

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2013-10-15

Närvarande: F.d. justitierådet Leif Thorsson samt justitieråden Gudmund Toijer och Olle Stenman.

Ändrad deklarationstidpunkt för mervärdesskatt

Enligt en lagrådsremiss den 3 oktober 2013 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av ämnessakkunnige Lars Mattisson.

Förslaget föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Enligt 26 kap. 33 § skatteförfarandelagen ska skattedeklarationen för den som redovisar mervärdesskatt för beskattningsår ha kommit in till Skatteverket senast den 26 i andra månaden efter redovisnings-

periodens utgång. Det innebär att skattedeklarationen ska ha kommit in före inkomstdeklarationen. För de skattskyldiga som har kalenderåret som beskattningsår och redovisningsperiod för mervärdesskatt betyder det att skattedeklarationen ska ha kommit in senast den 26 februari medan sista dag för inkomstdeklarationen är den 2 maj.

Syftet med det nu remitterade förslaget är att företag som inte bedriver någon handel med andra EU-länder ska kunna ge in skattedeklarationen i anslutning till deklarationen för inkomstskatt. Enligt de föreslagna bestämmelserna i 26 kap. 33 a och b §§ ska sålunda deklARATIONSTIDPUNKTEN för mervärdesskatt som redovisas för helt beskattningsår ligga i tiden efter sista dagen för inkomstdeklaration. Exempelvis föreslås det i 33 a § att deklarationen för mervärdesskatt från fysiska personer och dödsbon som har beskattningsåret som redovisningsperiod ska ha kommit in den 12 maj.

Frågan om en samordning av de båda tidpunkterna diskuterades under förarbetena till skatteförfarandelagen. Mervärdesskattedirektivet (direktiv 2006/112/EG) ansågs då inte tillåta att mervärdesskatt redovisades senare än två månader efter utgången av varje beskattningsperiod (artikel 252). Det hänvisades också till en särskild undantagsregel för Sverige (artikel 253) om skattskyldiga med enbart inhemska beskattningsbara transaktioner, en regel som medger att redovisningen i sådana fall kan ske inom tre månader, men inte senare. Inte heller fanns det beredningsunderlag för att med stöd av artikel 395 begära ett bemyndigande för undantag hos Europeiska unionens råd.

Mot den bakgrunden ansåg regeringen att det inte torde vara möjligt att låta tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt för beskattningsår sammanfalla med tidpunkten för att lämna inkomstdeklaration. (Se prop. 2010/11:165 s. 368 f.) Skatteutskottet framhöll dock att

det var viktigt att alla ansträngningar gjordes för att lösa problemet att två deklARATIONER skulle lämnas vid olika tidpunkter efter varje beskattningsår. (Se bet. 2011/12:SkU3 s. 17 f.)

Det nu remitterade förslaget bygger på att samordning av deklARATIONSTIDPUNKTERNA i vissa fall kan ske med stöd av direktivets artikel 272. Enligt den artikeln får medlemsstaterna befria beskattningsbara personer från vissa eller alla skyldigheter enligt direktivets kapitel 2–6. Det gäller bl.a. personer som inte utför någon av de transaktioner som avses i ett antal uppräknade artiklar som har det gemensamt att de avser varutransaktioner mellan EU-länder. Det skulle därmed vara möjligt att senarelägga redovisningen av mervärdesskatt för verksamhet som inte avser transaktioner med andra EU-länder.

Någon närmare analys av undantagsbestämmelsen i artikel 272 och dess förhållande till exempelvis det särskilda undantaget för Sverige i artikel 253 görs emellertid inte i lagrådsremissen. Mot bakgrund av att lagrådsremissen grundas på en annan bedömning av direktivets innebörd på den här punkten än vad som skedde i det tidigare lagstiftningsärendet hade en sådan analys varit av värde. Det nu remitterade förslaget bygger också på en artikel som inte var föremål för någon närmare diskussion i samband med tillkomsten av skatteförordningen.

Vid föredragningen inför Lagrådet har det framkommit att Regeringskansliet inhämtat besked från Europeiska kommissionen av innehåll att de nu föreslagna undantagen kan stödjas på främst artikel 272.1 b och att därför inget bemyndigande enligt artikel 395 krävs.

26 kap. 33 d §

I paragrafen regleras från vilket beskattningsår en ny deklARATIONSTIDPUNKT ska gälla, om den ändras ”från eller till vad som anges i 33 a eller 33 b §”. Utgångspunkten föreslås vara antingen när den skattskyldige underrättade Skatteverket om ändringen eller när Skatteverket beslutade om ändringen.

Av bestämmelsen i 26 kap. 33 § framgår att skattedeklarationen ska lämnas av den som har beskattningsåret (kalenderår) som redovisningsperiod senast den 26 februari, om inte reglerna i 33 a eller b § är tillämpliga. Av bestämmelsen i 33 c § framgår att Skatteverket kan besluta om annan deklARATIONSTIDPUNKT. DeklARATIONSTIDPUNKTEN i de olika fallen framgår alltså direkt av bestämmelserna eller, i förekommande fall, av beslutet enligt 33 c §.

Det framgår inte av lagrådsremissen vad som avses med att den deklARATIONSSKYLDIGE underrättar Skatteverket om ändringen. Vid fördragningen har det framkommit att avsikten inte är att införa någon särskild underrättelseskyldighet. Behovet och innebörden av bestämmelsen bör klargöras i det fortsatta beredningsarbetet.

36 kap. 6 §

Paragrafen handlar om s.k. byråanstånd när fysiska personer och dödsbon anlitar hjälp med deklARATIONEN av mervärdesskatt och hjälpen lämnas i en näringsverksamhet. Enligt första stycket andra meningen får anstånd vägras, om den som ska lämna deklARATIONSHJÄLPEN har ”misskött tidigare anstånd”.

En liknande bestämmelse om byråanstånd vid inkomstdeklARATIONEN finns i 3 §. Vid granskningen av den paragrafen anförde Lagrådet att

det knappast kunde bli aktuellt att avslå en anståndsbegäran annat än då den som skulle lämna deklareringshjälpen hade överskridit en tidigare anståndstid. Bestämmelsen borde enligt Lagrådets uppfattning ge ett mer direkt uttryck för detta (a. prop. s. 1802). Regeringen framhöll emellertid att bestämmelsen skulle kunna tillämpas när tidsplanen hade överskridits eller således i det fallet att den aktuella personen inte successivt hade lämnat deklARATIONER till Skatteverket enligt upprättad tidsplan (a. prop. s. 846 f.). Någon ändring av bestämmelsens ordalydelse gjordes därför inte.

Samma uttryck används nu alltså i den föreslagna regeln om byråanstånd vid deklaration av mervärdesskatt. Avsikten måste antas vara att de båda paragraferna ska tolkas på ett likartat sätt.

Lagrådet vill framhålla att det är tveksamt om lagtexten har fått en utformning som fullt ut svarar mot tankarna bakom bestämmelsen. Ett byråanstånd innebär att alla de fysiska personer och dödsbon som har anlitat deklareringshjälp hos byrån får anstånd till en och samma tidpunkt, något som i sin tur får betydelse för den tid då skatten ska betalas (se 63 kap. 3 §). Tidsplanen innebär däremot att andelar av det totala antalet deklARATIONER hos byrån ska ha kommit in vid bestämda tidpunkter som ligger inom anståndstiden, dock utan precisering till särskilda skattskyldiga.

Om de successiva leveranserna helt eller delvis uteblir, men samtliga deklARATIONER ändå kommer in före anståndstidens utgång, framstår det inte som givet att anstånden ska anses missköta och att anstånd vid senare tillfällen ska kunna vägras på den grunden. Den valda utformningen av 6 § första stycket andra meningen kan därför leda till svårigheter vid tillämpningen.