska publikationer med ett värde understigande 22 euro. Det har dock inte varit möjligt att få fram information om antalet importörer av periodiska publikationer. För att bedöma den offentligfinansiella effekten görs därför antaganden utifrån inhemsk konsumtion av periodiska publikationer. Enligt branschorganisationen *Sveriges Tidskrifter* beräknas branschen 2019 omsätta 7,6 miljarder kronor. Hälften av omsättningen uppges utgöras av läsarintäkter, alltså 3,8 miljarder kronor. Det framgår inte hur mycket av konsumtionen som företag respektive privatpersoner står för. Om man antar att det är jämnt fördelat dem emellan, står privatpersoner för 1,9 miljarder kronor av läsarintäkterna (företagen har avdragsrätt och bör därför vara opåverkade av att mervärdesskatt läggs på priset, liksom statens finanser). Anta vidare att värdet på de tidskrifter som importeras av privatpersoner motsvarar 5 procent av detta, alltså 95 miljoner kronor. Med förslaget kommer mervärdesskatt att tas ut på denna import, vilket för periodiska publikationer innebär en skattesats på 6 procent. Givet dessa antaganden skulle då staten brutto få in nära 6 miljoner kronor per år, och ca 5 miljoner kronor netto. Då beräkningen här endast avser tidskrifter och inte tidningar, vilka också utgör periodiska publikationer, bör inte uppskattningen av den offentligfinansiella effekten vara för hög, utan snarare för låg. Regeringen stannar dock vid att anta en positiv offentligfinansiell effekt om 6 miljoner kronor brutto införandeåret 2021, och för åren därefter 5 miljoner kronor netto.

En ytterligare del i förslaget som kan få en offentligfinansiell effekt är att den omsättningströskel för bestämmande av beskattningsland som gäller för elektroniska tjänster kommer att omfatta även unionsintern distansförsäljning av varor. I dag varierar tröskelnivåerna för distanshandel mellan medlemsstaterna. Med förslaget ändras tröskelbeloppet till ett enda, 10 000 euro, för distansförsäljning av varor till andra EU-länder samt för omsättning av elektroniska tjänster till privatpersoner i andra EU-länder. För svensk del innebär det att dagens tröskelvärdet på 320 000 kronor sänks till 99 680 kronor (som dock omfattar även elektroniska tjänster). Flertalet medlemsstater har i dag en nivå motsvarande den Sverige har (35 000 euro), men några har också en högre tröskel om motsvarande ca 1 miljon kronor. Tröskeln innebär en möjlighet för företag att upp till denna omsättningsnivå välja om de vill använda sig av nationella bestämmelser. I synnerhet små företag får genom beskattningslandströskeln en möjlighet att minska sina administrativa kostnader. Det är dock svårt att bedöma vad den offentligfinansiella effekten blir av förslaget. En granskning av Sveriges handelsmönster gentemot vart och ett av de 27 andra medlemsstaterna skulle ge viss övergripande information, men inte säga något om hur handelsmönstret ser ut för just de som berörs av förändringen, alltså företag i andra EU-länder som har en liten omsättning och som säljer varor till Sverige, respektive svenska företag med liten omsättning som säljer varor till andra EU-länder. I praktiken låter sig dessa korsvisa beräkningar mellan Sverige och övriga 27 länder knappast göras med tillgänglig statistik. Bedömningen försvåras ytterligare av att det är frivilligt för företagen att använda sig av beskattningslandströskeln. Mot bakgrund av att det saknas tillräckligt underlag för en bedömning, samt de osäkerheter som finns om hur företagen kommer att

hantera de valmöjligheter som ges, sätts den offentligfinansiella effekten i denna del till noll.

Samma bedömning gäller för förslaget om att utvidga de särskilda ordningarna till distansförsäljning av varor och fler tjänster. Visserligen bedöms införandet av de särskilda ordningarna ha lett till ökade mervärdesskatteintäkter för Sveriges del, men eftersom de särskilda ordningarna infördes samtidigt som ändringar av beskattningslandsreglerna för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster går det inte att dra slutsatsen att detsamma skulle bli fallet när de särskilda ordningarna utvidgas till andra tjänster samt till varor.

Sammantaget bedöms förslaget öka statens intäkter med 288 miljoner kronor brutto liksom netto 2021, och med 252 miljoner kronor netto åren därefter, liksom varaktigt. Regeringen vill dock betona att på grund av de många samtidiga ändringarna, inslagen av frivillighet och den växande e-handeln är bedömningen osäker.

## 6.4 Effekter för företagen

Förslagen syftar till att förenkla för företag som bedriver e-handel med privatpersoner. Detta gäller framför allt förslagen om att införa en gemensam beskattningslandströskel och att utöka tillämpningen av de särskilda ordningarna. Förslagen syftar också till att förbättra konkurrensen.

För företag som bedriver distansförsäljning av varor till andra EU-länder bör det underlätta att bara behöva hålla reda på en beskattningslandströskel i stället för många. Det bör göra det enklare att delta i gränsöverskridande handel och främjar därmed företagens möjligheter att växa, vilket även bör gynna konsumenternas valmöjligheter. Beskattningslandströskeln är framför allt av intresse för små företag.

De flesta EU-länder har i dag en omsättningslandströskel om ca 35 000 euro, alltså i nivå med vad Sverige har valt. Vissa medlemsländer har haft en klart högre nivå. Att tröskeln nu görs enhetlig inom EU och hamnar på en lägre nivå, motsvarande 10 000 euro, innebär att företag som använder sig av tröskelsystemet vid lägre omsättning än förut behöver betala den mervärdesskattesats som gäller i det land där varorna är omsatta. I det sammanhanget kan konstateras att det finns medlemsländer med både högre och lägre normalskattesats än Sverige. Effekten av denna förändring varierar därför från företag till företag som agerar på den inre marknaden.

Att de särskilda ordningarna kan användas för att redovisa mervärdesskatt för andra tjänster än elektroniska liksom för distansförsäljning av varor innebär en förenkling för företagen. Det är även fortsättningsvis frivilligt att använda de särskilda ordningarna och de företag som så önskar kan fortsätta att vara registrerade i de EU-länder där varorna eller tjänsterna är omsatta. Det förekommer att företag blockerar möjligheten att e-handla för konsumenterna utanför det egna landet för att slippa hantera mervärdesskatt som involverar andra EU-länders skatteadministration. För dessa, framför allt små företag, bör systemet med OSS innebära nya möjligheter att bedriva handel och en betydande administrativ förenkling.

För plattformsföretag som blir skattskyldiga för mervärdesskatt avseende försäljningar via plattformen kommer förslagen att innebära en ökad administrativ börda. De kommer att behöva redovisa mervärdesskatt för ett stort antal transaktioner och bevara dokumentation för dessa. Att de särskilda ordningarna utvidgas till distansförsäljning, även från länder utanför EU, innebär dock att dessa företag kommer att kunna registrera sig i en enda medlemsstat och redovisa mervärdesskatten till en enda skattemyndighet i stället för att behöva registrera sig i varje EU-land där köpare finns.

Se ytterligare om effekter för företag under avsnitt 6.3.

## 6.5 Effekter för Skatteverket och allmänna förvaltningsdomstolar

De nya reglerna i mervärdesskattedirektivet innebär tillkommande kostnader för Skatteverket. Kostnader uppkommer för utveckling och drift av det it-system samt handläggning av ärenden. Utgångspunkten är att kostnaderna ska hanteras inom Skatteverkets beslutade ekonomiska ramar.

De allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms endast påverkas marginellt av förslaget och eventuella kostnader kan därför hanteras inom beslutad ekonomisk ram.

## 6.6 Effekter på enskilda och offentlig sektor

När det gäller postorderköp från tredjeland bör processen bli mer överblickbar och förutsägbar för konsumenter när mervärdesskatt hanteras av plattformsföretaget. Varan kan därmed slussas vidare i stället för att fastna i lager i väntan på vidare åtgärder då mervärdesskatt inte har betalats in. De konsumenter som har undvikit att betala mervärdesskatt för postorderförsändelser trots skyldighet att göra så, kommer nu i högre utsträckning att behöva göra det. Risken att få betala hanteringsavgift för den importerade varan försvinner om mervärdesskatten betalas in.

Privatpersoner som importerar periodiska publikationer kommer att få betala ett något högre pris för dessa produkter. En tidskrift som importeras för 100 kronor i dag kommer framöver att kosta 106 kronor, allt annat lika.

Förslagen bedöms inte föranleda några konsekvenser för den enskildes integritet.

Förslagen bedöms inte påverka offentlig sektor i någon nämnvärd utsträckning utöver vad som nämnts under avsnitt 6.5.

## 6.7 Övriga effekter

Förslagen bedöms inte ha några effekter på sysselsättningen, miljön, integrationen, brottsbekämpningen, den ekonomiska jämlikheten eller den kommunala självstyrelsen. Det är svårt att bedöma förslagets påverkan på den ekonomiska jämställdheten. Kvinnor och män kan påverkas av förslagen genom att de är företagare. För enskilda näringsidkare finns det

tydliga könsskillnader mellan olika branscher, men totalt sett är det en övervikt av män. Det är dock svårt att förutsäga vilka branscher som främst kommer att dra nytta av förslagen, och därmed också om deras påverkan på den ekonomiska jämställdheten.

## 7 Författningskommentar

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

#### 1 kap.

##### 2 §

I paragrafen behandlas vem som är skattskyldig för omsättning av varor och tjänster. Ändringen i *första stycket 1 a*, som behandlar mervärdesskattegrupper, innebär att hänvisning görs till varor och till tjänster i allmänhet, inte bara till elektroniska tjänster, och att hänvisningen till bestämmelserna om de särskilda ordningarna i mervärdesskattedirektivet ändras.

##### 3 §

I paragrafen behandlas skattskyldighetens inträde. Ändringen i *första stycket* innebär att en hänvisning görs även till nya 5 b §.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.5.

##### 5 b §

Paragrafen är ny. Av *första stycket*, som motsvarar artikel 66a i mervärdesskattedirektivet, framgår när skattskyldigheten inträder i de fall då 6 kap. 9 eller 10 § är tillämpliga, dvs. när en beskattningsbar person som möjliggör omsättning av varor genom användning av ett elektroniskt gränssnitt (plattformsföretag) anses ha förvärvat och levererat varorna själv. Skattskyldigheten inträder i detta fall för båda omsättningarna, dvs. omsättningen från den bakomliggande säljaren till plattformsföretaget och från plattformsföretaget till köparen, när betalningar har godkänts. Av *andra stycket*, som motsvarar artikel 369n i mervärdesskattedirektivet, framgår när skattskyldigheten inträder när den särskilda ordningen för redovisning och betalning av mervärdesskatt för distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU tillämpas. I *tredje stycket* görs en hänvisning till artikel 41a respektive artikel 61b i genomförandeförordningen, där det närmare framgår vad det innebär att betalningen har godkänts.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.3.

##### 14 §

I *fjärde stycket första punkten* görs en följdändring med anledning av att lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster byter namn. Vidare ändras hänvisningen till de aktuella bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet i *första stycket andra punkten*. En redaktionell ändring görs också.



## 2 kap.

### 1 j §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 14.4.1 mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen motsvarar också delvis nuvarande artikel 34 i mervärdesskattedirektivet, som utgår från den 1 januari 2021, och 5 kap. 2 § ML. Av *första stycket* framgår att med unionsintern distansförsäljning av varor förstås omsättning av varor som sänds eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett annat EU-land än det land där transporten avslutas. Vidare ska varorna levereras till en beskattningsbar person, eller en juridisk person som inte är en beskattningsbar person, vars förvärv inte utgör ett unionsinternt förvärv enligt 2 kap. 2 a § eller enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar bestämmelserna om unionsinternt förvärv i mervärdesskattedirektivet, eller till någon annan som inte är en beskattningsbar person, *första stycket punkten 1 a–b*. Definitionen omfattar inte omsättning av nya transportmedel eller s.k. monteringsköp, *första stycket punkten 2*.

Av *andra stycket* framgår att transporten ska anses utföras av säljaren eller för säljarens räkning även när dennes medverkan i transporten är indirekt. Vad som närmare avses med indirekt medverkan framgår av artikel 5a i genomförandeförordningen.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.1.

### 1 k §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 14.4.2 i mervärdesskattedirektivet. Av *första stycket* framgår att med distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU förstås omsättning av varor som sänds eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett land utanför EU till en förvärvare i en medlemsstat. Vidare ska varorna levereras till en beskattningsbar person, eller en juridisk person som inte är en beskattningsbar person, vars förvärv inte utgör ett unionsinternt förvärv av enligt 2 kap. 2 a § eller enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar bestämmelserna om unionsinternt förvärv i mervärdesskattedirektivet, eller till någon annan som inte är en beskattningsbar person, *första stycket punkten 1 a–b*. Definitionen omfattar inte omsättning av nya transportmedel eller s.k. monteringsköp, *första stycket punkten 2*.

Av *andra stycket* framgår att transporten ska anses utföras av säljaren eller för säljarens räkning även när dennes medverkan i transporten är indirekt. Vad som närmare avses med indirekt medverkan framgår av artikel 5a i genomförandeförordningen.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.1.

## 3 kap.

### 30 §

I paragrafen regleras undantag från mervärdesskatteplikt för viss import. *Sjätte stycket* är nytt och motsvarar artikel 143.1ca i mervärdesskattedirektivet. Det innebär att distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU undantas från mervärdesskatt vid import om identifieringsnumret för tillämpningen av importordningen anges till Tullverket senast i samband med inlämnandet av tulldeklarationen.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.5.

### 33 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 136a i mervärdesskattedirektivet. När en beskattningsbar person (plattformföretag) möjliggör omsättning av varor genom användning av ett elektroniskt gränssnitt enligt 6 kap. 10 §, och därmed anses ha förvärvat och omsatt varorna själv, delas omsättningen upp i två; en från den bakomliggande säljaren till plattformsföretaget och en från plattformsföretaget till kunden. Bestämmelsen innebär att omsättningen i första ledet, från den bakomliggande säljaren till plattformsföretaget, undantas från mervärdesskatt.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.3.

## 5 kap.

### 1 §

*Fjärde stycket* är nytt och motsvarar delvis artikel 31 i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen reglerar (den fiktiva) omsättningen mellan säljaren i tredjeland och den beskattningsbara person som möjliggör distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU genom användning av elektroniska gränssnitt (plattformföretag), dvs. fall som omfattas av 6 kap. 9 §. Den första omsättningen är en leverans av varor utan transport, och sker utanför EU.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.3.

### 2 §

I paragrafen regleras när en vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen, s.k. transportköp, är omsatt inom landet. Paragrafen motsvarar artiklarna 32–34 i mervärdesskattedirektivet. Ändringen i *första stycket fjärde punkten* innebär en anpassning till ändringar i artikel 33 genom att den nuvarande definitionen ersätts med en hänvisning till unionsintern distansförsäljning av varor där transporten avslutas inom landet.

Ändringen i *andra stycket* innebär att den nuvarande omsättningströskeln för distansförsäljning av varor från ett annat EU-land till Sverige slopas, vilket motsvarar slopan det av artikel 34 i mervärdesskattedirektivet. I stället införs ett undantag från första stycket 4 som innebär att även om förutsättningarna i första stycket 4 är uppfyllda är varan inte omsatt här om den omfattas av bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artikel 59c i mervärdesskattedirektivet, dvs. om omsättningarna omfattas av omsättningströskeln för bestämmande av beskattningsland för unionsintern distansförsäljning av varor och för elektroniska tjänster i det landet. Vad som är unionsintern distansförsäljning av varor framgår av 2 kap. 1 j §.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.1 och 5.2.

### 2 a §

I *första stycket* görs en redaktionell ändring. Ändringen i *första stycket punkten 1* motsvarar artikel 33 och 34 (som utgår) i mervärdesskattedirektivet och behandlar den motsatta situationen jämfört med 2 § första stycket 4 samt 2 § andra stycket, dvs. när det är fråga om unionsintern distansförsäljning från Sverige till ett annat EU-land. Bestämmelsen innebär att varan inte anses omsatt inom landet om det är fråga om unionsintern distansförsäljning av varor och transporten av varan avslutas

i ett annat land. Detta gäller dock inte om annat följer av 20 §. Hänvisningen till 20 § innebär att om säljaren i Sverige väljer att tillämpa omsättningströskeln för bestämmande av beskattningsland i 20 § är varan omsatt inom landet. I *tredje stycket* görs en redaktionell ändring.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.1 och 5.2.

### 2 f §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 33b–c i mervärdesskattedirektivet. I paragrafen regleras i vilka fall distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU anses ske inom landet. Vad som är distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU framgår av 2 kap. 1 k §. Av *första stycket* framgår att varan är omsatt inom landet om transporten till köparen avslutas här och mervärdesskatt för varan ska redovisas enligt lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster, dvs. när säljaren har ett identifieringsbeslut enligt importordningen. Av *andra stycket* framgår att varan är omsatt här om distansförsäljningen av varor importerade från ett land utanför EU görs till ett annat EU-land än Sverige men transporten av varan till köparen avslutas här. Av *tredje stycket* framgår vad som gäller i motsatt situation jämfört med andra stycket, dvs. när distansförsäljningen av varor importerade från ett land utanför EU görs till Sverige men transporten till köparen avslutas i ett annat EU-land. Då är varan omsatt utomlands.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.1 och 5.5.

### 2 g

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 36b i mervärdesskattedirektivet. Av paragrafen framgår att om en beskattningsbar person (plattformföretaget) möjliggör omsättning av varor genom användning av ett elektroniskt gränssnitt enligt 6 kap. 9 eller 10 §, och därmed anses ha förvärvat och omsatt varan själv, ska transporten av varan ska hänföras till omsättningen mellan plattformföretaget och köparen. Förvärvet av varan av plattformen, alltså den (fiktiva) transaktionen mellan säljaren i tredjeland och plattformföretaget, blir således en omsättning av varor utan transport.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.3.

### 3 §

Ändringen innebär att hänvisning till de nya 2 f § tas med i uppräknningen.

### 16 §

Av paragrafen, som motsvarar artikel 58.1 i mervärdesskattedirektivet, framgår huvudregeln i fråga om omsättningsland av elektroniska tjänster till någon som inte är en beskattningsbar person. Ändringen i *andra stycket* innebär att hänvisningen görs till artikel 59c.1 i stället för till artikel 58.2 i mervärdesskattedirektivet. Vidare görs en redaktionell ändring.

### 20 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 59c i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen innebär att den s.k. omsättningströskeln för bestämmande av beskattningsland för elektroniska tjänster, som tidigare reglerades i den

upphävda 16 a §, utökas till att gälla både för unionsintern distansförsäljning av varor och för tillhandahållande av elektroniska tjänster. Vad som är unionsintern distansförsäljning av varor framgår av 2 kap. 1 j §. Detta innebär att dessa varor och tjänster är omsatta inom landet även i andra fall än de som framgår av 2 § första stycket 4 samt 16 §. Villkoren för att beskattningslandströskeln ska få tillämpas framgår av punkterna 1–3.

Av *första punkten* framgår att ett villkor för att få tillämpa beskattningslandströskeln är att säljaren är etablerad i Sverige men inte i något annat EU-land. Med etablering avses att säljaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här. Om säljaren saknar etablering kan beskattningslandströskeln bli tillämplig om säljaren är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige men inte i något annat EU-land. Detta motsvaras av artikel 59c.1 a.

Det andra villkoret, som framgår av *andra punkten*, är att tjänsterna förvärfvas av någon som inte är en beskattningsbar person och som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EU-land. För varor är villkoret i stället att varorna transporteras till ett annat EU-land. Denna punkt motsvaras av artikel 59c.1 b.

Slutligen framgår av *tredje punkten* att det sammanlagda värdet av de aktuella varorna och tjänsterna inte får överstiga 99 680 kronor under innevarande kalenderår och inte heller under det närmast föregående kalenderåret.

Beloppet är framräknat enligt artikel 59c.5 där det framgår att det nationella belopp som motsvarar 10 000 euro ska beräknas genom den av Europeiska centralbanken offentliggjorda växelkursen den 5 december 2017.

Beskattningslandströskeln gäller för både elektroniska tjänster och unionsintern distansförsäljning av varor av en beskattningsbar person. Tröskelbeloppet tillämpas alltså för den beskattningsbara personens totala försäljning av de aktuella varorna och tjänsterna till alla medlemsstater, och inte per medlemsstat. Beskattningslandströskeln är frivillig att tillämpa för de beskattningsbara personerna. Dessa kan alltså välja att i stället registrera sig i de medlemsstater där de har köpare.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.2.

## 21 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 59c.2 och 3 i mervärdesskattedirektivet. Av *första stycket* framgår att om beloppet som anges i 20 § punkten 3 överskrids är tjänsterna omsatta utomlands. Bestämmelsen gäller från och med den omsättning som medför att beloppet överskrids. Bestämmelsen motsvaras av artikel 59c.2 mervärdesskattedirektivet. Den beskattningsbara personen ska då börja ta ut mervärdesskatt enligt reglerna i det EU-land där varorna eller tjänsterna är omsatta. Detta kan ske antingen genom att använda de särskilda ordningarna eller genom att registrera sig till mervärdesskatt i det landet.

Av *andra stycket* framgår att säljaren alltid kan välja att tillämpa de vanliga reglerna om omsättningsland för unionsintern distansförsäljning av varor och för elektroniska tjänster. Det innebär, avseende tjänsterna, att omsättningen görs där förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas, 16 § första stycket. För unionsintern distansförsäljning av varor

innebär det att varorna är omsatta där försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas, 2 § första stycket 4. Den som vill tillämpa de vanliga reglerna måste ansöka om ett beslut om detta hos Skatteverket. Ett sådant beslut blir framåtsyftande. En karenstid gäller för den som fått ett sådant beslut. Karenstiden innebär att beskattningslandströskeln i 20 § inte får tillämpas igen förrän utgången av det andra kalenderåret efter det kalenderår under vilket beslutet fattades. Bestämmelsen motsvarar artikel 59c.3.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.2.

## 6 kap.

### 9 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 14a.1 i mervärdesskattedirektivet. Genom bestämmelsen införs skattskyldighet för mervärdesskatt för beskattningsbara personer (plattformsföretag) som möjliggör distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU med ett verkligt värde som inte överstiger 150 euro genom användning av elektroniskt gränssnitt. Bestämmelsen innebär att plattformsföretaget anses ha omsatt varorna, i stället för säljaren i tredjeland.

Av *första stycket* framgår förutsättningarna för att plattformsföretaget ska anses ha omsatt varorna. Det ska vara fråga om distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU. Definitionen av distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU framgår av 2 kap. 1 k §. Vidare krävs att plattformsföretaget möjliggör försäljningen genom användning av ett elektroniskt gränssnitt. Med elektroniskt gränssnitt avses enligt *andra stycket* en marknadsplats, en plattform, portal eller liknande. Med verkligt värde avses det belopp som köparen betalat för försändelsen, således inte fraktkostnader och liknande.

Innebörden av möjliggör framgår av artikel 5 b i genomförandeförordningen.

För att fullgöra sina mervärdesskattskyldigheter kan plattformsföretaget använda importordningen, se avsnitt 5.5, eller registrera sig i de EU-länder där köparna finns.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.3.

### 10 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 14a.2 i mervärdesskattedirektivet. Genom bestämmelsen införs skattskyldighet för mervärdesskatt för beskattningsbara personer (plattformsföretag) som möjliggör leverans av varor inom EU från beskattningsbara personer som är etablerade utanför EU genom användning av elektroniska gränssnitt. Bestämmelsen är alltså tillämplig både på leveranser av varor inom landet och på unionsintern distansförsäljning av varor enligt 2 kap. 1 j §. Det rör sig i detta fall om varor som redan befinner sig i EU, t.ex. i lager eller liknande. I detta fall finns ingen begränsning avseende varans värde.

Bestämmelsen innebär att plattformsföretaget anses ha omsatt varorna, i stället för säljaren i tredjeland. Det innebär också att omsättningen i mervärdesskatt hänseende delas upp på två. Transporten ska hänföras till den andra omsättningen, se 5 kap. 2 g §. Den första (fiktiva) omsättningen, mellan den bakomliggande säljaren och plattformsföretaget, är alltså en leverans av vara utan transport. Den är undantagen från mervärdesskatt

med rätt till återbetalning, se 3 kap. 33 § och 10 kap. 11 §. Den andra omsättningen bestäms i enlighet med bestämmelserna om transportköp i 5 kap. Om varan är omsatt inom landet bestäms i enlighet med 5 kap. 2 § första stycket 1 (omsättning inom landet) eller 5 kap. 2 § första stycket 4 (unionsintern distansförsäljning av varor).

Av *första stycket* framgår förutsättningarna för att plattformsföretaget ska anses ha omsatt varorna. Det ska vara fråga om omsättning av varor inom EU från en beskattningsbar person som inte är etablerade i EU till någon som inte är en beskattningsbar person. Vidare krävs att plattformsföretaget möjliggör försäljningen genom användning av ett elektroniskt gränssnitt. Med elektroniskt gränssnitt avses enligt *andra stycket* en marknadsplats, en plattform, portal eller liknande. Med det verkliga värdet avses det belopp som köparen betalat för försändelsen, således inte fraktkostnader och liknande.

Innebörden av möjliggör framgår av artikel 5 b i genomförandeförordningen.

För att fullgöra sina mervärdesskatteskyldigheter kan plattformsföretaget använda unionsordningen både för unionsintern distansförsäljning av varor och omsättningar av varor inom landet, se avsnitt 5.4, eller registrera sig i de EU-länder där köparna finns.

Innebörden av möjliggör framgår av artikel 5 b i genomförandeförordningen.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.3.

## 11 §

Paragrafen är ny och anger hur motsvarigheten i svenska kronor till beloppet 150 euro i 9 § ska räknas fram. Av hänvisningen till artikel 23 i rådets förordning (EG) nr 1186/2009 av den 16 november 2009 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse (kodifierad version) framgår att beloppet i 9 § följer beloppet för varor av ringa värde i tullsammanhang. Detta belopp räknas om och publiceras i Tullverkets författningssamling med stöd av 24 § förordningen (1994:1605) om tullfrihet m.m., se t.ex. nu gällande Tullverkets tillkännagivande av vissa beloppsgränser uttryckta i svenska kronor, TFS 2018:8.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.3.

## 8 kap.

### 1 a §

I paragrafen behandlas avdragsrätten för ingående mervärdesskatt för företag som använder de särskilda ordningarna. Dessa personer har som huvudregel inte avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, utan får i stället ansöka om återbetalning av den ingående skatten enligt direktiv 86/560/EEG eller direktiv 2008/9/EG. Ändringen i *första stycket*, som delvis motsvarar 369w i mervärdesskattedirektivet, innebär att hänvisning sker även till 4 e § 1 b och 1 c lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, förkortad lagen om särskilda ordningar, eller motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land. Det innebär att bestämmelsen omfattar alla företag som är etablerade utanför EU och använder tredjelandsordningen eller importordningen. Vidare ändras hänvisningen till lagen om särskilda ordningar, eftersom lagen

byter namn, och hänvisningen till de aktuella artiklarna i mervärdesskattedirektivet.

Ändringen i *andra stycket*, som delvis motsvarar artikel 369j och 369w i mervärdesskattedirektivet, innebär att tredjelandsföretag som använder unionsordningen enligt ett identifieringsbeslut i Sverige, företag som använder unionsordningen i ett annat EU-land och företag som är etablerade i andra EU-länder och använder importordningen där omfattas av bestämmelsen. Vidare görs en redaktionell ändring.

*Tredje stycket* är nytt och motsvarar i sak det som tidigare framgick av andra stycket andra ledet. Det omfattar nu både första och andra styckena och innebär att den som är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige för annan verksamhet än sådan som omfattas av bestämmelserna i första och andra styckena får göra avdrag för ingående skatt inom ramen för den verksamheten avseende förvärv eller import avseende de särskilda ordningarna.

*Fjärde stycket* är nytt och motsvarar i sak det tidigare tredje stycket.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.4 och 5.5.

## 10 kap.

### 4 a §

Paragrafen reglerar rätten till återbetalning av ingående mervärdesskatt för den som omfattas av avdragsförbudet i 8 kap. 1 a §. Ändringen i *första stycket*, som delvis motsvarar 369w i mervärdesskattedirektivet, innebär att hänvisning sker även till 4 e § 1 b och 1 c lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, förkortad lagen om särskilda ordningar, eller motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land. Det innebär att bestämmelsen omfattar alla företag som är etablerade utanför EU och använder tredjelandsordningen eller importordningen. Vidare ändras hänvisningen till lagen om särskilda ordningar, eftersom lagen byter namn, och hänvisningen till de aktuella artiklarna i mervärdesskattedirektivet.

Ändringen i *andra stycket*, som delvis motsvarar artikel 369j och 369w i mervärdesskattedirektivet, innebär att tredjelandsföretag som använder unionsordningen enligt ett identifieringsbeslut i Sverige, företag som använder unionsordningen i ett annat EU-land och företag som är etablerade i andra EU-länder och använder importordningen där omfattas av bestämmelsen. Vidare görs en redaktionell ändring.

*Tredje stycket* är nytt och motsvarar det som tidigare framgick av andra stycket andra ledet. Det omfattar nu både första och andra stycket och innebär att den som är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige för annan verksamhet än sådan som omfattas av bestämmelserna får avdrag för förvärv eller import avseende de särskilda ordningarna göras inom ramen för den verksamheten. *Fjärde stycket* är nytt och motsvarar i sak det tidigare tredje stycket.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.4 och 5.5.

### 11 §

Paragrafen reglerar rätten till återbetalning av ingående skatt avseende omsättningar som är undantagna från skatteplikt, och där avdragsrätt för ingående skatt saknas. Ändringen i *första stycket* innebär att en hänvisning

görs till nya 3 kap. 33 §, som undantar den (fiktiva) omsättningen mellan den bakomliggande säljaren och plattformsföretaget från mervärdesskatt i fall som omfattas av 6 kap. 9 §.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.3.

## 2 §

Paragrafen reglerar undantagen från faktureringskyldigheten enligt ML. *Andra stycket* är nytt, motsvarar artikel 220.1 andra ledet och innebär att det inte finns någon faktureringskyldighet avseende unionsintern distansförsäljning av varor för den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt unionsordningen.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.4.

## 12 §

En redaktionell ändring görs i *tredje stycket* genom att hänvisning görs till mervärdesskattedirektivets bestämmelser om de särskilda ordningarna i stället för till de svenska bestämmelserna om identifieringsbeslut i lagen (2011:1245) om elektroniska tjänster.

## 13 §

I paragrafen regleras tillämpningsområdet för faktureringsbestämmelserna i kapitlet. Bestämmelsen i *tredje stycket* innebär att beskattningsbara personer som omfattas av ett identifieringsbeslut i Sverige ska tillämpa faktureringsbestämmelserna som gäller här. Ändringen innebär att hänvisning görs till varor och till tjänster i allmänhet, inte bara till elektroniska tjänster. Även hänvisningen till lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster ändras.

## 11 a kap.

### 4 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 242a mervärdesskattedirektivet. Paragrafen reglerar dokumentationsskyldigheten för beskattningsbara personer som möjliggör omsättningar av varor eller tjänster genom användning av ett elektroniskt gränssnitt (plattformsföretag). Av *första stycket* framgår att en beskattningsbar person som genom användning av ett elektroniskt gränssnitt möjliggör omsättning av varor eller tjänster till någon som inte är en beskattningsbar person ska se till att det finns underlag för dessa omsättningar. Av *andra stycket* framgår att den beskattningsbara personen ska göra underlaget tillgängligt på elektronisk väg om Skatteverket begär det. Av *tredje stycket* framgår att underlaget ska bevaras i tio år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser utfördes. Ordalydelsen i bestämmelsen motsvarar i huvudsak den i 25 § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Bestämmelsen är dock tillämplig oavsett om plattformsföretaget använder någon av de särskilda ordningarna eller inte. De närmare kraven på dokumentationsskyldigheten framgår av artikel 54b i genomförandeförordningen. Av *fjärde stycket* framgår vad som avses med ett elektroniskt gränssnitt. Definitionen är densamma som i 6 kap. 9 och 10 §§.



Ändringen behandlas i avsnitt 5.3.

### **13 kap.**

#### *1 §*

I paragrafen görs en ändring med anledning av att lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster byter namn.

#### *25 §*

*Tredje stycket* reglerar redovisningstidpunkten vid utfärdande av kreditnota eller konstaterad kundförlust i fråga om korrigeringar av svensk mervärdesskatt i de fall skatten har redovisats genom någon av de särskilda ordningarna. Bestämmelsen motsvarar artiklarna 365 andra stycket, 369g.4 och 369t.2 mervärdesskattedirektivet. Ändringen innebär att om skatten har redovisats enligt 4 a–4 e §§ lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster av beskattningsbara personer som inte är etablerade i Sverige, eller enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar de särskilda ordningarna i mervärdesskattedirektivet, ska ändringen göras i en senare redovisningsperiod. Detta gäller även om korrigeringen görs efter den tid som anges i artikel 61.2 i genomförandeförordningen, dvs. efter det att tre år gått från den dag då den ursprungliga deklarationen skulle ha lämnats in. Av samma bestämmelse framgår vidare att korrigeringar inom treårsperioden ska lämnas in på elektronisk väg till identifieringsstaten. En korrigering av svensk mervärdesskatt som redovisats genom en särskild ordning ska efter utgången av treårsfristen därmed inte göras i identifieringsstaten utan direkt till Skatteverket.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.6.

#### *28 §*

Av *första stycket* framgår redovisningstidpunkten för ändring av felaktigt debiterad mervärdesskatt. Delar av första stycket tas bort, eftersom ändring av den skatt som redovisats inom ramen för de särskilda ordningarna nu ska göras i en senare deklaration. Av artikel 61 i genomförandeförordningen framgår att detta gäller för deklarationer från och med 1 januari 2021. Om ändringar görs efter den 1 januari 2021 avseende redovisningsperioder innan den 1 januari 2021 ska ändringar fortfarande göras i den ursprungliga deklarationen.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.6.

### **19 kap.**

#### *1 §*

Paragrafen reglerar förutsättningarna för återbetalning av ingående mervärdesskatt för personer som är etablerade i ett annat EU-land. Ändringen i *andra stycket tredje punkten* innebär att hänvisning sker till varor och till tjänster i allmänhet, att hänvisningen till de aktuella bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet ändras så att den även omfattar importordningen och att en redaktionell ändring görs.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.4 och 5.5.

### 30 §

Ändringen i *andra stycket* innebär att ansökan om återbetalning via den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål, i de fall sökanden saknar etablering i EU, kan göras i det EU-land där den sökande omfattas av ett identifieringsbeslut för unionsordningen. Vidare görs en ändring som innebär att det som sägs i 2–21 §§ om etablering i ett annat EU-land även ska gälla för identifieringsbeslut i ett annat EU-land.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.4 och 5.5.

### 31 a §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 369j och reglerar förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt i ett annat EU-land för den som är etablerad i Sverige avseende förvärv och import som hänför sig till sådana verksamheter som i det EU-landet omfattas av unionsordningen. *Första stycket* ändras så att bestämmelsen också omfattar företag som är etablerade utanför EU men som har ett identifieringsbeslut avseende unionsordningen enligt 4 c § 1 b eller 4 d § 1 b lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, förkortad lagen om särskilda ordningar, eller identifieringsbeslut avseende unionsordningen eller importordningen i ett annat EU-land. Ändringen innebär att dessa kan använda den elektroniska portalen för att ansöka om återbetalning. *Andra stycket* är nytt och innebär att beskattningsbara personer som omfattas av unionsordningen enligt 4 d § 1 b lagen om särskilda ordningar kan ansöka om återbetalning av svensk mervärdesskatt som hänför sig till omsättningar inom landet via den elektroniska portalen.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.4 och 5.5.

### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2021.

Enligt *andra punkten* ska bestämmelserna i 5 kap. 20 och 21 §§ inte tillämpas på beskattningsbara personer som redan använder särskilda ordningar för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster och som omfattas av ett identifieringsbeslut som gällde vid ikraftträdandet den 1 januari 2021. Det innebär att för dessa beskattningsbara personer gäller inte beskattningslandströskeln för unionsintern distansförsäljning av varor och elektroniska tjänster automatiskt från den 1 januari 2021. I stället gäller de vanliga bestämmelserna om omsättningsland för dessa varor och tjänster och identifieringsbeslutet fortsätter att gälla.

Om en beskattningsbar person som omfattas av ett identifieringsbeslut den 1 januari 2021 vill tillämpa beskattningslandströskeln får den ansöka om detta hos Skatteverket. Om förutsättningarna i 20 § är uppfyllda kommer Skatteverket att fatta beslut om att 20 § gäller. Ett sådant beslut gäller direkt. Den beskattningsbara personen behöver alltså inte tillämpa någon karenstid på två kalenderår från ikraftträdandet innan han eller hon kan ansöka om att tillämpa beskattningslandströskeln. När beslut fattas om att 20 § ska tillämpas ska också identifieringsbeslutet återkallas. Detta framgår av 9 a § 3 lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Personen uppfyller inte längre kravet i 4 b § 3

eller 4 c § 3 samma lag på att omsättningarna ska beskattas i ett annat EU-land, eftersom de ska beskattas i Sverige. Den beskattningsbara personen omfattas därmed inte längre av ett identifieringsbeslut som gällde vid ikraftträdandet. Det medför att även 21 § blir tillämplig, dvs. bestämmelsen om vad som händer när tröskelbeloppet överskrids och om karenstiden.

Enligt *tredje punkten* gäller äldre bestämmelser fortfarande för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

Ändringarna behandlas i avsnitt 5.9.

## 7.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import

### 2 kap.

#### 3 §

Paragrafen reglerar undantagen från frihet från skatt vid import enligt 2 §, dvs, i vilka fall skatt ska tas ut vid import. Ändringen i *sjätte punkten* innebär att frihet från mervärdesskatt vid import inte ska medges för varor som anses som försändelser av ringa värde enligt artikel 23 i rådets förordning 1186/2009 av den 16 november 2009 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse (kodifierad version). Ändringen beror på att avdelning IV i direktiv 2009/132/EG, som handlar om import av ringa värde, slopas.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.8.

#### 4 §

Ändringen innebär att *fjärde* och *femte punkterna* tas bort. Ändringen beror på att skattebefrielsen vid import av vissa varor av ringa värde slopas, genom att avdelning IV i direktiv 2009/132/EG utgår. Av 3 kap. 30 § ML framgår att sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. undantas från mervärdesskatteskatteplikt.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.8.

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

### 2 kap.

#### 4 §

I paragrafen görs en ändring med anledning av att lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster byter namn.

## 7.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster

### 1 §

I paragrafen behandlas innehållet i lagen och vilka beskattningsbara personer som kan använda de särskilda ordningarna. Paragrafen motsvarar delvis artiklarna 359, 369b och 369m i mervärdesskattedirektivet. Ändringarna i *första stycket* är en följd av att de särskilda ordningarna utvidgas till varor och andra tjänster än telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Vidare ändras första stycket genom att uppräkningslistan av beskattningsbara personer som kan använda ordningarna kompletteras, och hänvisningar till de paragrafer som behandlar de olika ordningarna läggs till. Ändringen i *andra stycket* innebär att hänvisningen till genomförandeförordningen ändras.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.4 och 5.5.

### 2 §

Av bestämmelsen framgår dels att termer och uttryck som används i lagen har samma betydelse och tillämpningsområde som i mervärdesskattelagen, dels definitioner av särskild mervärdesskattedeklaration och motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land. I *tredje stycket* ändras hänvisningen till de aktuella artiklarna i mervärdesskattedirektivet. Vidare ändras hänvisningen till mervärdesskattedirektivet. *Fjärde stycket* är nytt och innebär att en definition av representant införs i lagen. Denna motsvarar definitionen av förmedlare i artikel 369l andra stycket 2 mervärdesskattedirektivet.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.4 och 5.5.

### 4 §

Av paragrafen framgår att Skatteverket, efter ansökan, ska besluta att den beskattningsbara personen ska redovisa och betala mervärdesskatt enligt bestämmelserna i denna lag (identifieringsbeslut). Av det nya *andra stycket* framgår att även en representant kan ansöka om ett identifieringsbeslut för tillämpning av den särskilda ordningen i 4 e § (importordningen).

Ändringen behandlas i avsnitt 5.5.

### 4 a §

I paragrafen regleras förutsättningarna för ett identifieringsbeslut avseende ett företag utanför EU som tillhandahåller tjänster till beskattningsbara personer som är etablerade i EU (tredjelandsordningen).

Ändringen i *andra punkten* innebär att tredjelandsordningen kan användas för andra tjänster än telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Punkten motsvarar artikel 359 i mervärdesskattedirektivet. Ändringen i *sjätte punkten* innebär att hänvisningen till artikel 57g tredje stycket genomförandeförordningen, som reglerar karenstid för den som frivilligt upphör att använda de särskilda

ordningarna, tas bort. Skälet är att det inte längre gäller någon karenstid i detta fall.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.4.

#### 4 b §

I paragrafen regleras förutsättningarna för att ett identifieringsbeslut enligt unionsordningen avseende tjänster ska meddelas. Ändringen i *andra punkten*, som motsvarar artikel 369b i mervärdesskattedirektivet, innebär att unionsordningen kan användas för andra tjänster än telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Ändringen i *femte punkten* innebär att kravet på att den som köper tjänsterna ska vara etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EU-land slopas. Detta är inte längre ett krav i artikel 369b mervärdesskattedirektivet. I *sjunde punkten* ändras hänvisningen till den aktuella artikeln i direktivet och i *åttonde punkten* slopas hänvisningen till artikel 57g tredje stycket i genomförandeförordningen, som reglerar karenstid för den som frivilligt upphör att använda de särskilda ordningarna. Skälet är att det inte längre gäller någon karenstid i detta fall.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.4.

#### 4 c §

Paragrafen är ny. Den innehåller bestämmelser om identifieringsbeslut enligt unionsordningen avseende unionsintern distansförsäljning av varor och motsvarar delvis artikel 369a och 369b i mervärdesskattedirektivet. Förutsättningarna för ett sådant beslut framgår av *punkt 1–6*. Av *första punkten a* framgår att den beskattningsbara personen ska ha etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller ha ett fast etableringsställe här. Även beskattningsbara personer som inte är etablerade i Sverige eller något annat EU-land får enligt *första punkten b* använda unionsordningen med Sverige som identifieringsstat, om de utför unionsintern distansförsäljning av varor och försändelsen eller transporten av varorna påbörjas här. Vidare ska mervärdesskatten enligt *andra punkten* avse unionsintern distansförsäljning som enligt *tredje punkten* ska beskattas i ett annat EU-land. Av *fjärde punkten* framgår att det inte får ha fattats ett motsvarande, gällande identifieringsbeslut i ett annat EU-land. Slutligen gäller enligt *femte punkten* att den beskattningsbara personen inte får vara bunden av sitt val av ett annat EU-land som identifieringsstat och enligt *sjätte punkten* inte vara utesluten från den särskilda ordningen.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.4.

#### 4 d §

Paragrafen är ny. Den innehåller bestämmelser om identifieringsbeslut enligt unionsordningen för omsättningar av varor inom landet som görs av ett plattformsföretag enligt 6 kap. 10 § ML och motsvarar delvis artikel 369a och 369b i mervärdesskattedirektivet. Förutsättningarna för ett sådant beslut framgår av *punkt 1–6*. Av *första punkten a* framgår att den beskattningsbara personen ska ha etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller ha ett fast etableringsställe här. Även beskattningsbara personer som inte är etablerade i Sverige eller något annat EU-land får enligt *första punkten b* använda unionsordningen med Sverige som identifieringsstat, om de gör omsättningar av varor enligt

6 kap. 10 § ML och transporten av varorna påbörjas och avslutas här i landet. Vidare ska mervärdesskatten enligt *andra punkten* avse omsättning av varor enligt 6 kap. 10 § ML som enligt *tredje punkten* ska beskattas i här i landet. Av *fjärde punkten* framgår att det inte får ha fattats ett motsvarande, gällande identifieringsbeslut i ett annat EU-land. Slutligen gäller enligt *femte punkten* att den beskattningsbara personen inte får vara bunden av sitt val av ett annat EU-land som identifieringsstat och enligt *sjätte punkten* inte vara utesluten från den särskilda ordningen.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.4.

#### 4 e §

Paragrafen är ny. Den innehåller bestämmelser om identifieringsbeslut enligt importordningen och motsvarar delvis artikel 369l, 369m och 369p i mervärdesskattedirektivet. Förutsättningarna för ett sådant beslut framgår av *punkt 1–6*. Av *första punkten a* framgår att den beskattningsbara personen ska ha etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller ha ett fast etableringsställe här. Bestämmelsen motsvaras av 369m.1 a. Även beskattningsbara personer som inte är etablerade i Sverige eller något annat EU-land får enligt *första punkten b* använda importordningen, om de företräds av en representant som har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet. Denna punkt motsvaras av artikel 369m.1 b. Definitionen av representant framgår av 2 § fjärde stycket. Slutligen får importordningen enligt *första punkten c* användas av beskattningsbara personer som inte är etablerade i Sverige eller något annat EU-land, men är etablerade i ett land utanför EU med vilket EU har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd som har ett liknande tillämpningsområde som rådets direktiv 2010/24/EU (indrivningsdirektivet) och förordning (EU) 904/2010 (förordningen om administrativt samarbete) och som utför distansförsäljning av varor från det landet. Denna punkt motsvaras av artikel 369m.1 c.

Vidare ska mervärdesskatten enligt *andra punkten* avse distansförsäljning av varor som importerats från ett land utanför EU enligt 2 kap. 1 k § ML, i försändelser med ett verkligt värde på högst 150 euro. Denna punkt motsvaras av 369m.1. Omsättningarna ska enligt *tredje punkten* beskattas i här i landet eller i ett annat EU-land. Denna punkt motsvaras delvis av artikel 369l.4. Av *fjärde punkten* framgår att det inte får ha fattats ett motsvarande, gällande identifieringsbeslut i ett annat EU-land. Slutligen gäller enligt *femte punkten*, som motsvaras av artikel 369l.3 andra stycket, att den beskattningsbara personen inte får vara bunden av sitt val av ett annat EU-land som identifieringsstat och enligt *sjätte punkten* inte vara utesluten från den särskilda ordningen.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.5.

#### 4 f §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 369m.2 i mervärdesskattedirektivet. Av paragrafen framgår att en beskattningsbar person bara får utse en representant åt gången. Definitionen av representant framgår av 2 § fjärde stycket.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.5.

#### 4 g §

Paragrafen betecknades tidigare 4 c §. Den är ändrad och motsvarar artikel 369a.2 andra och tredje styckena samt artikel 369l.3 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. Den är tillämplig på unionsordningen och importordningen. *Första stycket* innebär att en beskattningsbar person eller en representant som har flera fasta etableringsställen i olika EU-länder, och omfattas av ett identifieringsbeslut här i landet, är bunden av detta beslut under det kalenderår då beslutet fattades och under de två närmast följande kalenderåren. Av *andra stycket* framgår att samma sak gäller för beskattningsbara personer som varken har säte eller fast etableringsställe i EU men har identifieringsbeslut enligt 4 c, 4 d eller 4 e §, dvs. unionsordningen eller importordningen.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.4 och 5.5.

#### 5 §

Bestämmelsen innebär att den som har ett identifieringsbeslut enligt tredjelandsordningen inte ska betala skatt enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244) utan enligt bestämmelserna i denna lag. Detta är en följd av att lagen utgör lex specialis i förhållande till skatteförfarandelagen. Ändringen innebär att hänvisning görs även till 4 d–4 e §§, eftersom mervärdesskatten i de fallen kan avse omsättningar inom landet. Eftersom 4 b § inte omfattar omsättningar i Sverige lämnas ingen hänvisning till den paragrafen.

#### 6 §

Bestämmelsen ändras med anledning av att de särskilda ordningarna även omfattar varor.

#### 7 §

Paragrafen motsvarar delvis artiklarna 362, 369d och 369q i mervärdesskattedirektivet. *Första stycket* reglerar identifieringsnummer för såväl tredjelandsordningen som unionsordningen. Ändringen i *andra stycket*, som motsvarar artikel 369d i mervärdesskattedirektivet, innebär att registreringsnumret till mervärdesskatt ska användas som identifieringsnummer för beskattningsbara personer som använder unionsordningen. *Tredje stycket* är nytt och motsvarar artikel 369q. Det innebär, avseende importordningen, att en beskattningsbar person ska tilldelas ett särskilt identifieringsnummer avseende importordningen. För importordningen ska alltså inte den beskattningsbara personens registreringsnummer till mervärdesskatt användas som identifieringsnummer. Om den beskattningsbara personen företräds av en representant ska representanten ges dels ett eget identifieringsnummer, dels ett individuellt registreringsnummer för varje beskattningsbar person som han företräder. Ett identifieringsnummer enligt importordningen (s.k. IOSS-nummer) får bara användas för användning av importordningen. Detta gäller både numret som tilldelats en beskattningsbar person som använder importordningen själv, och för representantens nummer. Av artikel 57e andra stycket i genomförandeförordningen framgår vidare att representantens identifieringsnummer inte kan användas för att redovisa mervärdesskatt för beskattningsbara transaktioner som representanten gör i eget namn.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.4 och 5.5.

#### 8 §

Paragrafen motsvarar artikel 360 och artikel 361.2, artikel 369c samt artikel 369o och 369p.4 i mervärdesskattedirektivet (se även artikel 57h.1 i genomförandeförordningen). Paragrafen reglerar den underrättelse-skyldighet som den som omfattas av ett identifieringsbeslut i Sverige har i förhållande till Skatteverket.

Ändringen innebär att en representant kan underrätta Skatteverket om ändringar avseende den beskattningsbara personen som tillämpar importordningen.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.4 och 5.5.

#### 9 §

Paragrafen motsvarar artikel 363 i mervärdesskattedirektivet. Den anger förutsättningarna för att återkalla ett identifieringsbeslut enligt tredjelandsordningen. Med återkallelse avses detsamma som strykning eller uteslutning i mervärdesskattedirektivet och annan EU-rättslig lagstiftning. I paragrafen behandlas fyra situationer då Skatteverket ska återkalla identifieringsbeslutet. Ändringen i *första punkten*, som motsvarar artikel 363 a i mervärdesskattedirektivet, görs med anledning av utvidgningen av tredjelandsordningen till andra tjänster än telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.4.

#### 9 a §

Paragrafen motsvarar artikel 369e i mervärdesskattedirektivet. Den anger förutsättningarna för att återkalla ett identifieringsbeslut enligt unionsordningen. Med återkallelse avses detsamma som strykning eller uteslutning i mervärdesskattedirektivet och i annan EU-rättslig lagstiftning. De fyra situationer som tas upp i paragrafen motsvarar de situationer för tredjelandsordningen som anges i 9 §.

Ändringen i inledningen av paragrafen samt i *tredje punkten* innebär att hänvisning görs även till 4 c–d §§. Vidare ändras *första punkten* med anledning av att unionsordningen även omfattar omsättningar av varor.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.4.

#### 9 b §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 369r.1 i mervärdesskattedirektivet. Den anger förutsättningarna för att återkalla ett identifieringsbeslut för en beskattningsbar person som använder importordningen och inte företräds av en representant. Med återkallelse avses detsamma som strykning eller uteslutning i mervärdesskattedirektivet och i annan EU-rättslig lagstiftning. De fyra situationer som tas upp i paragrafen motsvarar de situationer för tredjelandsordningen och unionsordningen som anges i 9–9 a §.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.5.

#### 9 c §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 369r.2 i mervärdesskattedirektivet. Den anger förutsättningarna för att återkalla ett identifieringsbeslut för en representant som företräder en beskattningsbar person som använder



importordningen. Med återkallelse avses detsamma som strykning eller uteslutning i mervärdesskattedirektivet och i annan EU-rättslig lagstiftning. Identifieringsbeslutet för en representant kan enligt *första punkten* återkallas om representanten enligt egen anmälan inte längre företräder någon beskattningsbar person som använder importordningen. Vidare kan enligt *andra punkten* identifieringsbeslutet återkallas om representanten under två på varandra följande kalenderkvartal inte har agerat som representant för den beskattningsbara personen som använder importordningen. Slutligen ska identifieringsbeslutet återkallas om representanten enligt *tredje punkten* inte längre uppfyller övriga krav för att kunna agera som representant, eller enligt *fjärde punkten* ständigt bryter mot reglerna för den särskilda ordningen.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.5.

#### 9 d §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 369r.3 i mervärdesskattedirektivet. Den anger förutsättningarna för att återkalla ett identifieringsbeslut för en beskattningsbar person som använder importordningen och företräds av en representant. Med återkallelse avses detsamma som strykning eller uteslutning i mervärdesskattedirektivet och i annan EU-rättslig lagstiftning. Identifieringsbeslutet kan enligt *första punkten* återkallas om den beskattningsbara personen enligt anmälan från dennes representant inte längre utför distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU som omfattas av importordningen. Vidare kan enligt *andra punkten* identifieringsbeslutet återkallas om representanten anmäler att denne inte längre företräder den beskattningsbara personen. Slutligen ska identifieringsbeslutet återkallas om representanten enligt *tredje punkten* på annat sätt kan antas ha upphört med sin beskattningsbara verksamhet inom ramen för importordningen, eller enligt *fjärde punkten* inte längre uppfyller övriga krav i 4 e § eller enligt *femte punkten* ständigt bryter mot reglerna för den särskilda ordningen.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.5.

#### 10 §

Paragrafen motsvarar artikel 364, 369f och 369s i mervärdesskattedirektivet. Ändringarna i *första* och *andra stycket* innebär att även representanter omfattas av bestämmelsen.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.5.

#### 11 §

Paragrafen motsvarar artiklarna 364 och 369f i mervärdesskattedirektivet. *Andra stycket* är nytt och motsvarar artikel 369s i direktivet. Av detta stycke framgår att redovisningsperioden avseende importordningen är en månad.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.5.

#### 12 §

Paragrafen reglerar innehållet i en särskild mervärdesskattedeklaration, dvs. den deklARATION som ska ges in till Skatteverket av den som omfattas av ett identifieringsbeslut avseende någon av de särskilda ordningarna.

Paragrafen motsvarar artikel 365, 369g och 369s i mervärdesskattedirektivet.

Ändringen i *första punkten* innebär att en representant, i den deklaration som lämnas in för den beskattningsbara personens räkning, ska ange dels sitt eget identifieringsnummer, dels identifieringsnumret för den beskattningsbara person som han företräder och som deklarationen avser. Vidare ändras *andra punkten a* och *b* med anledning av att de särskilda ordningarna utvidgas till varor och till andra tjänster än telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Slutligen läggs ett nytt *andra stycke* till, som motsvarar artikel 369g.1 a–c i mervärdesskattedirektivet. Det innebär att uppgifterna i första stycket 2–3 ska fördelas på tjänster, unionsintern distansförsäljning av varor respektive omsättningar av varor inom landet av ett plattformsföretag enligt 6 kap. 10 § ML.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.6.

#### *12 a §*

Paragrafen motsvarar delvis artikel 369g.3. Den reglerar vilka uppgifter som ska anges i deklarationen för den som tillämpar unionsordningen med Sverige som identifieringsstat och som har ett eller flera fasta etableringsställen i ett annat EU-land eller i andra EU-länder. Paragrafen ändras med anledning av att unionsordningen omfattar även andra tjänster än elektroniska tjänster.

#### *12 b §*

Paragrafen är ny och motsvarar delvis artikel 369g.2 i mervärdesskattedirektivet. Av bestämmelsen framgår att den som omfattas av identifieringsbeslut enligt 4 c eller 4 d §, dvs. använder unionsordningen för unionsintern distansförsäljning av varor eller för omsättning av varor inom landet av ett plattformsföretag, och varorna sänds eller transporteras från flera andra EU-länder, ska lämna vissa ytterligare uppgifter i deklarationen, se *första stycket 1–3*. Dessa uppgifter motsvarar de som ska lämnas av den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 b § och har flera fasta etableringsställen inom EU, se 12 a §. Uppgifterna ska lämnas för varje EU-land varifrån varor transporteras. Av det nya *andra stycket 1–3* framgår att uppgifterna i första stycket ska fördelas på unionsintern distansförsäljning av varor som inte omfattas av 6 kap. 10 § ML, unionsintern distansförsäljning av varor som omfattas av 6 kap. 10 § ML och omsättning av varor inom landet som omfattas av 6 kap. 10 § ML.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.4.

#### *14 §*

Paragrafen motsvarar artikel 364, 369f och 369s i mervärdesskattedirektivet. Den reglerar tidpunkten för när den som har ett identifieringsbeslut i Sverige ska lämna in den särskilda mervärdesskattedeklarationen till Skatteverket. Tidpunkten ändras från den 20 till den sista dagen i månaden efter redovisningsperiodens utgång.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.6.

## 22 a §

*Första stycket* ändras genom att hänvisning görs till samtliga bestämmelser som reglerar unionsordningen, dvs. 4 b–4 d §§.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.4.

## 25 §

Paragrafen motsvarar artikel 369, 369k och 369x i mervärdesskattedirektivet. Den reglerar dokumentationsskyldigheten för den som tillämpar en särskild ordning. *Första stycket* innebär att den som redovisar svensk mervärdesskatt genom en särskild ordning är skyldig att se till att det finns underlag så att Skatteverket kan avgöra om deklARATIONEN är korrekt. Vilka uppgifter som underlaget ska innehålla avseende tredje-landsordningen och unionsordningen framgår av artikel 63c.1 i genomförandeförordningen. Motsvarande bestämmelse för importordningen finns i artikel 63c.2 samma förordning. Ändringen i första stycket motsvarar artikel 369x i mervärdesskattedirektivet och innebär att dokumentationsskyldigheten för representanter gäller för varje beskattningsbar person som representanten företräder. Ändringen i *andra stycket* innebär att även representant ska göra underlaget tillgängligt på elektronisk väg om Skatteverket begär det.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.5.

## 26 §

I bestämmelsen framgår vilket underlag som ska bevaras av mervärdesskattegrupper som omfattas av ett identifieringsbeslut. Paragrafen ändras genom att hänvisning görs även till 4 c och 4 e §§.

## 27 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 369y i mervärdesskattedirektivet. Av bestämmelsen framgår att ett särskilt förfarande för import får tillämpas av den som anmäler varornas ankomst till tullen åt den person som varorna är avsedda för. Förfarandet är enligt *första punkten* tillämpligt på varor som transporteras i försändelser med ett verkligt värde på högst 150 euro, om, enligt *andra punkten*, importordningen inte används för dessa varor, och om varorna enligt *tredje punkten* inte är punktskattepliktiga. I *andra stycket* görs en hänvisning till 1 kap 2 § första stycket 6 ML, där det framgår vem som är skattskyldig för mervärdesskatten för importen. Hur det särskilda förfarandet fungerar framgår av 28–30 §§.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.7.

## 28 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 369z och 369zb.1–2 i mervärdesskattedirektivet. Av *första stycket* framgår att den som anmäler varornas ankomst till tullen ska ta ut mervärdesskatt av den som varorna är avsedda för och betala in skatten till Tullverket vid den tidpunkt då skyldigheten att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller hade inträtt om skyldighet att betala tull hade funnits. Av *andra stycket* framgår att mervärdesskatten ska redovisas månadsvis i en sammanställning som ska ges in till Tullverket. I sammanställningen ska anges det totala beloppet mervärdesskatt som tagits ut under kalendermånaden.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.7.

### 29 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 369zb.3 i mervärdesskattedirektivet. Av *första stycket* framgår att den som tillämpar det särskilda förfarandet ska se till att det finns underlag för de importörer som omfattas av förfarandet. Av *andra stycket* framgår att underlaget ska kunna göras tillgängligt på elektronisk väg om Tullverket begär det. Av *tredje stycket* framgår att underlagen ska bevaras i tio år.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.7.

### 30 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 369zc i mervärdesskattedirektivet. I bestämmelsen regleras hur motvärde i nationell valuta avseende importordningen i 4 e § och det särskilda förfarandet vid import i 27–30 §§ räknas fram. Detta är detsamma som beloppet för varor av ringa värde i tullsammanhang, vilket framgår av hänvisningen till artikel 23 i rådets förordning (EG) nr 1186/2009 av den 16 november 2009 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse (kodifierad version). Detta belopp räknas om och publiceras i Tullverkets författningssamling med stöd av 24 § förordningen (1994:1605) om tullfrihet m.m., se t.ex. nu gällande Tullverkets tillkännagivande av vissa beloppsgränser uttryckta i svenska kronor, TFS 2018:8.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.7.

### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2021.

Enligt *andra punkten* gäller äldre bestämmelser fortfarande för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

Ändringarna behandlas i avsnitt 5.9.

## 7.5 Förslaget till lag om ändring i tullagen (2016:253)

### **2 kap.**

#### 2 §

Paragrafen reglerar i vilka fall mervärdesskatt vid import inte ska tas ut enligt tullagen utan enligt skatteförfarandelagen (2011:1244). Det gäller om deklareranten är registrerad till mervärdesskatt i Sverige vid tidpunkten för beslutet om fastställande av tull och agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen (1994:200) vid importen eller införseln, eller är en juridisk person som inte agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen eller införseln. I dessa fall är Skatteverket beskattningsmyndighet för mervärdesskatten. *Tredje stycket* är nytt och innebär att mervärdesskatt alltid ska tas ut enligt 1 §, dvs. Tullverket är beskattningsmyndighet, när det särskilda förfarandet i 27–30 §§ lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster tillämpas.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.7.

### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2021.

Enligt *andra punkten* gäller äldre bestämmelser fortfarande för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

Ändringarna behandlas i avsnitt 5.9.