

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2009-09-16

Närvarande: F.d. regeringsrådet Lars Wennerström,
justitierådet Lars Dahllöf och regeringsrådet Eskil Nord.

Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning

Enligt en lagrådsremiss den 19 augusti 2009 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
2. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
3. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
4. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
5. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
6. lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m.,
7. lag om ändring i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av ämnessakkunnige Tomas Eurenus.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Lagrådsremissen innehåller ett antal förslag på mervärdeskatteområdet som i första hand har sin bakgrund i det momspaketet i form av ett par direktiv och en förordning som Europeiska unionens råd antog den 12 februari 2008.

Direktiven och den lagstiftning varigenom direktiven nu avses att införas tar bl.a. sikte på nya omsättningslandsregler för tjänster där i förenklingssyfte vid tillhandahållande av tjänster mellan näringsidkare, tjänsterna ska anses omsatta i det land där köparen är etablerad, medan vid tillhandahållande av tjänster mellan näringsidkare och i huvudsak privatpersoner tjänsterna ska anses tillhandahållna i det land där säljaren är etablerad.

De gällande reglerna om omsättningsland för varor påverkas dock inte i sak av dessa förändringar.

Lagrådsremissen innehåller vidare förslag till ett elektroniskt förfarande för återbetalning av mervärdesskatt i vissa avseenden samt regler avsedda att utgöra ett led i bekämpandet av skatteundandragande vid gemenskapsinterna transaktioner.

Även om de nu föreslagna bestämmelserna i flera avseenden närmast kan ses som olika former av följdändringar framstår de i andra avseenden som både lagtekniskt och administrativt komplicerade och torde därför kunna vålla tillämpningsproblem för såväl enskilda som myndigheter. Lagrådet vill också till en början framhålla att den begränsade tid som stått till buds för granskningen av de föreslagna lagbestämmelserna inte har medgett en så ingående analys som hade varit önskvärd. I övrigt kan från Lagrådets sida inledningsvis anföras följande.

I samband med införandet av de nya omsättningslandsreglerna i 5 kap. mervärdesskattelagen (1994:200), ML, har vissa språkliga justeringar skett av äldre lagtext och kapitlet omstrukture-

rats så att reglerna om varor respektive tjänster kommer att hållas samlade var för sig samtidigt som de nya reglerna om omsättningsland för tjänster i möjligaste mån följer den ordning som mervärdesskattedirektivet har i detta avseende. Härtill kommer att förslaget i hög grad även är följsamt mot direktivtexten.

Som anføres i lagrådsremissen torde ur systematisk synvinkel och för rättstillämpningen allmänt sett det vara en fördel om de svenska bestämmelserna kan struktureras och ordnas på samma sätt i svensk rätt som motsvarande regler i berörda direktiv. I nu aktuellt sammanhang uppnås också en mer logiskt strukturerad uppbyggnad av bestämmelserna i 5 kap. ML.

Vad som kan diskuteras är den följsamhet i övrigt gentemot direktivets språkbruk och begreppsapparat som de föreslagna bestämmelserna innehåller, vilket medför att oklarheter och otydligheter i direktivet även överförs till svensk lagstiftning på ett sätt som kan framstå som främmande för sedvanlig svensk lagstiftningsteknik. Mot detta ska ställas intresset av en enhetlig tillämpning i samtliga medlemsstater vilket talar för att i förekommande fall en tolkning av mervärdesskattelagens bestämmelser bör ske i nära anslutning till ordalydelsen i de mervärdesskattedirektiv som införs i svensk lagstiftning.

I författningskommentaren och kanske främst i den allmänna motiveringen har även redovisats uttalanden och exempel till ledning för rättstillämpningen som framstår som väl underbyggda, särskilt som de när det gäller de nya omsättningslandsreglerna i allt väsentligt synes bygga på av kommissionen angivna uppfattningar i olika frågor eller på riktlinjer framtagna av den s.k. Mervärdesskattekommittén där det på EU-nivå pågår ett arbete för att uppnå en enhetlig tillämpning och tolkning av regelsystemet kring mervärdesskatten. Avsikten är

därvid också, enligt vad som framgår av lagrådsremissen, att dessa riktlinjer i största möjliga utsträckning ska tas in i tillämpningsförfordningen. Mot nu angiven bakgrund finner Lagrådet sammanfattningsvis att den i detta sammanhang valda lagstiftningstekniken får godtas.

– Lagrådet vill dock peka på att de överväganden som redovisas i allmänmotiveringen i flera fall är av den art och karaktär att de närmast hör hemma i författningskommentaren till de enskilda bestämmelserna som nu i stället ofta är begränsad endast till en hänvisning till allmänmotiveringen. I detta avseende kan därför remissen innan den som propositionstext föreläggs riksdagen vara förtjänt av en omstrukturering.

1. Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

2 a kap.

7 §

I paragrafen behandlas i vilket land en vara ska anses förvärvad i vissa fall när omsättningen skett på ett fartyg, luftfartyg eller tåg. Termerna "avgångsplats" och "ankomstplats" används i författningstexten.

Samtidigt föreslås i 5 kap. 2 b § att termerna "avgångsorten" respektive "ankomstorten" ska användas i ett annat fall när en vara omsätts på fartyg, luftfartyg eller tåg (jfr "avgångsort" och "ankomstort" i artikel 57 i direktiv 2008/8/EG).

Vid föredragningen inför Lagrådet har uppgetts att någon saklig skillnad inte är avsedd mellan "plats" och "ort".

Mot den angivna bakgrunden föreslår Lagrådet att orden "avgångsort" och "ankomstort" används även i den här

rubricerade och kommenterade paragrafen för undvikande av missförstånd.

19 kap.

1 §

I remissen har lagrummet fått en delvis otymplig utformning.

Enligt Lagrådets uppfattning torde 1 § första stycket och inledningen av andra stycket vinna i tydlighet om det formulerades om enligt följande:

En utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land och inte har omsatt några varor eller tjänster i Sverige under den återbetalningsperiod som avses i 6 § och som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1, 2, 3, 11 eller 12 § ska ansöka om detta hos Skatteverket. Ansökan ska göras genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål i det EG-land där företagaren är etablerad.

Utan hinder av bestämmelserna i första stycket ...eller 4 c.

Om detta förslag godtas bör motsvarande ändringar göras i 22 och 31 §§ samma kapitel.

2 §

I paragrafens tredje stycke finns en informationsregel, i princip utformad som ett bemyndigande, som upplyser om förekomsten av olika tillämpningsföreskrifter. Då regeringen med stöd av 8 kap. 13 regeringsformen (RF) har behörighet att utfärda verkställighetsföreskrifter av den art varom nu är i fråga framstår informationsregeln i och för sig som överflödigt och skulle därför kunna utgå ur lagförslaget. En upplysning i lagtexten om existensen av tillämpningsföreskrifter kan dock, vilket framhålls i remissen, anses värdefull när det som här handlar om genomförande av ett EG-direktiv på olika nivåer

och får därför godtas i detta sammanhang (jfr Lavin, Lagrådet och den offentliga rätten 1999–2001, s. 87 f.).

8 §

Enligt paragrafens andra stycke ska en elektronisk ansökan om återbetalning av mervärdesskatt till en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land än Sverige anses ha kommit in till den behöriga myndigheten i det landet endast om sökanden har lämnat samtliga uppgifter som följer av 2, 4 och 5 §§. (Bl.a. sökandens identifikationsuppgifter och uppgifter om affärsverksamhet, uppgifter om avsedd återbetalningsperiod, omsättningsförklaring, beskattningsunderlag, mervärdesskattebelopp och ingående skatt. Vissa ytterligare uppgifter om varornas respektive tjänsternas art m.m. Vidare redogörelse för affärsverksamheten med hjälp av elektroniska koder.)

Av författningskommentaren till paragrafen framgår att även om ansökan lämnas till den behöriga myndigheten i det EG-land där sökanden är etablerad, så är det Skatteverket som avgör om den kommit in för sent. Vidare sägs paragrafens andra stycke innebära att en ansökan ska anses ha kommit in till den behöriga myndigheten endast om den innehåller alla uppgifter som krävs enligt mervärdesskattelagen. Frågan om att ge sökanden möjlighet att komplettera en ofullständig ansökan uppkommer därför inte enligt författningskommentaren.

Av artikel 15.1 i direktiv 2008/09/EG framgår att en återbetalningsansökan anses ingiven endast om sökanden har lämnat samtliga nämnda uppgifter.

Frågan om tidpunkten när en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt ska anses ha kommit in till en myndighet i

Sverige och andra närliggande frågor kommenterar Lagrådet under 19 kap. 32 § till vilken det hänvisas.

13 §

Skatteverket ska enligt vad som föreskrivs i paragrafen som huvudregel meddela sökanden sitt beslut avseende en ansökan om återbetalning senast fyra månader från det att den inkom till verket. En motsvarande bestämmelse finns i artikel 19.2 i direktiv 2008/9/EG och har, enligt vad som upplysts vid lagrådsföredragningen, av övriga medlemsländer tolkats på så sätt att fråga här inte är om formlig delgivning av beslutet utan det är tillräckligt att det fattats och avsänts till sökanden inom angivna tidsfrister. En tolkning som får anses stämma väl överens med vad som i artikel 23.2 andra stycket föreskrivs beträffande underlåtenhet från återbetalande medlemsstaten att iakttaga de i direktivet fastställda tidsfristerna där regleringen är knuten endast till underlåtenheten att fatta beslut (jfr även Regeringsrättens dom den 11 juni 2009 i mål 1571–09).
– I sammanhanget bör dock anmärkas att för svensk del den s.k. söndagsregeln i 2 § lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid inte torde vara tillämplig på nu aktuella frister (jfr RÅ 2007 ref. 28).

13 och 14 §§

I kapitlet finns ett antal bestämmelser som reglerar den senaste tidpunkten som gäller för Skatteverket att fatta beslut i anledning av en ansökan om återbetalning. Den föreslagna lagstiftningen innehåller däremot till skillnad mot direktiv 2008/9/EG inga bestämmelser som reglerar följderna av en eventuell underlåtenhet att före denna tidpunkt fatta beslut i ett återbetalningsärende (artikel 23.2 andra stycket). Regleringen i artikeln innebär att sökande ska ges tillgång till samma

administrativa eller rättsliga förfarande som skattskyldiga, som är etablerade i medlemsstaten i fråga, har i en sådan situation. I artikeln förskrivs vidare att i avsaknad av sådana nationella regler ska underlåtenhet att fatta beslut inom den fastställda tidsfristen betraktas som ett avslag på ansökan.

Artikelns bestämmelser i sistnämnda hänseende föreslås inte bli införda med hänvisning till att en förvaltningsmyndighets underlåtenhet att fatta beslut i Sverige är en fråga för Justitieombudsmannen (JO) och om det är fråga om skadestånd i anledning av underlåtenheten en sak för Justitiekanslern (JK). Utländska företagare borde därför på samma sätt som skattskyldiga i motsvarande situation vända sig till JO eller JK om ett beslut avseende en ansökan om återbetalning inte fattas i rätt tid och några lagstiftningsåtgärder har därför inte ansetts nödvändiga med anledning av artikel 23.2 andra stycket.

Enligt Lagrådets mening kan detta resonemang inte godtas. Syftet med artikeln torde vara att en återbetalningssökande efter en viss tid under alla omständigheter ska kunna få till stånd en överprövning av sin ansökan inom ramen för en sedvanlig förvaltnings- eller domstolsprövning och därmed får sin rätt till prövning säkrad. Att i den situationen endast vara hänvisad till att vända sig till riksdagens ombudsman eller företrädare för regeringen får anses ligga helt utanför ramarna för ett sådant omprövningsförfarande av ett ansökningsärende i sak som artikel 23.2 förutsätter för att underlåtenheten att fatta beslut inom fastställd tidsfrist inte ska betraktas som ett avslagsbeslut. Ett avslagsbeslut som bör vara att jämföras med ett sådant beslut fattat inom de tidsfrister som uppställs i kapitlet. Anmärkas kan också att det förhållandet att JO eller JK behandlar ett ärende om långsam handläggning i domstol eller

hos förvaltningsmyndighet inte på något sätt utgör hinder för myndigheten eller domstolen att pröva ärendet eller målet i sak. JO:s och JK:s verksamhet ska således inte ses som ersättning för ett sedvanligt överprövningsförfarande av ett förvaltningsbeslut utan i förekommande fall som ytterligare en rättssäkerhetsgaranti (jfr Justitieombudsmännens ämbetsberättelse 2005/06 s. 15).

Att passivitet från en myndighets sida leder till ett fiktivt beslut hör i och för sig inte till det normala i svensk rätt, även om exempel på sådana bestämmelser finns (se 14 § tredje stycket läkemedelslagen /1992:859/; jfr även 4 § lagen /2005:754/ om transitering av tredjelandsmedborgare). Utgångspunkten enligt våra förvaltningsrättsliga principer är i stället att ett ärende avgörs först när myndigheten fattat ett reellt beslut. Det förekommer dock regler om s.k. dröjsmålstalan i bl.a. 17 kap. 2 § första stycket lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse. Det fiktiva beslutet kan sedan överklagas enligt vanliga regler (jfr möjligheten att överklaga sådana fiktiva avslagsbeslut som kan följa på en dröjsmålstalan enligt ovan, se t.ex. prop. 1992/93:89 s. 140).

Mot nu angiven bakgrund och då den direktivbestämmelse som ger den enskilde rätt att vid passivitet från beslutsmyndigheten erhålla ett avslagsbeslut som ger denne möjlighet att föra ärendet vidare får anses vara klar, precis och ovillkorlig är det enligt Lagrådets mening nödvändigt att vidtaga de lagstiftningsåtgärder som erfordras för ett genomförande av artikeln i svensk nationell lagstiftning. Lagrådet förutsätter också att så sker under det fortsatta lagstiftningsarbetet.

25 §

I andra stycket andra punkten i paragrafen uppställs i lagförslaget ett krav på att den som ansöker om återbetalning ska förebringa ett intyg om att denne är näringsidkare i stället för som tidigare skattskyldig. Vidare föreslås i paragrafen införande av ett nytt sjätte stycke med ett bemyndigande att meddela föreskrifter om vilka krav som ska ställas på de intyg som avses i andra punkten.

Även i övrigt innehåller lagförslagen delegationsbestämmelser som utformats som formliga bemyndiganden eller utgör språkliga justeringar i äldre bemyndiganden som, enligt vad som framhållits vid föredragningen hos Lagrådet, ska ses som uttryckliga bemyndiganden och således inte vara av mer informativ karaktär (jfr förslagen till ändring 20 kap. 5 § ML och 10 kap. 33 § SKL).

Bemyndigandet i 19 kap. 25 § ML har i remissen motiverats med att ett uttryckligt bemyndigande bör tas in i ML eftersom materiella krav kommer att ställas på intyget. Det har under remissföredragningen inte gått att få någon helt klar bild av vilka föreskrifter som avses bli utfärdade med detta bemyndigande som grund. Det har därför varit svårt för Lagrådet att bedöma om förslaget bemyndigande håller sig inom de ramar som uppställs i 8 kap. RF. Det kan därför i detta sammanhang erinras om att föreskrifter om skatt, enligt vad som följer av 8 kap. 3 och 7 §§ RF undantas från det delegeringsbara området samt att den delegationsrätt som föreskrivs i 8 kap. 7 § endast omfattar vissa i paragrafen uppräknade områden.

Mot nu angiven bakgrund bör det därför under det fortsatta lagstiftningsarbetet närmare klarläggas vilka föreskrifter bemyndigandet i den här aktuella paragrafen tar sikte på så att

dessa kommer att utfärdas på rätt normnivå. På motsvarande sätt kan det finnas anledning att överväga räckvidden av övriga bemyndiganden i lagstiftningsärendet som inte direkt framstår som rena informationsbemyndiganden (jfr vad som anförs i detta hänseende under 19 kap. 2 §).

Vidare innehåller lagförslaget en föreskrift om att till ansökan om återbetalning av ingående skatt ska fogas bl. a. en faktura i original. För att en sådan bestämmelse i förekommande fall inte ska komma i konflikt med andra bestämmelser rörande förvaring av sådana originalhandlingar som regelmässigt hör till en företagares bokföringsmaterial (jfr t. ex. 11 kap. 2 a och 2 b §§ i skattebetalningslagen) får det enligt Lagrådets mening förutsettas att det i någon form regleras hur originalhandlingar ska återsändas.

32 §

I paragrafen behandlas elektroniska återbetalningsansökningar riktade till andra EG-länder från näringsidkare som är etablerade i Sverige. Enligt förslaget ska en sådan ansökan anses ha kommit in till Skatteverket endast om sökanden har lämnat samtliga de uppgifter som krävs enligt tillämpningen av vissa i paragrafen uppräknade artiklar i direktiv 2008/9/EG.

Vid föredragningen inför Lagrådet har uppgetts att avsikten är att Skatteverket, när en återbetalningsansökan nått verket, ska pröva om ansökningen innehåller samtliga de uppgifter som föreskrivs. Om ansökan brister i något sådant avseende ska den inte anses inkommen till Skatteverket och verket ska inte heller vidarebefordra återbetalningsansökningen till behörig myndighet i det EG-land ansökningen avser.

Enligt Lagrådets mening är det på föreliggande underlag förhållandevis komplicerat att genomskåda hur det elektroniska förfarandet för prövning av ansökan om återbetalning av mervärdesskatt är avsett att fungera i praktiken i alla dess delar. Detta innebär i sin tur att det föreslagna regelsystemet är svårbedömt. Bl.a. framstår det som något oklart var gränsen går mellan vad den ”behöriga myndigheten” i ett annat EG-land respektive vad Skatteverket ska pröva, vad som ska prövas och hur prövningen ska komma till uttryck i förhållande till sökanden och andra myndigheter. En sådan fråga är när en ansökan ska anses inkommen och vem eller vilka som ska pröva detta (jfr även 19 kap. 8 § lagrådsremissen).

Enligt 2 kap. 6 § tryckfrihetsförordningen (TF) anses en handling inkommen till en myndighet, när den anlänt till myndigheten eller kommit behörig befattningshavare till handa. Vidare föreskrivs att i fråga om upptagning som avses i 3 § första stycket samma kapitel (handling som kan uppfattas med tekniskt hjälpmedel) gäller i stället att den anses inkommen till myndighet när annan har gjort den tillgänglig för myndighet på sätt som anges i 3 § andra stycket (upptagningen tillgänglig för myndigheten).

Enligt Lagrådets mening är det mot bakgrund av vad som föreskrivs i 2 kap. 6 § TF och 10 §§ förvaltningslagen (1986:223) samt även med hänsyn till allmänt språkbruk missvisande att som i lagrådsremissen anse att en elektronisk ansökan som har anlänt till Skatteverket ändå inte ska anses ha kommit in till myndigheten på grund av att handlingen inte innehåller samtliga de uppgifter som föreskrivits. Närmast till hands ligger att betrakta en sådan ansökan som en till myndigheten inkommen, allmän handling, så snart den är tillgänglig för Skatteverket. En helt annan fråga är prövningen om huruvida ansökningen är i sin ordning eller om den brister i

något avseende och vad myndigheten i så fall har att iaktta i förhållande till sökanden och andra myndigheter, dvs. vilka åtgärder och beslut som kan bli aktuella.

Ytterligare en fråga är vad som händer om sökandens elektroniskt ifyllda uppgifter i en ansökan inte når fram till Skatteverket på grund av ett tekniskt fel som sökanden inte råder över eller att det elektroniska systemet är ur funktion under så lång tid att sökanden inte kan iaktta en föreskriven tidsfrist. Har sökanden då möjlighet att lämna in eller skicka in en mera traditionell skriftlig ansökan? Kommer en sådan ansökan att prövas i sak av behörighet myndighet eller avvisas för att den brister i det avseendet att ansökan inte är gjord i den elektroniska portalen, som då var ur funktion enligt beskrivningen ovan? En annan fråga är vad som gäller i fråga om överklagande och extraordinära rättsmedel för fall som de här beskrivna.

Under det fortsatta lagstiftningsarbetet måste enligt Lagrådets mening närmare klargöras vad Skatteverket har att iaktta enligt gällande rätt och nu avsedd lagstiftning i olika situationer när en återbetalningsansökan har blivit tillgänglig eller anlänt till verket samt måste vidare författningstexten bli föremål för en förnyad översyn med hänsyn till det ovan anförda.

4. Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

10 kap.

33 d §

Enligt förslaget upphör ett beslut enligt 35 a § att gälla när de förutsättningar som anges i 35 a § 2 inte längre är uppfyllda.

I 35 a § regleras förutsättningarna för att uppgifter om varutransaktioner av den skattskyldige ska få rapporteras kvartalsvis i stället för månadsvis. I paragrafens andra punkt finns en beloppsgräns som inte får överskridas för att få möjlighet att rapportera kvartalsvis. För att få rapportera kvartalsvis krävs ett uttryckligt beslut av Skatteverket.

Om en skattskyldig har begärt och fått bifall från Skatteverket genom ett särskilt beslut att få övergå till kvartalsrapportering är detta enligt Lagrådets mening ett för den enskilde gynnande beslut. Ordningen att föreskriva att ett sådant beslut ska upphöra per automatik, utan föregående prövning av Skatteverket om huruvida en viss förutsättning brister, kan ifrågasättas. Visserligen framgår förutsättningen i form av en beloppsgräns direkt av författningstexten. Samtidigt kan det inte helt uteslutas att det kan finnas fall där den enskilde kan ha en från myndigheten avvikande uppfattning när det gäller frågan om förutsättningarna för kvartalsrapportering består vid en viss tidpunkt eller ej.

Enligt Lagrådets mening bör författningstexten övervägas på nytt under det fortsatta lagstiftningsarbetet med inriktning på att Skatteverket inte bara ska pröva om förutsättningarna för övergång från månadsrapportering till kvartalsrapportering föreligger, utan även pröva och fatta beslut när fråga är om återgång till månadsrapportering. Flera exempel finns i skattebetalningslagen på sådan lagstiftningsteknik, (jfr t.ex. 10 a kap. 7 §).

35 §

Under föredragningen uppmärksammades att, för att undvika växling mellan olika perioder och skapa ordning och reda i systemet, bestämmelserna i 35 § borde tillföras bestämmelser

av innebörd att alla periodbyten från första stycket 2 till första stycket 1 bör medföra en längre tid under vilken den nya perioden ska tillämpas.

Lagrådet föreslår att detta görs genom att paragrafen tillförs ett tredje stycke av följande lydelse:

Den som övergår från att lämna sammanställningen enligt första stycket 2 till att lämna den enligt första stycket 1, ska tillämpa den nya perioden till och med utgången av det fjärde kalenderkvartal som följer efter den tidpunkt när bytet av period gjordes.

1–7. Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagrådsremissen innehåller sju ändringsförslag, varav några avses träda i kraft först år 2011, 2012 och 2013. Ett sådant "uppskjutet" ikraftträdande får anses vara något som bör undvikas, eftersom det förefaller opraktiskt och knappast effektivt att ha ändringsförfattningar "hängande i luften" under flera år. Dessa förslag har sin grund i att de direktivbestämmelser som lagförslagen avses motsvara inte ska ha verkan förrän vid nyss nämnda tidpunkter. Lagrådet hyser som framgått vissa betänkligheter mot att lag meddelas med ett så pass långt framskjutet ikraftträdande, men inser samtidigt att metoden har fördelar i en situation som den förevarande. Den får därför godtas.

Däremot kan det sättas i fråga att förslaget avseende ett elektroniskt förfarande för återbetalning i vissa fall bör sättas i kraft redan den 1 januari 2010. Reglerna avser förfarandet för dels andra än svenska EG-företagares ansökningar om återbetalning hos Skatteverket, dels svenska företagares motsvarande ansökningar hos andra EG-länders myndigheter. Ansökningar ska lämnas till verket genom en s.k. elektronisk

portal för vidare befordran till det land som ska betala tillbaka skatten. Detta elektroniska ansökningssystem är avsett att ersätta det nuvarande systemet som bygger på sedvanlig dokumenthantering, dvs. pappersansökningar.

Utöver de invändningar mot detta elektroniska förfarande som Lagrådet angett tidigare i detta yttrande tillkommer den omständigheten att ett fullt genomfört elektroniskt ansökningssystem inom hela unionen förutsätter att den teknik som systemet bygger på är på plats och fungerar i samtliga länder inom unionen. Enligt uppgift som lämnats under föredragningen av ärendet kan det med säkerhet inte slås fast att ett fungerande elektroniskt ansökningssystem finns på plats inom hela unionen den 1 januari 2010. Detta förhållande kan i sin tur leda till att i berörda direktiv angivna sista datum för nationellt genomförande måste skjutas fram.

Det får därför sägas råda en sådan särskild situation i detta lagstiftningsärende att det bör övervägas att något ikraftträdande inte alls anges. I stället kan då, i likhet med vad som tidigare vid ett par tillfällen skett på mervärdesskatteområdet, anges att lagarna träder i kraft den dag regeringen bestämmer. Ett exempel på när en sådan metod kan komma i fråga anges i promemorian (Ds 1998:66) Riktlinjer för författningsskrivning (s. 77) kunna vara att ikraftträdandet är beroende av att lagen för att kunna tillämpas förutsätter en organisation och att det är osäkert när denna är uppbyggd.

Enligt Lagrådets mening bör det således överlämnas åt regeringen att bestämma tidpunkten för ikraftträdandet och då i första hand när det gäller regler varigenom bestämmelser i direktiv 2006/112/EG införs i svensk rätt. Eftersom lagrådsremissen dock rör förslag på en i flera avseenden sammanhållen ändring av mervärdesskattelagstiftningen kan det även

övägas att låta regeringen bestämma tidpunkten för ikraftträdandet av samtliga föreslagna lagändringar i remissen. En förutsättning för att detta ska kunna ske inom det obligatoriska lagområdet är dock att det av propositionen klart framgår vilka förutsättningar som ska föreligga för att lagarna ska kunna träda i kraft.