

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2020-02-14

Närvarande: F.d. justitierådet Eskil Nord samt justitieråden Inga-Lill Askersjö och Stefan Johansson

Ändrade mervärdesskatteregler vid e-handel mellan företag och konsumenter

Enligt en lagrådsremiss den 23 januari 2020 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
2. lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.,
3. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244),
4. lag om ändring i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster,
5. lag om ändring i tullagen (2016:253).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Anna Sundblad Stahre.

Förslagen föranleder följande yttrande.

Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen

Allmänt om strukturen i lagen

Förslagen i lagrådsremissen föranleds av ändringar i mervärdesskattedirektivet (direktiv 2006/112/EG) och innebär omfattande ändringar i bland annat mervärdesskattelagen.

Bestämmelserna i mervärdesskattelagen är redan innan ändringarna svårlästa och har en komplicerad inbördes struktur, vilket gör regleringen mycket svårtolkad. Hänvisningar i bestämmelserna till andra paragrafer görs ofta i flera led och kompliceras ytterligare av att det ibland också görs hänvisningar till motsvarande bestämmelser i direktivet. Komplikationerna ökar med de förslag som nu läggs. Regleringen uppfyller enligt Lagrådets mening inte de krav på klarhet som bör ställas på en lagstiftning. Det kan dock konstateras att en särskild utredare sedan 2016 har ett uppdrag att genomföra en författningsteknisk översyn av mervärdesskattelagstiftningen som syftar till just att förbättra dess struktur och överskådlighet samt att modernisera den språkligt. Utredningen ska lämna sitt betänkande inom kort. Det saknas därför anledning att närmare granska och kommentera förslagen i lagrådsremissen i det avseendet.

13 kap. 25 §

I paragrafen föreslås en ändring som är avsedd att genomföra artiklarna 365, 369g.4 och 369t.2 i mervärdesskattedirektivet i dess ändrade lydelse från och med 1 januari 2021. Bestämmelsen i direktivet anger vad som ska gälla vid förfarandet med mervärdesskattedeklarationer när de s.k. särskilda ordningarna används. Ändringen av direktivet har tillkommit för att göra det enklare att redovisa ändringar av en mervärdesskattedeklaration som

tidigare lämnats. Idag gäller att den beskattningsbara personen måste begära omprövning av den deklaration som lämnats för att kunna göra ändringar. Vid föredragningen i Lagrådet har angetts att den nya bestämmelsen i direktivet bör förstås så att det inte krävs någon omprövning av den ursprungliga deklarationen – utan ändringen kan, som det uttrycks i direktivet, *tas med i en senare deklaration* – men att det ändå är de regler som gällde vid den tidpunkt då den ursprungliga deklarationen lämnades som gäller vid beskattningen. Vidare har angetts att orden ”tas med i” närmast får förstås som en upplysning om ändringen och att med begreppet ”senare deklaration” avses den deklaration som omfattar den period då ändringen i en deklaration bör göras, exempelvis när den händelse sker som föranleder ändringen eller när en felaktighet upptäcks. Lagrådet instämmer i att det är en rimlig tolkning av direktivet. Denna tolkning kommer dock inte till uttryck i det förslag som lämnats i lagrådsremissen. Regleringen skulle vinna i tydlighet om bestämmelsen i 13 kap. 25 § tredje stycket bröts ut ur paragrafen och i stället infördes i en ny paragraf 24 a § med förslagsvis följande lydelse.

Om en beskattningsbar person har redovisat skatt enligt 4 a, 4 d eller 4 e § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster och därefter ska ändra de tidigare redovisade uppgifterna ska ändringen göras för den ursprungliga redovisningsperioden, men får tas med i en senare deklaration. Detta förfarande får bara användas under tre år från den dag då den ursprungliga deklarationen skulle ha lämnats.

Första stycket gäller också om beloppet redovisats enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artiklarna 358a–369x i rådets direktiv 2006/112/EG.

13 kap. 28 §

Med den tolkning som angetts vid föredragningen beträffande förslaget i 13 kap. 25 § behövs inte den reglering av ändringar som

kan tas med i senare deklamationer som föreslås i 28 § i lagrådsremissen. Förfarandet i första stycket om att redovisningen får ske i den period då en kreditnota utfärdas kommer att gälla även för dessa ändringar. Bestämmelsen får då följande lydelse.

Har belopp som avses i 27 § redovisats, ska beloppet ändras om en sådan kreditnota som avses i 1 kap. 10 § utfärdas. Ändring ska göras för den period under vilken kreditnota har utfärdats.

Första stycket gäller också om beloppet har redovisats enligt 4 a, 4 d eller 4 e § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster eller enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artiklarna 358a–369x i rådets direktiv 2006/112/EG.

Förslaget till lag om ändring i lagen om särskilda ordningar för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster

1 §

Även när det gäller ändringarna i lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster kan konstateras att lagen genom ändringarna blir mer överskådlig. Det beror framför allt på att lagen tidigare omfattade endast en särskild ordning, men efter ändringarna kommer att innehålla tre ordningar. En möjlig förändring för att öka överskådligheten vore att i 1 § som definierar ordningarna ange de begrepp som används för att särskilja ordningarna. Dessa begrepp kan därefter användas i andra paragrafer för att hänvisa till en viss särskild ordning.

27 och 28 §§

Bestämmelsen i 28 § genomför artiklarna 369z och 369zb.1 och 2. I paragrafen föreskrivs bl.a. att den som anmäler en varas ankomst till Tullverket ska ta ut mervärdesskatt från den som varan är avsedd för. Det som bestämmelsen är avsedd att reglera är en skyldighet för den som anmäler varor att verkställa betalning av skatt till Tullverket, trots att denne inte är betalningsskyldig. Direktivets begrepp betalningsskyldig motsvaras i mervärdesskattelagen av skyldig att betala skatt (skattskyldig), se 1 kap. 2 § i den lagen. Till sistnämnda bestämmelse görs en hänvisning i det föreslagna 27 § andra stycket. Bestämmelserna i övrigt i sistnämnda paragraf handlar dock om under vilka förutsättningar det särskilda förfarandet vid import får användas. Hänvisningen till skattskyldigheten i 1 kap. 2 § hör mer naturligt samman med bestämmelserna i 28 § där bl.a. regleringen av betalning av skatt är intagen. Lagrådet föreslår att bestämmelsen i 27 § andra stycket utgår och att 28 § ges följande lydelse.

28 §

Skyldig att betala mervärdesskatt enligt 1 kap. 2 § första stycket 6 mervärdesskattelagen är den person som de importerade varorna är avsedda för.

Den person som anmäler varornas ankomst till Tullverket enligt 27 § 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 skulle ha inträtt om det hade funnits skyldighet att betala tull.

Den som anmäler varorna ska också 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.

Av det föreslagna tredje stycket i 2 kap. 2 § tullagen följer att det till skillnad från vad som gäller de övriga särskilda ordningarna är

Tullverket som är beskattningsmyndighet vid tillämpningen av importordningen. I lagrådsremissen föreslås dock ingen ändring av 3 § i lagen om ändring i lagen om särskilda ordningar för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster där det föreskrivs att Skatteverket fattar beslut enligt lagen. I sistnämnda bestämmelse bör tydliggöras att det som föreskrivs inte gäller beträffande förfarandet i 27–29 §§.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.