

Ändrade mervärdesskatteregler vid e-handel mellan företag och konsumenter 2021

Analys av e-handelspaket

2021-06-29

Lena Westfahl

Partner

T +46 70 318 92 67

E lena.westfahl@se.gt.com

Jens Widén

Manager

T +46 73 089 65 29

E jens.widen@se.gt.com

Kristoffer Ohlsson

Senior Associate

T +46 72 228 15 88

E kristoffer.ohlsson@se.gt.com



Till: Svenskt Näringsliv
Er referens: Anna Sandberg Nilsson

Från: Grant Thornton Sweden AB
Vår referens: Lena Westfahl

Uppdrag

Grant Thornton Sweden AB fick våren 2020 i uppdrag av Svenskt Näringsliv att göra en analys av förslagen i regeringens proposition 2019/20:122, Ändrade mervärdesskatteregler vid e-handel mellan företag och konsumenter, samt andra vägledande dokument avseende regler för e-handel som ska implementeras i svenska mervärdesskattelagen per 1 juli 2021. Uppdraget har innefattat att gå igenom förslagen i propositionen och andra vägledande dokument för att lyfta fram frågetecken såväl materiellt som redaktionellt. Denna rapport utgör en uppdaterad version av rapporten med samma namn daterad 29 juni 2020. I den här versionen har vi bland annat beaktat EU-kommissionens förklarande anmärkning från september 2020 och EU-kommissionens "Guide to the VAT One Stop Shop" från mars 2021.

Denna rapport och eventuella råd är baserad på lagar, förordningar, administrativa och rättsliga tolkningar per den 1 juli 2021.

Kontakt

För eventuella frågor eller förtydliganden rörande denna rapport hänvisas till Lena Westfahl.

Med vänliga hälsningar,
Lena Westfahl
Grant Thornton Sweden AB

Innehållsförteckning

Begreppslista	2	Disclaimer	2
Sammanfattning	2		
Inledning	2		
Översikt förändringar 2021-07-01	2		
Lagstiftningen – en översikt	2		
Distansförsäljning av varor inom EU och varor importerade från tredjeterritorium & tredjeland	2		
Olika rapporteringsordningar för redovisning av moms	2		
Komplex momsrapportering för elektroniska marknadsplatser	2		
Försäljning genom en elektronisk marknadsplats	2		
Särskilt förfarande för deklaration och betalning av moms när importordningen inte används	2		
Slopat undantag för importmoms på lågvärdesförsändelser	2		
E-handelsdirektivets effekter på tullhantering	2		

Begreppslista

Distansförsäljning av varor inom EU:

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, om förvärvaren är exempelvis en konsument.

Distansförsäljning av varor importerade från ett tredjeteritorium/tredjeland:

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/tredjeland till en förvärvare i en medlemsstat, om förvärvaren är exempelvis en konsument.

Försändelse:

Varor som packas ihop och sänds iväg samtidigt av en och samma leverantör till samma mottagare under ett och samma transportkontrakt.

Lågvärdesförsändelser:

Varor i försändelser vars verkliga värde vid importtillfället maximalt uppgår till 150 euro (innefattar ej EU-harmoniserade punktskattepliktiga varor).

Verkligt värde:

Priset på varorna som säljs för import till EU, exkluderat transport- och försäkringskostnader samt eventuella andra kostnader som inte återspeglar varans värde, om dessa kostnader anges separat på fakturan. Även andra avgifter och skatter som påförs av tullmyndigheter ska exkluderas vid beräkning av varans verkliga värde.

TBE-tjänster:

Tjänster avseende telekommunikation, radio- och tv-sändningar, samt elektroniska tjänster.

Underliggande leverantör:

Beskattningsbar person som genomför försäljningar av varor via en elektronisk marknadsplats.

Elektronisk marknadsplats:

En beskattningsbar person som opererar en digital marknadsplats (app, hemsida m.m.) varigenom säljare och köpare av varor och tjänster kan komma i kontakt med varandra i syfte att ingå köpekontrakt med varandra. Benämningen elektronisk marknadsplats kan även åsyfta den digitala marknadsplatsen som sådan.

One Stop Shop (OSS)

Den särskilda ordningen för redovisning och betalning av moms, One Stop Shop (OSS), innebär att den beskattningsbara personen är registrerad i en medlemsstat, den s.k. identifieringsstaten. All mervärdesskatt hänförlig till försäljning i andra EU-länder där köparna finns, redovisas och betalas till skattemyndigheten i identifieringsstaten. Därifrån förs sedan momsinsbetalningen vidare till respektive EU-land.

Unionsordningen

En beskattningsbar person som är etablerad i ett EU-land och har distansförsäljning av varor eller tillhandhåller tjänster till konsumenter i andra EU-länder kan registrera sig för unionsordningen (en del av OSS). På så sätt kan momsen redovisas och betalas via en deklaration.

Tredjelandsordningen

En beskattningsbar person som inte är etablerad i ett EU-land men som tillhandhåller tjänster till konsumenter inom EU kan registrera sig för tredjelandsordningen (en del av OSS) och därigenom redovisa och betala momsen för försäljningen.

Importordningen

Vid distansförsäljning av varor importerade från ett tredje territorium eller ett tredjeland i försändelser med ett verkligt värde på högst 150 euro kan momsen redovisas och betalas via importordningen (en del av OSS). Importordningen gäller inte för punktskattepliktiga varor.

Sammanfattning

Den 1 juli 2021 träder det nya e-handelspaketet i kraft. De nya reglerna kommer framförallt påverka momshandlingen vad gäller gränsöverskridande försäljningar av varor och tjänster från företag till konsument (B2C). Syftet med e-handelspaketet är främst att förenkla administrationen avseende gränsöverskridande B2C-handel via internet och tillse att momsbeskattning sker där aktuell vara eller tjänst konsumeras. Vidare är syftet med de nya reglerna att undanröja de momsmässiga skillnader som finns mellan B2C-försäljningar av varor från tredje land till EU och motsvarande försäljningar av varor inom EU.

I förhållande till hur de momsmässiga reglerna ser ut idag är det framförallt följande förändringar som e-handelspaketet medför:

- De medlemsstatsspecifika tröskelvärdena för gränsöverskridande distansförsäljning av varor inom EU ersätts med ett EU-gemensamt tröskelvärde. Det nya tröskelvärdet beräknas på totalförsäljning av gränsöverskridande distansförsäljning av varor och gränsöverskridande försäljning av TBE-tjänster inom EU. Övergår total gränsöverskridande försäljning av dessa typer av transaktioner tröskelvärdet 10 000 euro (99 680 kr) ska alltid konsumentens medlemsstats moms debiteras på försäljningen.
- MOSS-ordningen för redovisning av försäljningar av TBE-tjänster till privatpersoner i andra EU-länder utvidgas till att även omfatta distansförsäljning av varor inom EU samt andra typer av gränsöverskridande B2C-tjänster som anses omsatta i konsumentens medlemsstat. Den nya utvidgade ordningen benämns OSS-ordningen.
- Elektroniska marknadsplatser som möjliggör distansförsäljningar av varor inom EU samt distansförsäljningar av varor från tredjeland kommer, under vissa särskilda förutsättningar, anses ha köpt in och vidareförsålt de varor som säljs via marknadsplatserna.
- Importmomsundantaget för försändelser av mindre värde uppgående till max 22 euro slopas i sin helhet.
- En ny särskild ordning, importordningen, etableras för redovisning och betalning av moms (genom OSS) hänförlig till distansförsäljningar av

lågvärdesförsändelser från tredjeteritorium/tredjeland. Används denna ordning kommer detta i praktiken innebära att säljaren tar ut destinationslandets moms vid försäljningstillfället och att försändelsen undantas från importmoms.

- Särskilda dokumentationskrav införs för elektroniska marknadsplatser som möjliggör försäljning av varor. Detta gäller både sådana marknadsplatser som anses köpa in och vidareförsälja varor och sådana marknadsplatser som möjliggör försäljning av varor utan att anses agera som återförsäljare.
- En formell importdeklaration kommer behöva lämnas för alla typer av försändelser som importeras in till EU.

Inledning

Det här vill EU uppnå med e-handelspaketet

I december 2017 antog rådet direktiv 2017/2455 och i november 2019 antog rådet direktiv 2019/1995. Dessa två direktiv, tillsammans med vissa andra EU-rättsakter, konstituerar det så kallade e-handelspaketet. Bakgrunden till paketet är bland annat att minska bördan för mikroföretag som tillfälligt tillhandahåller varor och tjänster till konsumenterna i andra medlemsstater. I nuläget behöver dessa företag ofta fullgöra moms skyldigheter i andra medlemsstater än sin etableringsmedlemsstat. Vidare är e-handelspaketet tänkt att anpassa rådande momsregler till den explosionsartade ökningen av elektronisk handel, både inom EU och mellan tredjeländer och EU-medlemsstater. Principen om beskattning i destinationsmedlemsstaten, behovet av att skydda medlemsstaternas skatteintäkter, samt behovet av att skapa likvärdiga konkurrensvillkor för berörda företag och minimera dessa företags administrativa bördor har varit särskilt tongivande vid utformandet av e-handelspaketet.

Distanshandel med varor i enlighet med dagens regelverk

I enlighet med dagens regelverk för distanshandel med varor inom EU gäller att en säljare, som säljer varor från sitt etableringsland till konsumenterna i andra EU-medlemsstater, kan debitera sitt etableringslands moms på försäljningen fram till dess att säljarens försäljningar till konsumenterna i en annan EU-medlemsstat överskrider denna andra medlemsstats särskilda tröskelvärde för distansförsäljningar av varor. När tröskelvärdet har överskridits är säljaren skyldig att debitera den andra medlemsstats moms på distansförsäljningar av varor till konsumenterna i denna andra medlemsstat. För att kunna debitera och betala in denna andra medlemsstats moms krävs att säljaren är registrerad för moms i denna andra medlemsstat och löpande lämnar lokala momsdeklarationer.

I dagsläget gäller att samtliga medlemsstater har möjlighet att tillämpa olika tröskelvärden inom spannet 35 000 till 100 000 euro. Överskrider exempelvis en svensk säljare tröskelvärdena för distansförsäljningar av varor i samtliga medlemsstater är säljaren i dagsläget skyldig att registrera sig i samtliga medlemsstater och löpande lämna momsdeklarationer i samtliga medlemsstater.

I dagens regelverk finns inte några särskilda EU-gemensamma distansförsäljningsregler vad gäller varor som finns i tredjeterritorium/tredjeländ vid försäljningstillfället. Moms på dessa typer av försäljningar till konsumenterna i EU hanteras idag i enlighet med respektive mottagande medlemsstats importmomsregler.

Distanshandel med varor i enlighet med e-handelspaketet

För att säkerställa att moms i större utsträckning tas ut i den medlemsstat där varan konsumeras (d.v.s. den medlemsstat där konsumenten normalt sett är bosatt) och för att förenkla den administrativa hanteringen för företag med försäljning till flertalet EU-länder införs ett EU-gemensamt tröskelvärde vad gäller distansförsäljning av varor inom EU, samt en särskild ordning (unionsordningen) för rapportering av distansförsäljningar inom EU.

Tröskelvärdet är satt till 99 680 kr (motsvarande 10 000 euro) och inkluderar, utöver distansförsäljning av varor till samtliga medlemsstater, även försäljning av TBE-tjänster till konsumenterna i samtliga andra medlemsstater än säljarens etableringsmedlemsstat. All distansförsäljning av varor samt försäljning av TBE-tjänster till konsumenterna i andra medlemsstater ska beläggas med konsumentens medlemsstats moms senast från den försäljning som överstiger tröskelvärdet (det går dock att ansöka om att applicera konsumentens medlemsstats moms från första krona).

Unionsordningen medför att samtliga distansförsäljningar av varor inom EU och försäljningar av TBE-tjänster till konsumenterna i andra medlemsstater kan rapporteras och betalas via skattemyndigheten i säljarens etableringsmedlemsstat. Säljare med distansförsäljningar till flertalet medlemsstater kommer således inte behöva registrera sig lokalt för moms i dessa medlemsstater (möjligheten att registrera sig lokalt i samtliga medlemsstater dit man har försäljning kommer dock även fortsättningsvis att finnas).

Vidare införs särskilda regler för distansförsäljning av varor importerade från tredjeterritorium/tredjeländ. Under särskilda förutsättningar ska konsumentens medlemsstats moms tas ut i samband med försäljningen av varan och redovisas och betalas via den s.k. importordningen. I dessa fall tas ingen importmoms ut i samband med importen av varan till konsumentens medlemsstat (under förutsättning att säljarens importordningsnummer, s.k. IOSS-nummer, anges på importdeklarationen).

Inledning

Moms att redovisa och betala enligt importordningen ska göras via skattemyndigheten i säljarens identifieringsmedlemsstat oberoende av i vilken medlemsstat den köpande konsumenten är bosatt.

Försäljning av varor via elektroniska marknadsplatser

Sedan 2015 har det funnits särskilda momsmässiga regler som innebär att TBE-tjänster som säljs via elektroniska marknadsplatser under vissa förutsättningar presumeras tillhandahållas av den elektroniska marknadsplatsen som sådan. Detta innebär att den elektroniska marknadsplatsen momsmässigt i ett första led köper in TBE-tjänsten från en underliggande leverantör för att sedan i nästa led sälja denna TBE-tjänst vidare till exempelvis en konsument. Detta trots att underliggande avtal civilrättsligt stipulerar att den underliggande leverantören säljer direkt till konsumenten.

Från och med 1 juli 2021 införs, när särskilda förutsättningar är uppfyllda, liknande regler avseende distansförsäljning av varor via elektroniska marknadsplatser. När dessa särskilda förutsättningar är uppfylla anses den elektroniska marknadsplatsen köpa in varan från en underliggande leverantör för att sedan i eget namn sälja den vidare till den köpande konsumenten.

Särskilda ordningar

Sedan 2015 har det funnits en möjlighet för säljare av TBE-tjänster till konsumenter i andra medlemsstater att registrera sig för den s.k. unionsordningen i sitt etableringsland. Genom denna ordning har säljaren kunnat rapportera och betala moms relaterat till försäljningar av TBE-tjänster till konsumenter i samtliga medlemsstater utom etableringsstaten. Säljaren har på detta sätt kunnat undvika lokala momsregistreringar i samtliga medlemsstater där de köpande konsumenterna är bosatta.

Genom e-handelspaketet införs möjligheten för säljare att rapportera distansförsäljningar av varor inom EU via unionsordningen. Även andra typer av tjänster än TBE-tjänster som tillhandahålls av EU-företag till konsumenter i andra medlemsstater och som anses omsatta i konsumentens medlemsstat kommer kunna redovisas via unionsordningen. På så sätt är tanken att fler säljare ska kunna undvika att behöva registrera sig för moms lokalt i olika medlemsstater. Istället kan säljaren redovisa och betala all moms avseende

dessa typer av försäljningar via sin etablerings/identifieringsstat. Även elektroniska marknadsplatser som enligt e-handelspaketet anses köpa in och vidare sälja varor inom EU kan utnyttja sig av unionsordningen (såväl distansförsäljningar av varor som lokala försäljningar av varor).

Vad gäller distansförsäljningar av varor importerade från tredjeterritorium/tredjeland införs en särskild ordning för rapportering av enbart denna typ av försäljningar. Denna ordning benämns importordningen och medför att moms hänförlig till distansförsäljningar av varor importerade från tredjeterritorium/tredjeland i försändelser på max 150 euro kan rapporteras och betalas via en enda medlemsstat (för ett företag etablerat inom EU är detta etableringsstaten).

När importordningen inte används för att redovisa distansförsäljningar av varor importerade från tredjeterritorium/tredje land med ett verkligt värde om max 150 euro kan istället den särskilda ordningen för deklaration och betalning av importmoms användas. Denna innebär i praktiken att det ombud som hanterar importen tar in importmoms från konsumenten och för sedan denna vidare till relevant skattemyndighet.

För säljare utan etablering inom EU finns idag en möjlighet att rapportera försäljningar av TBE-tjänster till konsumenter inom EU via den s.k. tredjelandsordningen. Tredjelandsordningen utvidgas i enlighet med e-handelspaketet till att även omfatta andra typer av tjänster än TBE-tjänster som anses omsatta i konsumentens medlemsstat.

Slopande av importmomsundantag

I Sverige undantas idag vissa typer av importer av varor vars värde understiger 22 euro från importmoms. Detta undantag från importmoms för försändelser av mindre värde slopas i sin helhet i enlighet med det regelverk som träder i kraft 1 juli 2021.

Översikt förändringar 2021-07-01

Distansförsäljning

- Nytt tröskelvärde: 99 680 kr
- Varor och tjänster
- Ett värde för hela EU

Plattformer bli skattskyldiga

- Elektroniska marknadsplatser (plattformar) blir i vissa fall skattskyldiga för moms avseende försäljning av varor som görs via marknadsplatsen.

MOSS och nya ordningar för redovisning

- MOSS ändras till OSS och utökas till att gälla alla tjänster och vissa varor
- Tredjelandsordning, Unionsordning och Importordning

Lågvärdesförsändelser

- Undantaget från moms vid import av försändelser av mindre värde slopas (22 EUR)
- Redan idag beskattar Sverige postorderförsändelser under detta värde

Lagstiftningen och regelverket – en översikt

Det nya regelverket är komplext och krångligt. För att få en någorlunda heltäckande bild av momskonsekvenserna av e-handelspaketet krävs omfattande kunskaper avseende:

Ändringar i lagtexten i;

- mervärdesskattelagen (1994:200)
- lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.
- skatteförfarandelagen (2011:1244)
- lag (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster
- tullagen (2016:253)

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) 2019/1995.

Rådets förordning (EU) 2017/2454 om ändring av förordning (EU) nr 904/2010.

Rådets genomförandeförordning (EU) 2019/2026 och genomförandeförordning (EU) 2017/2459 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

Vägledande, ej bindande, rättsakter i form av EU-kommissionens förklarande anmärkning till mervärdesskattereglerna för e-handel avseende Rådets direktiv (EU) 2017/2455, Rådets direktiv (EU) 2019/1995 samt Rådets genomförandeförordning (EU) 2019/2026 från september 2020.

Vägledande, ej bindande, rättsakter i form av EU-kommissionens "Guide to the VAT One Stop Shop" från mars 2021.

Till detta tillkommer ytterligare direktiv och förordningar inom tullområdet.

Skatteverket

Vid tidpunkten för rapportens publicering har Skatteverket beskrivit regelverket och lämnat kommentarer både på Skatteverkets hemsida och på "Rättslig vägledning". Skatteverket beskriver regelverket i stort med allt ifrån registreringsförfarandet, de nya

ordningarna för redovisning av moms, hur momsen ska redovisas och effekter av sen betalning av momsen med mera. Med hänsyn till reglernas komplexitet har vi dock anledning att anta att det kommer tillkomma ytterligare ställningstaganden och information från Skatteverket efter 1 juli 2021.

Frågor, funderingar och observationer

Vi konstaterar att det ställs mycket höga krav på företag att känna till och kunna tolka och hantera det komplexa regelverket. Det ställer också särskilt höga krav på Skatteverket och andra rättstillämpare då det är nödvändigt med tydliga och enkla förklaringar för att kunna göra det möjligt för företagen att hantera sin situation.

Även Lagrådet har påpekat komplexiteten i sitt yttrande i lagrådsremissen, men anförde då att det pågick en utredning kring en modernisering av momslagen. Utredningen kring en modernisering av momslagen har nu presenterats (SOU 2020:31) och det är mycket oklart ifall utredningens förslag kan anses förenkla tolkningen av reglerna som införs med anledning av e-handelspaketet. Av Lagrådets yttrande framgår bland annat att;

"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."



Distansförsäljning av varor inom EU och varor importerade från tredjeteritorium & tredjeland

Det nya e-handelspaketet medför att två nya grundläggande definitioner avseende distansförsäljning av varor införs. Huvudregeln är att sådana distansförsäljningar som omfattas av dessa definitioner ska omfattas av destinationsmedlemsstatens moms, d.v.s. den medlemsstats moms dit varan transporteras och där den köpande konsumenten normalt sett är bosatt. Under vissa förutsättningar kan dock huvudregeln frångås. Nedan följer en ingående beskrivning av hur såväl de nya reglerna kring distansförsäljning inom EU som distansförsäljning av varor importerade från tredjeteritorium/tredjeland är utformade.

Distansförsäljningar av varor inom EU

Med distansförsäljning av varor avses försäljning av varor från ett EU-land till exempelvis en konsument i ett annat EU-land där säljaren direkt eller indirekt medverkar i transporten av varan. I nuläget anses dessa typer av omsättningar gjorda i medlemsstaten där transporten påbörjas om inte ett särskilt tröskelvärde i mottagarmedlemsstaten har överskridits (beroende på medlemsstat ligger dessa tröskelvärden idag någonstans mellan 35 000 och 100 000 euro). Detta innebär i nuläget att moms i medlemsstaten där transporten påbörjas ska debiteras fram till dess att tröskelvärdet i varje specifik mottagarmedlemsstat har överskridits. Tröskelvärdet beräknas således i dagsläget medlemsstat för medlemsstat. När tröskelvärdet överskridits i en medlemsstat gäller i dagsläget att säljaren är skyldig att registrera sig för moms lokalt i denna medlemsstat för att kunna redovisa och betala denna medlemsstats moms.

Som en del av e-handelspaketet införs nya regler vad gäller tröskelvärden för distansförsäljningar av varor inom EU. Det nya tröskelvärdet kommer vara EU-gemensamt och omfatta såväl distansförsäljning av varor som försäljning av TBE-tjänster till konsumenter i andra EU-länder. Med ett EU-gemensamt tröskelvärde avses att samtliga relevanta försäljningar till konsumenter i andra EU-länder ingår i beräkningen av tröskelvärdet. När detta tröskelvärde har överskridits är säljaren skyldig att debitera konsumentens medlemsstats moms oberoende av hur stor säljarens försäljning till denna medlemsstat varit tidigare.

Det EU-gemensamma tröskelvärdet sätts till 99 680 kronor (motsvarande 10 000 euro). Avseende distansförsäljningar av varor från Sverige till konsumenter i andra medlemsstater är det möjligt för en säljare att debitera svensk moms fram till den

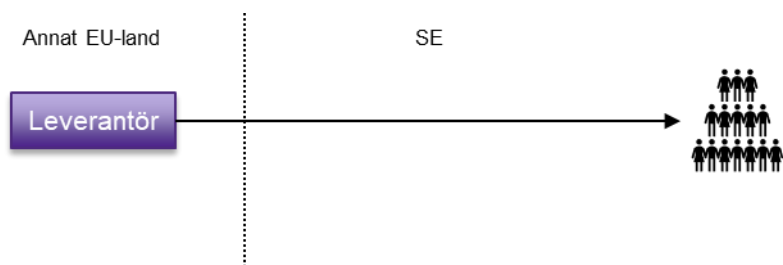
försäljning som medför att tröskelvärdet överskrids. Från och med den försäljning som medför att detta tröskelvärde överskrids är säljaren skyldig att debitera konsumentens medlemsstats moms. En svensk säljare som överskridit det EU-gemensamma tröskelvärdet kan registrera sig för unionsordningen för att redovisa distansförsäljningar av varor och försäljningar av TBE-tjänster till konsumenter i andra medlemsstater (går dock även fortsatt att registrera sig lokalt i varje medlemsstat). I sådana fall redovisar och betalar den svenska säljaren även andra medlemsstaters moms avseende dessa försäljningar direkt till Skatteverket. Skatteverket distribuerar sedan dessa momspengar vidare till relevant medlemsstats skattemyndighet.

Notera att i konceptet distansförsäljning av varor ingår även försäljning av varor som omfattas av en EU-harmoniserad punktskatt (exempelvis alkohol och tobaksprodukter). Även distansförsäljning av dessa typer av varor ska alltså innefattas vid beräkning av tröskelvärdet. Nya transportmedel kan dock inte omfattas av konceptet distansförsäljning av vara.

Observera även att företag utan etablering inom EU inte omfattas av reglerna kring det EU-gemensamma tröskelvärdet. Ett sådant företag ska debitera konsumentens medlemsstats moms från första försäljning.

Om ett företag är registrerat för unionsordningen måste företaget i fråga redovisa samtliga försäljningar som omfattas av unionsordningen i sin unionsordningsdeklaration. Det går i sådana fall inte att redovisa vissa av de försäljningar som omfattas av unionsordningens tillämpningsområde i en lokal momsdeklaration.

Distansförsäljning av varor inom EU och varor importerade från tredjeteritorium & tredjeländ

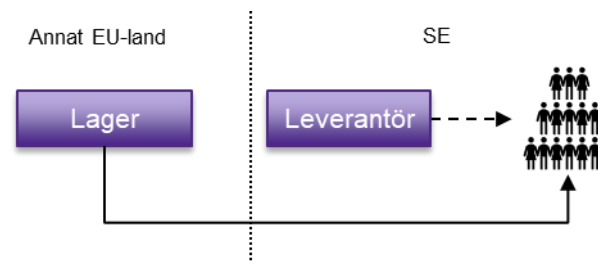


Transaktionsflöde ovan

- En leverantör etablerad i annat EU-land säljer varor till konsumenter i Sverige.
- Varorna transporteras för leverantörens räkning från annat EU-land till Sverige. Leverantören har under året sålt varor till konsumenter i andra medlemsstater än sin etableringsstat för mer än 10 000 euro. Leverantören har dock inte tidigare sålt några varor till svenska konsumenter.

Hantering

- Leverantören har överskridit det EU-gemensamma tröskelvärdet om 10 000 euro.
- Trots att leverantören inte tidigare sålt varor till svenska konsumenter innebär detta att svensk moms ska debiteras på försäljningar till svenska konsumenter.
- Leverantören kan välja att registrera sig för unionsordningen i sitt etableringsland. I sådana fall redovisar och betalar leverantören den svenska momsen via sin lokala skattemyndighet. Leverantören kan även välja att registrera sig för moms lokalt i Sverige och redovisa och betala moms lokalt via en svensk momsdeklaration. Är leverantören registrerad för unionsordningen i sitt etableringsland måste dock försäljningarna redovisas i unionsordningsdeklarationen (kan i sådana fall ej redovisas i en lokal momsdeklaration i Sverige).



Transaktionsflöde ovan

- En svensk leverantör säljer varor från ett lager i annat EU-land till konsumenter i Sverige.
- Varorna transporteras för leverantörens räkning från lagret i annat EU-land till konsumenter i Sverige.
- Leverantören har under året sålt varor till konsumenter i andra EU-länder än det land där lagret finns för mer än 10 000 euro.

Hantering

- Leverantören har överskridit det EU-gemensamma tröskelvärdet om 10 000 euro.
- Då leverantören överskridit tröskelvärdet för distansförsäljning av varor inom EU innebär det att svensk moms ska debiteras på försäljningar till svenska konsumenter.
- Leverantören kan välja att registrera sig för unionsordningen i Sverige. I sådana fall redovisar och betalar leverantören den svenska momsen via sin svenska unionsordningsdeklaration (och inte via sin lokala svenska momsdeklaration). Observera att om leverantören är registrerad för unionsordningen i Sverige måste denna typ av försäljningar redovisas i unionsordningsdeklarationen och får inte redovisas i den lokala svenska momsdeklarationen.

Distansförsäljning av varor inom EU och varor importerade från tredjeteritorium & tredjeland

Distansförsäljning av varor importerade från tredjeteritorium/tredjeland

Med distansförsäljning av varor från tredjeteritorium/tredjeland avses försäljning av varor från tredjeteritorium/tredjeland till exempelvis en konsument inom EU där säljaren direkt eller indirekt medverkar i transporten av varorna. I nuläget anses dessa typer av försäljningar äga rum utanför EU (d.v.s. ingen EU-moms debiteras på försäljningen som sådan) och eventuell EU-moms blir aktuell först i samband med importen av varan. I flertalet EU-länder är dock försändelser understigande ett värde om 22 euro undantagna från importmoms. Detta innebär i nuläget att ingen EU-moms i vissa fall utgår på dessa försäljningar.

I samband med införandet av e-handelspaketet införs nya regler avseende dessa typer av försäljningar av varor som medför att en säljare under särskilda förutsättningar ska debitera konsumentens medlemsstats moms i samband med försäljningen av varan. Under särskilda förutsättningar kommer i dessa fall den efterföljande importen av varan att undantas från moms. Vi ser att det finns olika tänkbara hanteringar av distansförsäljningar av lågvärdesförsändelser av varor från tredjeteritorium/tredjeland beroende på om en leverantör är registrerad för importordningen eller ej.



Transaktionsflöde ovan

- En leverantör utan etablering inom EU säljer varor i försändelser om maximalt 150 euro till konsumenter i Sverige.
- Varorna transporteras från leverantören i tredjeland direkt till konsumenter i Sverige.

- Leverantören är (i tillämpliga fall genom en indirekt skatterepresentant) registrerad för importordningen och leverantören anger sitt IOSS-nummer på importdeklarationen.

Hantering

- Leverantörens försäljning till konsumenterna i Sverige anses omsatta i Sverige.
- Leverantören debiterar svensk moms på försäljningen vid försäljningstillfället.
- Importen är undantagen från moms i och med att leverantören uppger sitt IOSS-nummer i importdeklarationen.
- Leverantören (i tillämpliga fall den indirekta skatterepresentanten) redovisar försäljningen i leverantörens importordningsdeklaration och betalar in svensk moms (använder leverantören en indirekt skatterepresentant är denne skyldig att betala in relevant moms för leverantörens räkning).



Transaktionsflöde ovan

- En leverantör utan etablering inom EU säljer varor i försändelser om maximalt 150 euro till konsumenter i Sverige.
- Varorna transporteras från leverantören i tredjeland direkt till konsumenter i Sverige.
- Leverantören är inte registrerad för importordningen.

Distansförsäljning av varor inom EU och varor importerade från tredjeteritorium & tredjeland

Hantering

- Leverantörens hantering av försäljningen till konsumenten är beroende av vem som anges som importör av försändelsen i Sverige.
- Normalt sett vad gäller dessa försäljningar anges konsumenten som importör av försändelsen i Sverige. I detta fall anses leverantörens försäljning äga rum utanför EU och försäljningen som sådan får inga momskonsekvenser i EU. Konsumenten är skyldig att betala svensk importmoms i samband med att försändelsen övergår till fri omsättning i Sverige.
- I undantagsfall anges leverantören som importör av försändelsen i Sverige. I dessa fall är leverantören dels skyldig att redovisa importmoms i samband med importen av försändelsen (motsvarande ingående importmoms är i vanliga fall avdragsgill för leverantören), dels lokal svensk försäljningsmoms på försäljningen som sådan.



Transaktionsflöde ovan

- En leverantör utan etablering inom EU säljer varor i försändelser överstigande 150 euro till konsumenter i Sverige.
- Varorna transporteras från leverantören i tredjeland direkt till konsumenter i Sverige.
- Leverantören är registrerad för importordningen.

Hantering

- Då försändelsen överstiger 150 euro i verkligt värde kan inte försäljningen rapporteras i en importordningsdeklaration. Leverantörens hantering av försäljningen till konsumenten är beroende av vem som anges som importör av försändelsen till Sverige.
- Normalt sett vad gäller dessa försäljningar anges konsumenten som importör av försändelsen i Sverige. I detta fall anses leverantörens försäljning äga rum utanför EU och försäljningen som sådan får inga momskonsekvenser i EU. Konsumenten är skyldig att betala svensk importmoms i samband med att försändelsen övergår till fri omsättning i Sverige.
- I undantagsfall anges leverantören som importör av försändelsen i Sverige. I dessa fall är leverantören dels skyldig att redovisa importmoms i samband med importen av försändelsen (motsvarande ingående importmoms är i vanliga fall avdragsgill för leverantören), dels lokal svensk försäljningsmoms på försäljningen som sådan.

Frågor, funderingar och observationer

De nya reglerna medför att leverantörer slipper registrera sig för moms i EU-länder till vilka man säljer varor till konsumenter.

De nya reglerna kommer sannolikt administrativt förenkla för aktörer som har försäljning till konsumenter i flera EU-länder. Istället för att behöva registrera sig till moms i samtliga länder dit försäljning sker och hantera lokala momsdeklarationer på olika språk kan all rapportering av distansförsäljning ske i en enda deklaration i leverantörens etableringsland / identifieringsstat.

Särskilt höga krav ställs på företag att hålla sig uppdaterade på tillämpliga skattesatser i länderna där konsumenterna är bosatta.

Vid distansförsäljning av varor importerade från tredjeteritorium/tredjeland kommer det bli särskilt viktigt att hålla reda på när en försändelse har ett verkligt värde om högst 150

Distansförsäljning av varor inom EU och varor importerade från tredjeteritorium & tredjeland

euro och vad som moms- och tullmässigt konstituerar en försändelse. Endast om försändelsen har ett verkligt värde uppgående till maximalt 150 euro kommer säljaren kunna redovisa försäljningen via importordningen.

EU-kommissionens definition av såväl verkligt värde som vad som utgör en försändelse framgår av begreppslistan tidigare i rapporten.

Gällande distansförsäljningar av varor från tredjeteritorium/tredjeland ser vi även att det kan uppkomma frågor kring hantering och missbruk av IOSS-nummer, hantering av kundförluster och returer etc. Dessa frågor berörs endast översiktligt i EU-kommissionens förklarande anmärkningar. Det kan därför vara av särskild vikt att utreda dessa frågor närmare.

Vad gäller risker kopplade till IOSS-numret kan potentiella frågeställningar illustreras med följande situation. Moms tas ut vid försäljningstillfället i enlighet med importordningen. Av någon anledning kan anges dock inte ett korrekt IOSS-nummer i importdeklarationen i samband med importen.

- Sannolikt uppstår en dubbelbeskattningssituation i det här exemplet.
- Vilken moms kan sedan eventuellt återfås? Den moms som betalats vid försäljningstillfället eller den som betalats vid importstillfället? Vem kan ansöka om återbetalning? Säljaren som är registrerad för IOSS eller importören (sannolikt konsumenten)?
- Hur ska det fungera i praktiken?

Avseende returer och kundförluster kan exempelvis följande frågor kräva närmare utredning.

- Vad krävs för att en säljare som redovisat en försäljning enligt importordningen ska kunna få tillbaka momsen vid en retur? Måste säljaren inneha någon typ av särskild exportdeklaration som visar att varan åter lämnat EU? Kan en "vanlig" kreditnota räcka?

När företag är etablerade i andra länder än konsumenten kan det vara svårt att vidta indrivningsåtgärder m.m. med framgång.

- När är det möjligt för en säljare att sätta ned beskattningsunderlaget vid befarad kundförlust/konstaterad kundförlust?
- Ska dessa situationer hanteras i enlighet med "vanliga" momsregler kring kundförluster?

Det verkar stå klart att en konstaterad kundförlust ska redovisas i den särskilda ordning som den ursprungliga försäljningen redovisats i och att kundförlusten ska redovisas som en rättelse i den redovisningsperiod under vilken kundförlusten kan konstateras. Sannolikt är det dock konsumentens EU-lands nationella regler som ska beaktas för att avgöra om en konstaterad kundförlust föreligger överhuvudtaget. Detta kan skilja sig från medlemsstat till medlemsstat.

Som nämnts tidigare ska enbart försäljning av TBE-tjänster till konsumenter i andra medlemsstater och distansförsäljning av varor inom EU innefattas vid beräkning av om det EU-gemensamma tröskelvärdet för dessa typer av försäljningar har överskridits. Detta innebär att andra typer av tjänster som tillhandahålls till konsumenter i andra medlemsstater och som anses omsatta i konsumentens medlemsstat inte ska räknas med vid beräkning av tröskelvärdet. Detta trots att dessa tjänster också kan redovisas enligt unionsordningen. Det har inte kommenterats närmare varför inte andra tjänster än TBE-tjänster ska medräknas vid tröskelvärdesberäkningen. Enligt vår mening kan det faktum att dessa andra tjänster inte ska räknas med, orsaka administrativa problem p.g.a. att dessa andra tjänster på något sätt måste särskiljas från försäljning av TBE-tjänster.

Olika rapporteringsordningar för redovisning av moms

De olika rapporteringsordningarna

För försäljning av elektroniska tjänster till konsumenter i andra EU-länder finns idag unionsordningen och tredjelandsordningen. Dessa ordningar kommer, som nämnts, i samband med införandet av e-handelspaketet att utökas till att omfatta alla tjänster. Unionsordningen kommer dessutom omfatta distansförsäljning av varor inom EU. Vidare införs även en helt ny ordning, importordningen, som är tillämplig på distansförsäljning av varor från tredje land där det verkliga värdet på försändelsen inte överstiger 150 euro.

Utökningen av de befintliga ordningarna tillsammans med införandet av en helt ny ordning medför att det tillkommer ytterligare administrativa skyldigheter för företagen. Det blir flera olika ordningar och momsnummer att hålla reda på. Detta leder i sin tur till att det tillkommer flera olika deklarationer, olika deklarationstidpunkter samt olika redovisningsperioder. Detta i tillägg till redan befintliga regler om redovisning av moms. För Sveriges del är det dessutom annan valuta för redovisning och betalning av skatten i de särskilda ordningarna jämfört med redovisning och betalning av "vanlig" svensk moms.

Följande punkter är särskilt viktiga att ha koll på.

- För varje ordning gäller ett särskilt VAT-nr (ett svenskt företag som redan har ett momsnummer i Sverige använder dock detta nummer som sitt identifieringsnummer för unionsordningen).
- För varje ordning gäller en särskild deklaration.
- För unionsordningen och tredjelandsordningen gäller kvartalsredovisning.
- För importordningen gäller månadsredovisning.
- För samtliga ordningar gäller att deklarationstidpunkten är den sista i månaden efter redovisningsperioden.
- För samtliga ordningar gäller att en deklaration ska lämnas in även om några relevanta transaktioner inte genomförts under redovisningsperioden.

Unionsordningen

Omfattar:

- beskattningsbara personer som genomför unionsintern distansförsäljning av varor (inklusive elektroniska marknadsplatser som "möjliggör" unionsintern distansförsäljning),
- beskattningsbara personer med etablering inom EU som säljer tjänster till konsumenter i andra EU-länder som ska beskattas i konsumentens EU-land och,
- elektroniska marknadsplatser som möjliggör lokal försäljning av vara till konsument i ett EU-land (elektronisk marknadsplats anses köpa in varan lokalt i ett EU-land och sedermera sälja varan vidare till en konsument i samma EU-land).

En beskattningsbar person kan inte använda unionsordningen för att redovisa en försäljning av en tjänst till en konsument om den beskattningsbara personen har ett fast etableringsställe i konsumentens EU-land. En sådan försäljning av tjänst måste deklarerar i en lokal momsdeklaration.

Märk väl vidare att all distansförsäljning av varor inom EU ska redovisas i unionsordningen om den beskattningsbara personen är registrerad för denna. För ett svenskt företags del innebär detta exempelvis att varor som säljs från ett lager i Nederländerna till konsument i Sverige ska redovisas i företagets unionsordningsdeklaration och inte i den lokala svenska momsdeklarationen.

Notera även att beskattningsbara personer utan etablering inom EU enbart kan redovisa distansförsäljningar av varor inom EU i enlighet med unionsordningen (en elektronisk marknadsplats utan etablering inom EU som möjliggör en lokal försäljning av vara kan även redovisa denna försäljning i enlighet med unionsordningen). Försäljningar av tjänster från beskattningsbara personer utan etablering inom EU till konsumenter inom EU som ska beskattas i konsumentens medlemsstat kan enbart redovisas via tredjelandsordningen (eller via lokal momsdeklaration i konsumentens EU-land).

Olika rapporteringsordningar för redovisning av moms

Gällande rapportering i unionsordningen är det vidare av särskild vikt att ha koll på följande:

- Om en beskattningsbar person är registrerad för unionsordningen ska alla transaktioner som omfattas av unionsordningens tillämpningsområde redovisas i unionsordningsdeklarationen. Det går inte att redovisa vissa typer av försäljningar som omfattas av unionsordningsdeklarationens tillämpningsområde i lokala momsdeklarationer.
- En beskattningsbar person måste själv hålla koll på de skattesatser som gäller för relevanta försäljningar av varor och tjänster som deklarerar i unionsordningen.
- Har en beskattningsbar person distansförsäljning av varor inom EU från olika EU-länder ska den beskattningsbara personen i sin unionsordningsdeklaration redogöra för hur stor försäljning som skett från respektive land.
- Har en beskattningsbar person försäljning av tjänster från olika fasta etableringsställen till konsumenter i EU-länder där den beskattningsbara personen inte har någon fast etablering, måste den beskattningsbara personen kunna redogöra för hur stor försäljning som skett från respektive fast etableringsställe i sin unionsordningsdeklaration.
- Försäljning i unionsordningsdeklarationen redovisas i euro.

Tredjelandetsordningen

Omfattar:

- beskattningsbara personer utan etablering inom EU som tillhandahåller tjänster till konsument i ett EU-land och tjänsten ska beskattas i konsumentens EU-land.

Tredjelandetsordningen kan enbart användas av beskattningsbara personer utan etablering inom EU. Detta innebär att den beskattningsbara personen inte heller får ha ett fast etableringsställe inom EU ifall den beskattningsbara personen vill använda sig av tredjelandetsordningen.

Tidigare har enbart försäljning av TBE-tjänster till konsumenter inom EU kunnat redovisas inom ramen för tredjelandetsordningen. Från 1 juli 2021 kan även andra tjänster som anses omsätta i konsumentens medlemsstat redovisas enligt denna ordning. Det kan exempelvis röra sig om

- logitjänster,
- tillträde till olika typer av evenemang,
- transporttjänster,
- arbete och värdering av lös egendom,
- uthyrning av personbilar.

Importordningen

Omfattar:

- beskattningsbara personer och elektroniska marknadsplatser som anses genomföra distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU med ett verkligt värde på högst 150 euro, oberoende av var den beskattningsbara personen eller elektroniska marknadsplatsen är etablerad.

Företag utan etablering inom EU (förutom företag i Norge som enbart anses genomföra distansförsäljning av varor importerade från Norge) kommer dock behöva använda sig av en representant som är etablerad inom EU för att kunna redovisa moms enligt denna ordning. Anledningen till att företag i Norge som enbart anses genomföra distansförsäljning av varor importerade från Norge kan registrera sig för importordningen "direkt" utan representant är att EU har slutit ett särskilt avtal med Norge om ömsesidigt bistånd vad avser moms. I framtiden kan denna typ av avtal även komma att slutas med andra tredje länder varpå företag etablerade i dessa tredje länder kan komma att registrera sig för importordningen "direkt" utan representant.

Olika rapporteringsordningar för redovisning av moms

Importordningen införs som komplement till unions- och tredjelandsordningen.

- Redovisning och betalning av moms för distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU med ett verkligt värde på högst 150 euro. Undantag punktskattepliktiga varor som omfattas av en EU-harmoniserad punktskatt. Ingen del av en försändelse som innehåller sådana varor kan deklarerars i importordningen.
- Beskattningsbara personer med säte eller fast etableringsställe i Sverige kan ansöka om identifieringsbeslut för tillämpning av ordningen i Sverige.
- Beskattningsbara personer som inte är etablerade inom EU kan ansöka om identifieringsbeslut
 - ”direkt”, om de har säte eller är etablerade i ett tredje land som ingått avtal om ömsesidigt bistånd vad avser moms med EU (för närvarande enbart Norge), eller
 - om de utser en representant etablerad inom EU.

Representant

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 redovisnings- och betalningsskyldig för momsen och till att fullgöra övriga skyldigheter enligt importordningen, i den beskattningsbara personens namn och för dennes räkning. En representant har ett särskilt ”representant identifieringsnummer” och ett separat identifieringsnummer för varje beskattningsbar person som representanten företräder.

Representanten och den beskattningsbara personen är solidariskt ansvariga för att momsskulder i enlighet med importordningen betalas in.

Rättning av tidigare lämnade deklaringar enligt olika ordningar m.m.

Rättning av tidigare lämnade uppgifter ska ske på olika sätt beroende på hur lång tid som gått från den ursprungliga redovisningen.

För rättning av en tidigare lämnad deklaring i OSS (enligt unionsordningen, tredjelandsordningen eller importordningen) gäller att det ska ske i den kommande redovisningsperioden om den infaller inom tre år.

Ska rättning göras senare ska rättningen ske i konsumtionsmedlemsstaten enligt det landets förfaranderegler. Detta medför ytterligare komplexitet till ett redan invecklat regelverk.

Det är också otydligt vilka uppgifter som ska lämnas vid rättning av tidigare lämnade uppgifter.

De nuvarande reglerna, att rättning ska ske i ursprungsperioden, kommer dock att gälla för redovisningsperioder före den 1 juli 2021. Företag som redan är registrerade för unions- eller tredjelandsordningen kommer således få hantera eventuella rättningar på olika sätt beroende på vilken redovisningsperiod som ska rättas.

En annan fråga som väcks i samband med detta är huruvida medlemsstaterna har samma eller olika regler för vilka uppgifter som ska lämnas vid rättning efter treårsfristen?

Deklarationen för redovisning i OSS riskerar att bli mycket omfattande beroende på vilka uppgifter som ska redovisas. Det är många olika skattesatser och undantag som måste hanteras. Vid distansförsäljning av varor inom EU är det vidare bl.a. viktigt att hålla reda på hur stor försäljning man har från lager i olika EU-länder. I unionsordningen ska uppgift kring hur stor distansförsäljning av varor inom EU som skett från olika EU-länder redovisas.

Många olika skattesatser och undantag ger svåra gränsdragningsproblem.

Det kommer vara olika beskattningsmyndigheter och förfaranden beroende på vilken/vilka registreringar ett företag har och vilken typ av transaktion det rör sig om.

Faktureringskyldighet enligt olika ordningar

För tillhandahållande av tjänster som redovisas i unionsordningen gäller redan idag att det är identifieringsmedlemsstatens faktureringsregler som är tillämpliga på dessa försäljningar. Detta kommer fortsätta att gälla framöver. Det är möjligt för medlemsstater att kräva att en momsmässig faktura utfärdas för dessa försäljningar. Utgör Sverige

Olika rapporteringsordningar för redovisning av moms

identifieringsmedlemsstat finns dock inget krav på att ställa ut en momsmässig faktura för försäljningar av tjänster som redovisas i unionsordningen.

Vad gäller distansförsäljningar av varor inom EU finns idag ett krav på att en momsmässig faktura ska utfärdas för försäljningen när varan anses omsatt i konsumentens medlemsstat. När dessa försäljningar framöver redovisas i unionsordningen finns det inget krav på att utfärda en momsmässig faktura för dessa försäljningar. Om säljaren ändå väljer att utfärda en faktura är det identifieringsmedlemsstatens fakturaregler som ska tillämpas.

För distansförsäljningar av varor från tredjelands/tredjeterritorium som anses omsatta inom EU och redovisas i importordningen ska en faktura utfärdas i enlighet med identifieringsmedlemsstatens fakturaregler. År Sverige identifieringsmedlemsstat finns inga krav på att ställa ut en momsmässig faktura vad gäller denna typ av försäljningar till privatpersoner inom EU. Observera dock att det för tulländamål kan vara nödvändigt att ställa ut en kommersiell faktura som ligger till grund för det monetära tullvärdet.

Dokumentationsskyldighet enligt olika ordningar

För unionsordningen, tredjelandsordningen och importordningen gäller att en särskild momsdeklaration ska ges in sista dagen i månaden efter redovisningsperiodens utgång.

Deklarationen för unionsordningen ska ha uppgifter om gränsöverskridande omsättningar av tjänster till konsumenter (där tjänsten anses omsatt i konsumentens EU-land), unionsintern distansförsäljning av varor och omsättning av varor inom ett EU-land som elektroniska marknadsplatser anses ha förvärvat och sedermera vidareförsålt.

Elektroniska marknadsplatser som själva anses köpa in varor eller tjänster och sedan omsätta dessa vidare till någon som inte är beskattningsbar person ska föra räkenskaper över omsättningen. De ska bevaras i 10 år.

Elektroniska marknadsplatser som anses möjliggöra (men inte anses agera som återförsäljare) omsättning ska föra och bevara räkenskaper över de försäljningar som görs via marknadsplatsen under 10 år. Vilka räkenskaper som ska bevaras framgår av artikel 54c (2) i genomförandeförordning 282/2011.

För importordningen ska en representant föra räkenskaper för varje beskattningsbar person som representanten företräder.

Olika ordningar vid distansförsäljning via elektroniska marknadsplatser

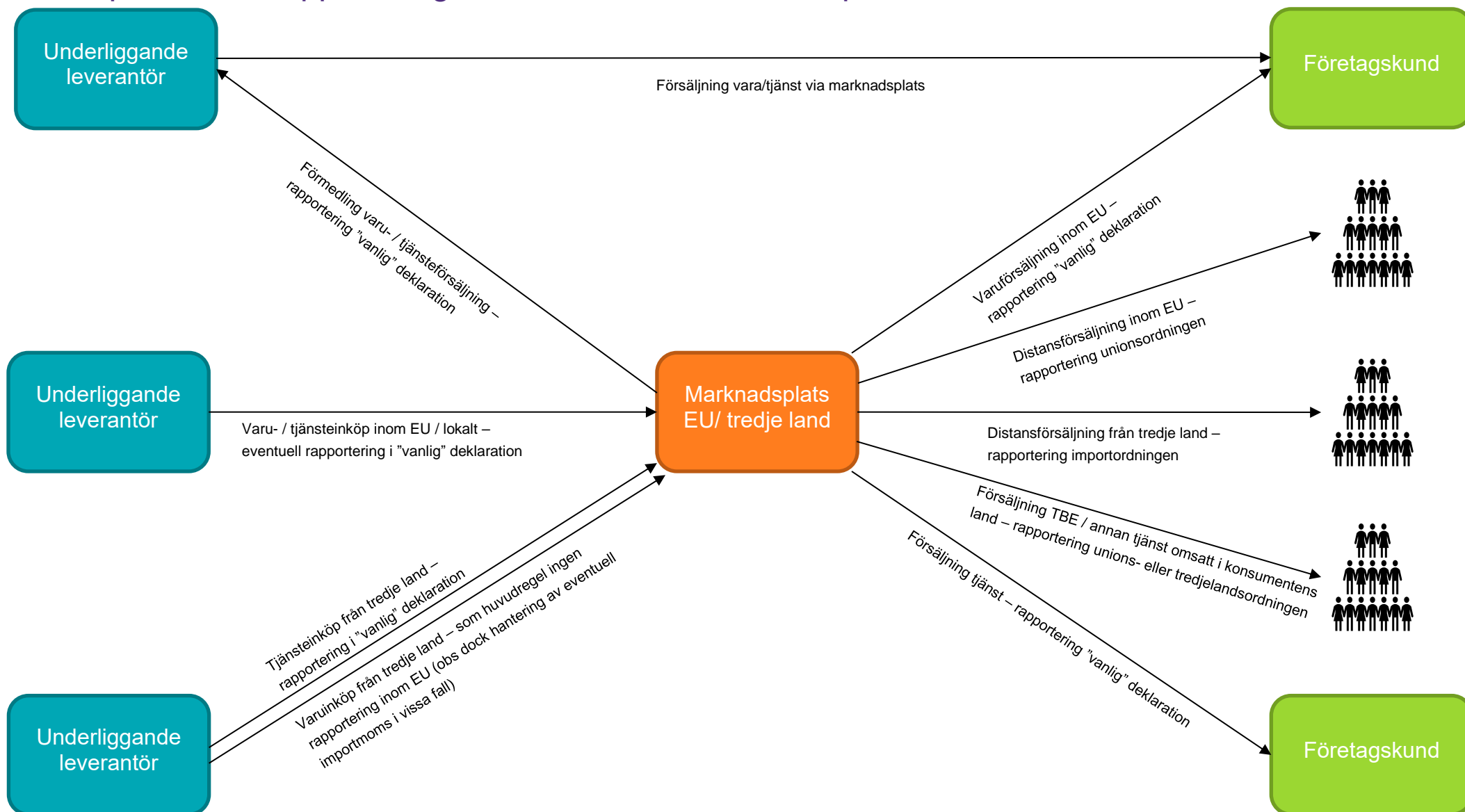
Hur många rapporteringsscenarioer kan bli aktuella för elektroniska marknadsplatser etablerade inom EU?

- Rapportering enligt unionsordningen för distansförsäljning av varor inom EU, lokal försäljning av vara till konsument inom EU (när marknadsplatsen anses köpa in och sälja vidare varan), TBE-tjänster samt försäljning av andra tjänster i eget namn till konsumenter i andra EU-länder där dessa tjänster anses omsatta i konsumentens bosättningsland.
- Rapportering enligt importordningen för distansförsäljning av varor från tredje land.
- "Vanlig" momsrapportering för annan typ av försäljning av varor/tjänster.

Hur många rapporteringsscenarioer kan bli aktuella för elektroniska marknadsplatser etablerade i tredje land?

- Rapportering enligt unionsordningen för distansförsäljning av varor inom EU, samt lokal försäljning av varor till konsumenter inom EU (när marknadsplatsen anses köpa in och sälja vidare varan).
- Rapportering enligt tredjelandsordningen för försäljning av TBE-tjänster samt försäljning av andra tjänster i eget namn till konsumenter i EU-länder när tjänsterna anses omsatta i konsumenternas bosättningsland.
- Rapportering enligt importordningen för distansförsäljning av varor från tredje land.
- "Vanlig" momsrapportering för annan typ av försäljning av varor/tjänster.

Komplex momsrapportering för elektroniska marknadsplatser



Försäljning genom en elektronisk marknadsplats

E-handelspaketet innebär nya regler för elektroniska marknadsplatser som möjliggör försäljning av andra leverantörers varor. Under särskilda förutsättningar kommer marknadsplatsen anses köpa in de varor som säljs via marknadsplatsen från den underliggande leverantören för att sedermera sälja dessa vidare till konsument. Försäljningen via den elektroniska marknadsplatsen delas i dessa fall momsmässigt upp i två transaktioner; en försäljning från den underliggande leverantören till marknadsplatsen och en försäljning från marknadsplatsen till konsument.

Försäljningen som möjliggörs via den elektroniska marknadsplatsen ska momsmässigt delas upp i två transaktioner om något av följande villkor är uppfyllda.

- Försäljningen som möjliggörs är en distansförsäljning av varor importerade från tredje territorium/tredje land med ett verkligt värde om högst 150 euro.
- Försäljningen som möjliggörs är en distansförsäljning av varor inom EU och den underliggande leverantören är en beskattningsbar person utan etablering inom EU.

Vad gäller övriga typer av varuförsäljningar som den elektroniska marknadsplatsen möjliggör, anses marknadsplatsen i normala fall inte köpa in varan från den underliggande leverantören för att sedan vidare sälja denna till konsument.

Marknadsplatsen tillhandahåller istället vad gäller dessa försäljningar i normalfallet en förmedlings/plattformstjänst till den underliggande leverantören.

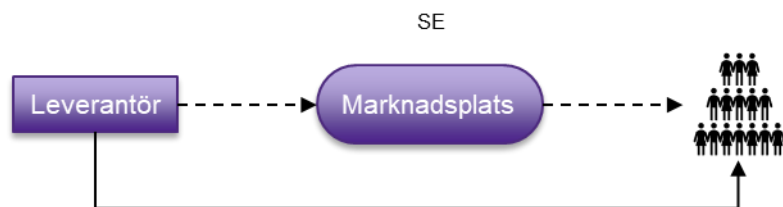
Huruvida den elektroniska marknadsplatsen ska anses köpa in och vidare sälja varor som säljs genom marknadsplatsen bestäms på transaktionsbasis. Detta innebär att den elektroniska marknadsplatsen för vissa försäljningar kan anses utgöra en återförsäljare, emedan marknadsplatsen för andra försäljningar enbart anses utgöra en förmedlare av den underliggande leverantörens varuförsäljning. Detta innebär även att den elektroniska marknadsplatsen måste fastställa korrekt momshantering, faktureringsskyldighet och dokumentationsskyldighet på transaktionsbasis. Hanteringen skiljer sig åt bl.a. beroende på om marknadsplatsen utgör en återförsäljare eller ej.

För att till viss del förenkla den momsmässiga hanteringen för de elektroniska marknadsplatserna införs regler som innebär att den elektroniska marknadsplatsen kan presumera att den underliggande leverantören är en beskattningsbar person och att kund

som köper varan genom marknadsplatsen är en konsument (icke-beskattningsbar person). Dessa presumtioner kan dock brytas.

På följande sidor illustreras närmare några olika varuflöden och hur dessa i normalfallet ska hanteras mot bakgrund av de nya reglerna för elektroniska marknadsplatser. I illustrationerna tydliggörs när en elektronisk marknadsplats ska anses köpa in och sälja vidare aktuella varor. Observera att vi i exemplen på följande sidor i tillämpliga fall har utgått ifrån att det EU-gemensamma tröskelvärdet för distansförsäljning av varor inom EU har överskridits.

Försäljning genom en elektronisk marknadsplats

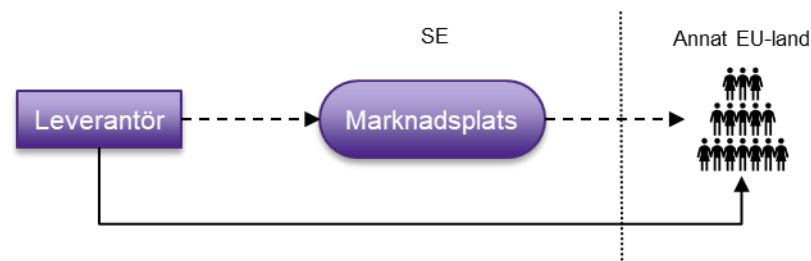


Transaktionsflöde ovan

- Konsument i Sverige köper varor från en leverantör i Sverige genom en elektronisk marknadsplats etablerad i Sverige.
- Transport av varorna sker direkt från leverantören i Sverige till konsumenten i Sverige.

Hantering

- Försäljningen genom marknadsplatsen är inte en sådan försäljning som medför att marknadsplatsen ska anses köpa in och vidare sälja aktuella varor. Leverantören anses således i normalfallet sälja varorna direkt till konsument. Marknadsplatsen tillhandahåller en förmedlings/plattformstjänst till leverantören.
- Leverantören debiterar svensk moms på sin varuförsäljning till konsument och redovisar denna i en svensk momsdeklaration.
- Marknadsplatsen debiterar svensk moms på den förmedlings/plattformsavgift som tas ut från leverantören och redovisar denna i en svensk momsdeklaration.



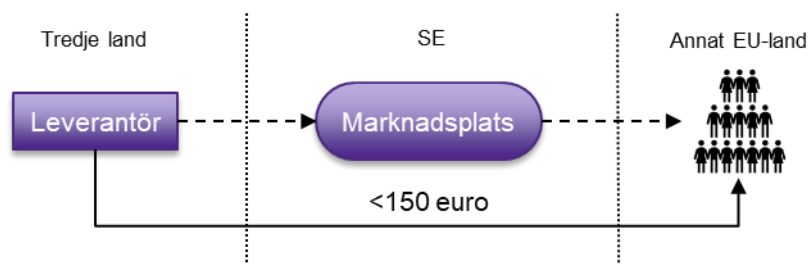
Transaktionsflöde ovan

- Konsument i annat EU-land än Sverige köper varor från en leverantör i Sverige genom en elektronisk marknadsplats etablerad i Sverige.
- Transport av varorna sker direkt från leverantören i Sverige till konsumenten i annat EU-land.

Hantering

- Försäljningen genom marknadsplatsen är inte en sådan försäljning som medför att marknadsplatsen ska anses köpa in och vidare sälja aktuella varor. Leverantören anses således i normalfallet sälja varorna direkt till konsument. Marknadsplatsen tillhandahåller en förmedlings/plattformstjänst till leverantören.
- Leverantören debiterar annat EU-lands moms på sin varuförsäljning till konsument och redovisar denna i en unionsordningsdeklaration eller lokal momsdeklaration i annat EU-land.
- Marknadsplatsen debiterar svensk moms på den förmedlings/plattformsavgift som tas ut från leverantören och redovisar denna i en svensk momsdeklaration.

Försäljning genom en elektronisk marknadsplats



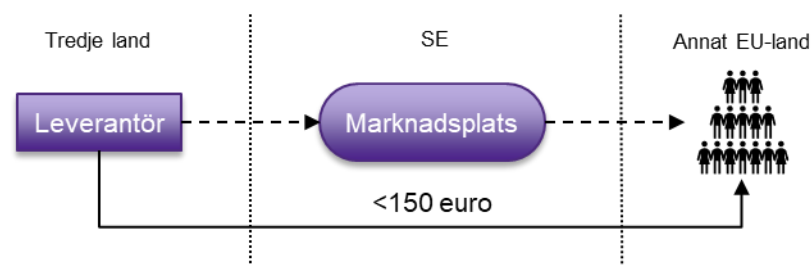
Transaktionsflöde ovan

- Konsument i annat EU-land än Sverige köper varor från en leverantör i tredje land genom en marknadsplats etablerad i Sverige.
- Varorna transporteras från leverantör i tredje land till konsument i annat EU-land i en försändelse understigande 150 euro.
- Marknadsplatsen är registrerad för importordningen och anger sitt IOSS-nummer på importdeklarationen i samband med införelning.

Hantering

- Försäljningen är en distansförsäljning av varor importerade från tredje land som transporteras i en försändelse med ett verkligt värde understigande 150 euro. Detta innebär att marknadsplatsen anses köpa in varorna från leverantören för att sedan sälja dessa vidare till konsument i annat EU-land.
- Leverantören anses sälja varor till marknadsplatsen. Varuförsäljningen äger rum utanför EU och medför inga momsmässiga konsekvenser för vare sig leverantören eller marknadsplatsen inom EU.
- Marknadsplatsen anses sälja varor till konsument i annat EU-land. Marknadsplatsen debiterar annat EU-lands moms i samband med försäljningen och redovisar denna i en importordningsdeklaration. Marknadsplatsen anger sitt IOSS-nummer på importdeklarationen och importen som sådan undantas från moms.

- Omfattas varan av importordningen kan varan klareras för fri omsättning i vilken medlemsstat som helst.



Transaktionsflöde ovan

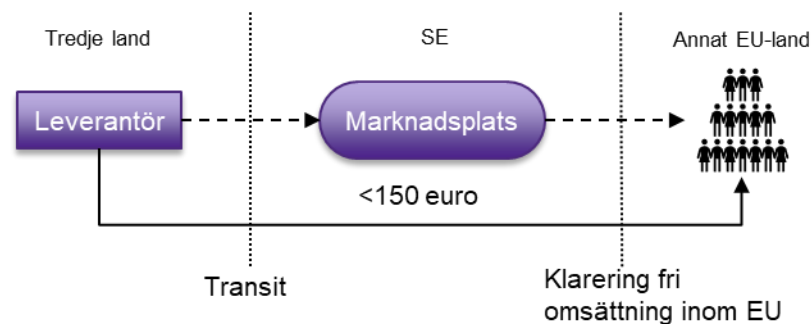
- Konsument i annat EU-land än Sverige köper varor från en leverantör i tredje land genom en marknadsplats etablerad i Sverige.
- Varorna transporteras från leverantör i tredje land till konsument i annat EU-land i en försändelse understigande 150 euro.
- Varorna ankommer direkt till annat-EU land från tredje land.
- Marknadsplatsen är inte registrerad för importordningen.

Hantering

- Försäljningen är en distansförsäljning av varor importerade från tredje land som transporteras i en försändelse med ett verkligt värde understigande 150 euro. Detta innebär att marknadsplatsen anses köpa in varorna från leverantören för att sedan sälja dessa vidare till konsument i annat EU-land.
- Leverantören anses sälja varor till marknadsplatsen. Varuförsäljningen äger rum utanför EU och medför inga momsmässiga konsekvenser för vare sig leverantören eller marknadsplatsen inom EU.

Försäljning genom en elektronisk marknadsplats

- Marknadsplatsen anses sälja varor till konsument i annat EU-land. Den momsmässiga hanteringen av försäljningen beror på vem som är skattskyldig för importen, marknadsplatsen eller konsumenten.
- Normalt sett vad gäller dessa försäljningar anges konsumenten som importör av försändelsen i annat EU-land. I detta fall anses leverantörens försäljning äga rum utanför EU och försäljningen som sådan får inga momskonsekvenser i EU. Konsumenten är skyldig att betala importmoms i annat EU-land i samband med att försändelsen övergår till fri omsättning i annat EU-land.
- I undantagsfall anges den elektroniska marknadsplatsen som importör av försändelsen i annat EU-land. I dessa fall är den elektroniska marknadsplatsen dels skyldig att redovisa importmoms i annat EU-land i samband med importen av försändelsen (motsvarande ingående importmoms är i vanliga fall avdragsgill för leverantören), dels annat EU-lands försäljningsmoms på försäljningen som sådan.



Transaktionsflöde ovan

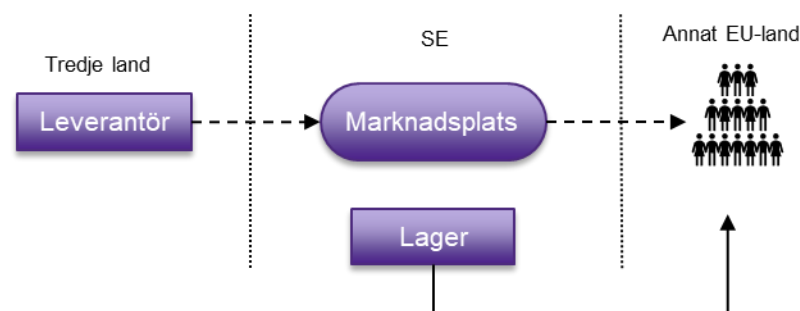
- Konsument i annat EU-land än Sverige köper varor från en leverantör i tredje land genom en marknadsplats etablerad i Sverige.
- Varorna transporteras från leverantör i tredje land till konsument i annat EU-land i en försändelse understigande 150 euro.
- Varorna ankommer först till ett tullkontor i Sverige varpå varorna sedermera transporteras till konsument i annat EU-land.
- Marknadsplatsen är inte registrerad för importordningen.

Hantering

- Försäljningen är en distansförsäljning av varor importerade från tredje land som transporteras i en försändelse med ett verkligt värde understigande 150 euro. Detta innebär att marknadsplatsen anses köpa in varorna från leverantören för att sedan sälja dessa vidare till konsument i annat EU-land.
- Leverantören anses sälja varor till marknadsplatsen. Varuförsäljningen äger rum utanför EU och medför inga momsmässiga konsekvenser för vare sig leverantören eller marknadsplatsen inom EU.

Försäljning genom en elektronisk marknadsplats

- Marknadsplatsen anses sälja varor till konsument i annat EU-land. Den momsmässiga hanteringen av försäljningen beror på vem som är skattskyldig för importen, marknadsplatsen eller konsumenten.
- När varorna ankommer till Sverige ska dessa placeras i transit. Detta följer av att artikel 221 i tullkodex ändras på så sätt att lågvärdesförsändelser av varor från tredje land som inte omfattas av importordningen enbart kan klareras för fri omsättning i varans destinationsland, d.v.s. i detta fall annat EU-land.
- Vid varornas ankomst till annat EU-land kan transitförfarandet avslutas och varorna klareras för fri omsättning i annat EU-land.
- Normalt sett vad gäller dessa försäljningar anges konsumenten som importör av försändelsen i annat EU-land. I detta fall anses leverantörens försäljning äga rum utanför EU och försäljningen som sådan får inga momskonsekvenser i EU. Konsumenten är skyldig att betala importmoms i annat EU-land i samband med att försändelsen övergår till fri omsättning i annat EU-land.
- I undantagsfall anges den elektroniska marknadsplatsen som importör av försändelsen i annat EU-land. I dessa fall är den elektroniska marknadsplatsen dels skyldig att redovisa importmoms i annat EU-land i samband med importen av försändelsen (motsvarande ingående importmoms är i vanliga fall avdragsgill för leverantören), dels annat EU-lands försäljningsmoms på försäljningen som sådan.



Transaktionsflöde ovan

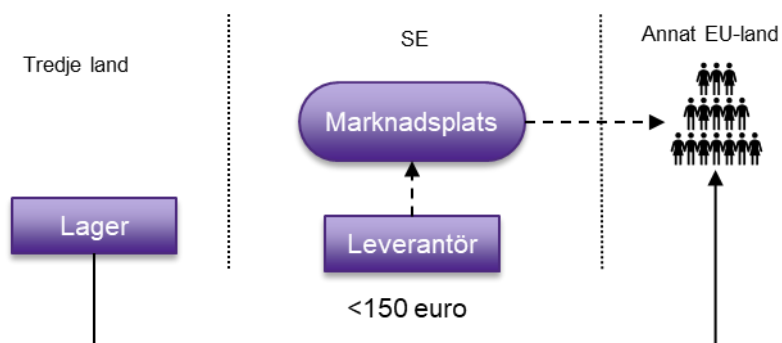
- Konsument i annat EU-land än Sverige köper varor från en leverantör i tredje land genom marknadsplatsen.
- Transport av varorna sker från ett lager som leverantören har i Sverige till konsument i annat EU-land.

Hantering

- Försäljningen är en distansförsäljning av varor inom EU och leverantören är en beskattningsbar person utan etablering inom EU (lagret utgör inte ensamt en etablering). Detta innebär att marknadsplatsen anses köpa in varorna från leverantören för att sedan sälja dessa vidare till konsument i annat EU-land.
- Leverantören anses sälja varor till marknadsplatsen. Varuförsäljningen äger rum i det EU-land där varorna befinner sig vid försäljningstillfället, d.v.s. i detta fall Sverige. Leverantörens försäljning till marknadsplatsen är s.k. kvalificerat undantagen från moms. Med detta avses att leverantörens försäljning till marknadsplatsen är undantagen från moms, men leverantören har ändå avdragsrätt för ingående moms kopplad till försäljningen. Leverantören är skyldig att vara registrerad till moms i Sverige mot bakgrund av försäljningen. Leverantören är som huvudregel skyldig att ställa ut en momsmässigt korrekt faktura till marknadsplatsen avseende försäljningen.

Försäljning genom en elektronisk marknadsplats

- Marknadsplatsen anses sälja varor till konsument i annat EU-land. Marknadsplatsen debiterar annat EU-lands moms på försäljningen och redovisar denna i en unionsordningsdeklaration eller i en lokal momsdeklaration i annat EU-land. Observera att om marknadsplatsen är registrerad för unionsordningen så måste denna försäljning rapporteras av marknadsplatsen i en unionsordningsdeklaration.



Transaktionsflöde ovan

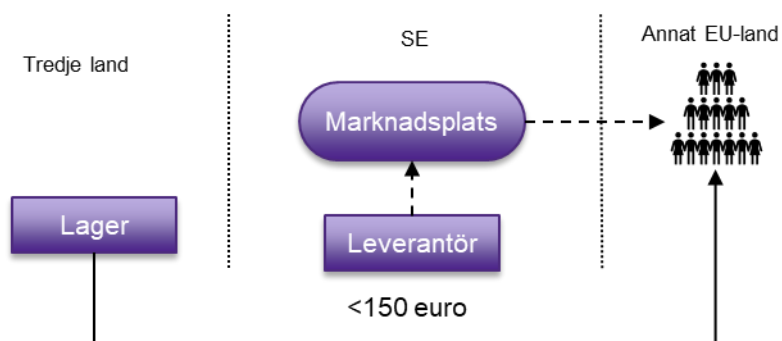
- Konsument i annat EU-land än Sverige köper varor från en leverantör i Sverige genom en marknadsplats etablerad i Sverige.
- Transport av varorna sker från ett lager som leverantören har i ett tredje land till konsument i annat EU-land. Försändelsens värde understiger 150 euro.
- Marknadsplatsen är registrerad för importordningen och anger sitt IOSS-nummer på importdeklarationen i samband med införtullning.

Hantering

- Försäljningen är en distansförsäljning av varor importerade från tredje land som transporteras i en försändelse med ett verkligt värde understigande 150 euro. Detta innebär att marknadsplatsen anses köpa in varorna från leverantören för att sedan sälja dessa vidare till konsument i annat EU-land.

- Leverantören anses sälja varor till marknadsplatsen. Varuförsäljningen äger rum utanför EU och medför inga momsmässiga konsekvenser för vare sig leverantören eller marknadsplatsen inom EU.
- Marknadsplatsen anses sälja varor till konsument i annat EU-land. Marknadsplatsen debiterar annat EU-lands moms i samband med försäljningen och redovisar denna i en importordningsdeklaration. Marknadsplatsen anger sitt IOSS-nummer på importdeklarationen och importen som sådan undantas från moms. Klarering av varorna för fri omsättning inom EU kan ske i vilken medlemsstat som helst.

Försäljning genom en elektronisk marknadsplats



Transaktionsflöde ovan

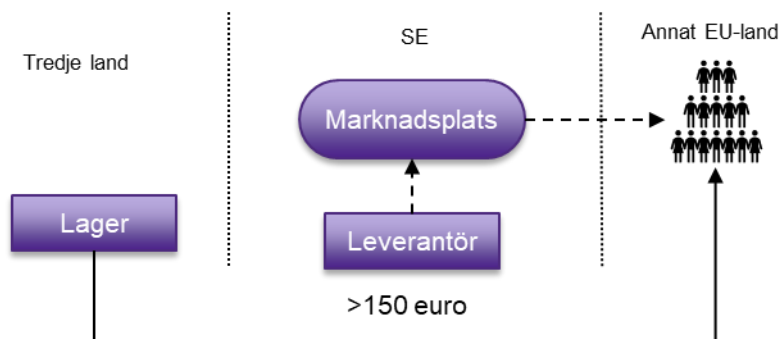
- Konsument i annat EU-land än Sverige köper varor från en leverantör i Sverige genom en marknadsplats etablerad i Sverige.
- Transport av varorna sker från ett lager som leverantören har i ett tredje land direkt till konsument i annat EU-land. Försändelsens värde understiger 150 euro.
- Varorna ankommer direkt till annat EU-land från tredje land.
- Marknadsplatsen är inte registrerad för importordningen.

Hantering

- Försäljningen är en distansförsäljning av varor importerade från tredje land som transporteras i en försändelse med ett verkligt värde understigande 150 euro. Detta innebär att marknadsplatsen anses köpa in varorna från leverantören för att sedan sälja dessa vidare till konsument i annat EU-land.
- Leverantören anses sälja varor till marknadsplatsen. Varuförsäljningen äger rum utanför EU och medför inga momsmässiga konsekvenser för vare sig leverantören eller marknadsplatsen inom EU.

- Marknadsplatsen anses sälja varor till konsument i annat EU-land. Den momsmässiga hanteringen av försäljningen beror på vem som är skattskyldig för importen, marknadsplatsen eller konsumenten.
- Normalt sett i dessa situationer anges konsumenten som skattskyldig för importen. I dessa fall anses försäljningen mellan marknadsplatsen och konsumenten äga rum utanför EU och försäljningen som sådan får inga momsmässiga konsekvenser inom EU för vare sig marknadsplatsen eller konsumenten. Konsumenten blir dock skyldig att betala importmoms i annat EU-land i samband med att varan klareras för fri omsättning i annat EU-land.
- Det förekommer även i undantagsfall att marknadsplatsen anges som skattskyldig för importen. I dessa fall anses försäljningen mellan marknadsplatsen och konsumenten äga rum i annat EU-land och marknadsplatsen är skyldig att debitera annat EU-lands moms i samband med försäljningen. Marknadsplatsen redovisar annat EU-lands moms i en lokal momsdeklaration. Marknadsplatsen är även skyldig att redovisa utgående importmoms i enlighet med annat EU-lands regler. Normalt sett har marknadsplatsen möjlighet att dra av motsvarande importmoms såsom ingående importmoms.

Försäljning genom en elektronisk marknadsplats



Transaktionsflöde ovan

- Konsument i annat EU-land än Sverige köper varor från en leverantör i Sverige genom en marknadsplats etablerad i Sverige.
- Transport av varorna sker från ett lager som leverantören har i ett tredje land direkt till konsument i annat EU-land. Försändelsens värde överstiger 150 euro.
- Varorna ankommer direkt till annat EU-land.

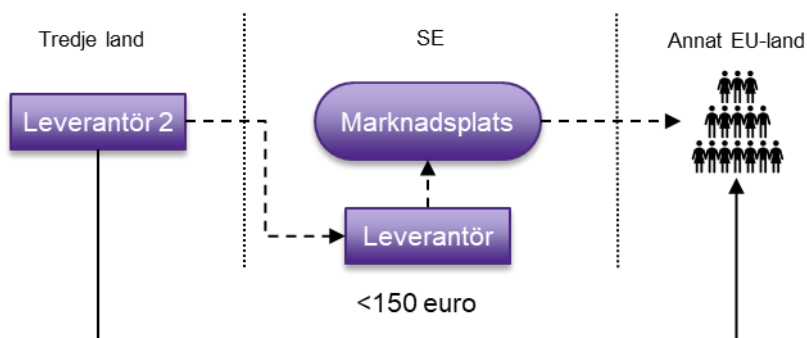
Hantering

- Försäljningen genom marknadsplatsen är inte en sådan försäljning som medför att marknadsplatsen ska anses köpa in och vidare sälja aktuella varor. Leverantören anses således i normalfallet sälja varorna direkt konsument. Marknadsplatsen tillhandahåller en förmedlings/plattformstjänst till leverantören.
- Leverantören är skyldig att känna till hur dess varuförsäljning till konsument i annat EU-land ska hanteras momsmässigt. Anges konsumenten som importör i importdeklarationen medför försäljningen som sådan mellan leverantören och konsumenten inga momsmässiga konsekvenser inom EU. Konsumenten blir skyldig att betala importmoms i enlighet med annat EU-lands regler. Anges istället leverantören som importör i importdeklarationen är leverantören skyldig

att debitera annat EU-lands moms vid försäljningstillfället. Leverantören är då även skyldig att redovisa importmoms i enlighet med annat EU-lands regler.

- Leverantören kan inte redovisa försäljningen i en importordningsdeklaration då försändelsen har ett värde som överstiger 150 euro.

Försäljning genom en elektronisk marknadsplats



Transaktionsflöde ovan

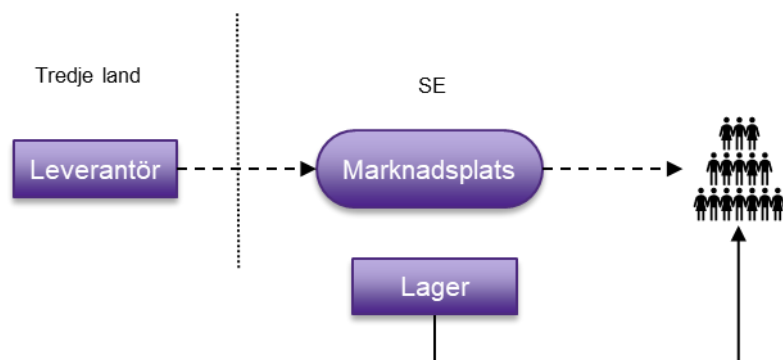
- Konsument i annat EU-land än Sverige köper varor från en leverantör i Sverige genom en marknadsplats etablerad i Sverige.
- I samband med konsumentens köp avropar leverantören aktuella varor från leverantör 2. Transport av varorna sker från leverantör 2 i tredje land direkt till konsument i annat EU-land. Försändelsens värde understiger 150 euro.
- Marknadsplatsen är registrerad för importordningen och anger sitt IOSS-nummer på importdeklarationen i samband med införtullning.

Hantering

- Försäljningen är en distansförsäljning av varor importerade från tredje land som transporteras i en försändelse med ett verkligt värde understigande 150 euro. Detta innebär att marknadsplatsen anses köpa in varorna från leverantören för att sedan sälja dessa vidare till konsument i annat EU-land.
- Leverantör 2 anses sälja varor till leverantören i samband med att leverantören avropar varorna. Försäljningen anses äga rum utanför EU och får därför inga momsmässiga konsekvenser för vare sig leverantören eller leverantör 2 inom EU.

- Leverantören anses sälja varorna till marknadsplatsen. Försäljningen anses äga rum utanför EU och får därför inga momsmässiga konsekvenser för vare sig leverantören eller marknadsplatsen inom EU.
- Marknadsplatsen anses sälja varor till konsument i annat EU-land. Marknadsplatsen debiterar annat EU-lands moms i samband med försäljningen och redovisar denna i en importordningsdeklaration. Marknadsplatsen anger sitt IOSS-nummer på importdeklarationen och importen som sådan undantas från moms. Klarering av varorna för fri omsättning inom EU kan ske i vilken medlemsstat som helst.

Försäljning genom en elektronisk marknadsplats



Transaktionsflöde ovan

- Konsument i Sverige köper varor från en leverantör i tredje land genom en elektronisk marknadsplats etablerad i Sverige.
- Transport av varorna sker direkt från leverantörens lager i Sverige till konsumenten i Sverige.

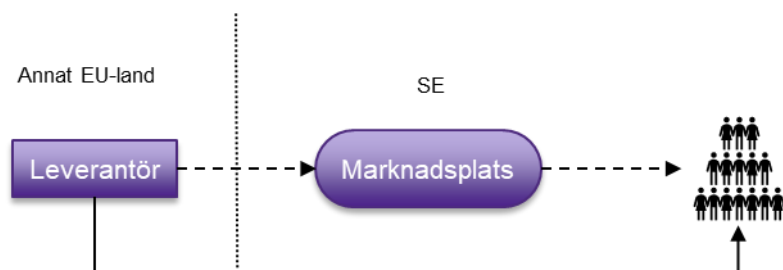
Hantering

- Försäljningen är en leverans av varor inom EU (lokal försäljning i Sverige) och leverantören är en beskattningsbar person utan etablering inom EU (lagret utgör inte ensamt en etablering). Detta innebär att marknadsplatsen anses köpa in varorna från leverantören för att sedan sälja dessa vidare till konsument i Sverige.
- Leverantören anses sälja varor till marknadsplatsen. Varuförsäljningen äger rum i det EU-land där varorna befinner sig vid försäljningstillfället, d.v.s. i detta fall Sverige. Leverantörens försäljning till marknadsplatsen är s.k. kvalificerat undantagen från moms. Med detta avses att leverantörens försäljning till marknadsplatsen är undantagen från moms, men leverantören har ändå avdragsrätt för ingående moms kopplad till försäljningen. Leverantören är skyldig att vara registrerad till moms i Sverige mot bakgrund av försäljningen.

Leverantören är som huvudregel skyldig att ställa ut en momsmässigt korrekt faktura till marknadsplatsen avseende försäljningen.

- Marknadsplatsen anses sälja varor till konsument i Sverige. Marknadsplatsen debiterar svensk moms på försäljningen och redovisar denna i en unionsordningsdeklaration eller i en lokal svensk momsdeklaration. Observera att om marknadsplatsen är registrerad för unionsordningen så måste denna försäljning rapporteras av marknadsplatsen i en unionsordningsdeklaration. Notera även att marknadsplatsen enbart kan redovisa denna typ av lokala försäljningar inom ett EU-land under förutsättning att marknadsplatsen anses köpa in och vidareförsälja varan enligt de nya e-handelsreglerna.

Försäljning genom en elektronisk marknadsplats



Tranaktionsflöde ovan

- Konsument i Sverige köper varor från en leverantör i annat EU-land genom en elektronisk marknadsplats etablerad i Sverige.
- Transport av varorna sker direkt från leverantören i annat EU-land till konsumenten i Sverige. Leverantören är ansvarig för transporten.
- Marknadsplatsen förmedlar varorna i eget namn utan att omfattas av de nya reglerna som medför att marknadsplatsen anses köpa in och vidare sälja varorna till konsumenten.

Hantering

- Försäljningen genom marknadsplatsen är inte en sådan försäljning som medför att marknadsplatsen enligt de nya e-handelsreglerna ska anses köpa in och vidare sälja aktuella varor. Leverantören anses dock enligt "vanliga" momsmässiga regler köpa in och vidare sälja varorna. Detta då marknadsplatsen agerar såsom om marknadsplatsen förmedlar varorna i eget namn.
- Leverantör anses i detta fall göra en EU-försäljning av vara från annat EU-land till marknadsplatsen i Sverige (detta enligt gällande kedjetransaktionsregler när leverantör ansvarar för transport och marknadsplatsen inte kommunicerar ett lokalt momsnummer i annat EU-land). Leverantör debiterar inte moms på försäljningen till marknadsplatsen och rapporterar försäljningen i en momsdeklaration och periodisk sammanställning i annat EU-land.

Marknadsplatsen anses göra ett EU-förvärv av vara i Sverige och rapporterar detta i sin svenska momsdeklaration.

- Marknadsplatsen anses sedermera göra en lokal försäljning av vara inom Sverige till den svenska konsumenten. Denna försäljning debiteras lokal svensk moms som rapporteras av marknadsplatsen i en lokal svensk momsdeklaration. Försäljningen kan inte redovisas i en unionsordningsdeklaration av marknadsplatsen. Detta med anledning av att marknadsplatsen inte anses köpa in och vidare sälja varorna i enlighet med de nya e-handelsreglerna.

Försäljning genom en elektronisk marknadsplats

När anses en elektronisk marknadsplats möjliggöra en försäljning av varor?

Som inledningsvis nämnts krävs det att den elektroniska marknadsplatsen möjliggör aktuell försäljning av varor för att marknadsplatsen överhuvudtaget ska falla in i reglerna i enlighet med vilka marknadsplatsen under särskilda förutsättningar ska anses köpa in och vidareföra varor.

Med begreppet "möjliggöra" avses att den elektroniska marknadsplatsen gör det möjligt för en underliggande leverantör och en konsument att, via marknadsplatsen, komma i kontakt med varandra på så sätt att det resulterar i en försäljning av varor genom den elektroniska marknadsplatsen.

Den elektroniska marknadsplatsen anses uttryckligen inte möjliggöra en försäljning om

- 1 den inte varken direkt eller indirekt fastställer något av de allmänna villkoren för försäljningen av varorna,
- 2 den inte varken direkt eller indirekt medverkar till godkännandet av debitering av konsumenten för betalningar som gjorts, och
- 3 den inte varken direkt eller indirekt medverkar till beställningen eller leveransen av varorna.

Det krävs att samtliga av ovanstående villkor är uppfyllda för att den elektroniska marknadsplatsen inte ska anses möjliggöra försäljningen av varor. Således anses den elektroniska marknadsplatsen normalt sett möjliggöra försäljningen om den fastställer något av de allmänna villkoren för försäljningen av varorna, den medverkar till godkännande av debitering eller om den medverkar till beställningen eller leveransen av varorna.

Om den elektroniska marknadsplatsen **enbart** utför en eller flera av följande aktiviteter anses inte heller marknadsplatsen möjliggöra en försäljning.

1. Den elektroniska marknadsplatsen hanterar betalningar i samband med försäljningen av varor.
2. Den elektroniska marknadsplatsen för förteckning över eller marknadsför varor.

3. Den elektroniska marknadsplatsen omdirigerar eller överför konsumenter till andra elektroniska marknadsplatser där varor saluförs, utan någon närmare medverkan i en slutlig försäljning av varor.

Elektroniska marknadsplatsers faktureringskyldighet

Beroende på om den elektroniska marknadsplatsen anses köpa in aktuella varor för vidareförsäljning eller ej kan olika skyldigheter avseende fakturering aktualiseras.

Fakturering vid inköp och vidareförsäljning

I dessa fall anses marknadsplatsen sälja en vara till konsument i ett EU-land. När försäljningen utgör en distansförsäljning av vara inom EU och marknadsplatsen är registrerad för och rapporterar försäljningen i enlighet med unionsordningen finns det inget krav på att marknadsplatsen ska ställa ut en momsmässig faktura till konsumenten. Är marknadsplatsen inte registrerad för unionsordningen utan registrerar sig och redovisar moms lokalt i samtliga EU-länder dit distansförsäljning sker, är dock marknadsplatsen skyldig att ställa ut momsmässigt korrekta fakturor för försäljningarna i enlighet med destinationslandets fakturaregler.

Vad gäller distansförsäljningar av varor importerade från tredje territorium/ tredje land är marknadsplatsen som huvudregel inte skyldig att ställa ut en faktura för försäljningen till konsument. Varje medlemsstat har dock möjlighet att införa krav på att momsmässigt korrekta fakturor ska ställas ut för denna typ av försäljningar. Beroende på vilken medlemsstats fakturaregler en specifik transaktion omfattas av kan marknadsplatsen således vara skyldig att utfärda en korrekt momsmässig faktura till konsumenten. Redovisar marknadsplatsen distansförsäljningar av varor importerade från tredje territorium/tredje land i enlighet med importordningen är det alltid identifieringsmedlemsstatens fakturaregler för denna typ av försäljningar som gäller.

Fakturering när marknadsplatsen inte anses köpa in och vidareföra

I dessa fall anses marknadsplatsen normalt sett tillhandahålla en förmedlings/plattformstjänst till den underliggande leverantören. I och med att marknadsplatsen i dessa fall tillhandahåller en tjänst till en annan beskattningsbar person

Försäljning genom en elektronisk marknadsplats

ska marknadsplatsen utfärda en faktura för försäljningen. Fakturan ska utfärdas i enlighet med den medlemsstats fakturaregler som gäller för den aktuella försäljningen (som huvudregel marknadsplatsens etableringsstats fakturaregler).

Elektroniska marknadsplatsers dokumentationsskyldighet

Det införs enhetliga dokumentationskrav för marknadsplatser som anses köpa in och vidare sälja varor (och även TBE-tjänster). Dessa enhetliga krav gäller oberoende av i vilket land den köpande konsumenten finns och gäller under förutsättning att försäljningarna redovisas i enlighet med unionsordningen, tredjelandsordningen eller importordningen. Den information som i dessa fall ska dokumenteras återfinns från och med 1 juli 2021 i artikel 63c i rådets genomförandeförordning 282/2011.

Dokumentationen ska sparas i tio år räknat från utgången av det år under vilken den aktuella försäljningen ägde rum.

Om den elektroniska marknadsplatsen inte registrerar sig för unionsordningen, tredjelandsordningen eller importordningen för att redovisa och betala moms på aktuella försäljningar gäller inte de enhetliga dokumentationskraven inom EU. I dessa fall ska dokumentationsreglerna i det land där försäljningarna anses omsatta följas.

Nya dokumentationsregler införs för elektroniska marknadsplatser även när dessa inte anses köpa in och vidare sälja de varor som säljs genom plattformen. Även om det är den underliggande leverantören som i dessa fall anses sälja varorna direkt till konsument förväntas den elektroniska marknadsplatsen spara viss dokumentation avseende försäljningen. Från och med 1 juli 2021 finns detta närmare reglerat i artikel 54c(2) i rådets genomförandeförordning 282/2011. Dokumentationen ska sparas i tio år från utgången av det år under vilket den underliggande leverantörens försäljning ägde rum.

Begränsningar i elektroniska marknadsplatsers ansvar för betalning av moms på försäljningar som möjliggörs via marknadsplatsen

Mot bakgrund av att de nya reglerna medför en momsmässig fiktion (egentligen är den "verkliga" säljaren den underliggande leverantören) att en elektronisk marknadsplats under vissa förutsättningar ska anses köpa in och vidare sälja varor som säljs via marknadsplatsen kommer ofrånkomligen marknadsplatsen behöva förlita sig på information från den underliggande leverantören för att sköta sin momsrapportering på ett

korrekt sätt. För att marknadsplatsen ska kunna debitera moms på ett korrekt sätt krävs det i normala fall att marknadsplatsen har tillgång till all nödvändig information avseende den varuförsäljning som möjliggörs via marknadsplatsen senast i samband med att kunden slutför och betalar för sin vara (den beskattningsgrundande händelsen för den elektroniska marknadsplatsen inträffar, och momsen blir utkrävbar, vid den tidpunkt då betalningen har godkänts).

För att de nya reglerna inte ska medföra en oproportionerligt stor börda på elektroniska marknadsplatser vad gäller ansvar för momsrapportering på sådana varuförsäljningar som marknadsplatsen möjliggör införs regler som under särskilda förutsättningar begränsar marknadsplatsens ansvar för betalning av relevant moms.

Om den elektroniska marknadsplatsen möjliggör en varuförsäljning för vilken marknadsplatsen anses köpa in och vidare sälja varan kan marknadsplatsen inte hållas ansvarig för betalningen av momsen på vidare försäljningen (utöver det som redan har deklarerats och betalats avseende relevant försäljning) om:

- a marknadsplatsen är beroende av information från den underliggande leverantören av varan eller annan part för att kunna redovisa och betala moms korrekt på försäljningen;
- b informationen som marknadsplatsen erhållit enligt ovan punkt avseende försäljningen är inkorrekt;
- c marknadsplatsen kan påvisa att marknadsplatsen inte känt till eller rimligtvis borde känt till att erhållen information var inkorrekt.

Samtliga ovanstående kriterier måste vara uppfyllda avseende en viss specifik varuförsäljning för att marknadsplatsen ska kunna undgå ett mer omfattande betalningsansvar för momsen än det som ursprungligen deklarerats och betalats. I dessa fall kan marknadsplatsen ej heller påföras straffavgifter/ränta med anledning av det ej betalade momsbeloppet. Det är marknadsplatsen som har att visa att kriterierna är uppfyllda.

Försäljning genom en elektronisk marknadsplats

Frågor, funderingar och observationer

Som framgår av föregående avsnitt inträffar den beskattningsgrundande händelsen för den elektroniska marknadsplatsen, och momsens blir utkrävbar, vid den tidpunkt då betalningen har godkänts. Av tillämpningsföreläggningen framgår att den tidpunkt då betalningen har godkänts avser den tidpunkt då betalningsbekräftelsen, meddelandet om betalningsgodkännande eller ett betalningsåtagande från kunden mottagits av leverantören.

Den elektroniska marknadsplatsen kan i många fall anses möjliggöra leveransen utan att vara direkt eller indirekt involverad i betalningen av varan.

- Hur ska den elektroniska marknadsplatsen kunna avgöra vid vilken tidpunkt skattskyldigheten inträder?
- Hur långt sträcker sig den elektroniska marknadsplatsens skyldigheter vad gäller att ta reda på om skattskyldigheten har inträtt? När kan i dessa fall marknadsplatsens ansvar för betalning av relevant moms begränsas?

För att den elektroniska marknadsplatsen momsmässigt ska kunna rapportera försäljningar korrekt måste marknadsplatsen ha kännedom om var aktuell vara är belägen vid försäljningstillfället. I de flesta fall kan den elektroniska marknadsplatsen enbart få tillgång till denna information via den underliggande leverantören.

- I vilken utsträckning kan en elektronisk marknadsplats förlita sig på uppgifter som kommer från den underliggande leverantören utan att riskera att marknadsplatsen blir betalningsskyldig för eventuell "extra" moms som följer av att den underliggande leverantören lämnat felaktiga uppgifter?
- Är marknadsplatsen skyldig att vidta "extra" undersökningar vad gäller varans plats vid försäljningstillfället ifall leverans till konsument sker via en längre leverantörskedja? Om detta inte görs, kan marknadsplatsen då inte tillämpa ansvarsbegränsningsreglerna?

En elektronisk marknadsplats anses normalt möjliggöra försäljningar via marknadsplatsen bl.a. om denna direkt eller indirekt fastställer något av de allmänna villkoren för leveransen av varorna. Av EU-kommissionens förklarande anmärkningar framgår att

konceptet "fastställa något av de allmänna villkoren för leveransen av varorna" ska tolkas extensivt. Enligt kommissionens mening innefattas i detta koncept att den elektroniska marknadsplatsen fastställer villkoren för användandet av den elektroniska marknadsplatsen som sådan. Det kan exempelvis innebära att den elektroniska marknadsplatsen sätter villkoren för att inneha ett konto på marknadsplatsen eller liknande.

Det är idag mycket vanligt att varor säljs genom att olika personer tar kontakt med varandra via sociala medieplattformar. Det finns ofta specifika "sidor" inom ramen för plattformarna som har till syfte att främja försäljning mellan olika personer aktiva på plattformen. Plattformen sätter allt som oftast de allmänna villkor som samtliga användare har att förhålla sig till. Försäljning går ofta till på så sätt att säljare och köpare sluter avtal med varandra antingen direkt via kommunikationstjänster som plattformen tillhandahåller eller genom att man via kommunikationstjänsten bestämmer en tid för att träffas fysiskt, varpå man sedan vid träffen sluter avtal med varandra. Plattformen är vanligtvis inte inblandad i betalning eller leverans på något vis. Är plattformen en möjliggörare i dessa fall?

Tittar man strikt på omständigheten att den sociala medieplattformen sätter de allmänna villkoren för användandet av den plattform genom vilken säljare och köpare kommer i kontakt med varandra för att sluta försäljningsavtal, talar denna omständighet för att plattformen är att se som en möjliggörare.

Reflekterar man över hur begreppet "möjliggöra" är definierat i e-handelspaketet är dock situationen inte lika klar. För att en elektronisk marknadsplats ska anses möjliggöra en försäljning krävs att säljare och köpare kommer i kontakt med varandra på ett sätt som leder till en försäljning **genom** den elektroniska marknadsplatsen. Som vi ser på situationen är det inte helt tydligt vad som avses med att försäljningen ska ske genom den elektroniska marknadsplatsen. Har försäljning skett genom den sociala medieplattformen om säljare och köpare sluter avtal med varandra genom de kommunikationstjänster som plattformen erbjuder, trots att plattformen inte på något sätt är involverad i betalning eller leverans? Blir bedömningen en annan om säljare och köpare enbart tar initial kontakt med varandra via plattformen för att sedan vid ett fysiskt möte sluta ett försäljningsavtal med varandra?

Särskilt förfarande för deklaration och betalning av moms när importordningen inte används

För att förenkla importhantering av lågvärdesförsändelser i framförallt situationer när importordningen inte tillämpas införs ett nytt särskilt förfarande som kan användas av bl.a. postoperatörer, expressoperatörer eller andra typer av ombud som importdeklarerar lågvärdesförsändelser i egenskap av direkt eller indirekt tullombud. Det är valfritt att tillämpa förfarandet.

Förfarandet omfattar framförallt försäljningar av lågvärdesförsändelser (maximalt 150 euro) till konsumenter inom EU. Försändelserna får inte omfattas av EU-harmoniserade punktskatter (alkoholskatt eller tobaksskatt exempelvis) och försändelserna måste övergå till fri omsättning i destinationslandet.

I praktiken innebär förfarandet att tullombudet tar in moms från konsumenten som beställt försändelserna (detta bör göras innan försändelserna lämnas till konsumenten). Tullombudet redovisar månatligen den moms som tullombudet tagit in från olika konsumenter i enlighet med detta särskilda förfarande. Har en konsument inte betalat moms ska moms avseende relevant vara inte betalas in av tullombudet. Det är dock viktigt att tullombudet i detta fall innehar dokumentation som visar att konsumenten vägrat att betala relevant moms och att försändelsen har skickats tillbaka till avsändaren utanför EU.



När exempelvis ett postombud anmäler varor ämnade för en privatperson i Sverige för införtullning kan postombudet i importdeklarationen ange att det särskilda förfarandet ska tillämpas. Anmälaren tar då in moms från privatpersonen och rapporterar och betalar sedan in denna moms för privatpersonens räkning.

Slopade undantag för importmoms på lågvärdesförsändelser

Importmomsundantaget för varor av mindre värde (varor upp till ett värde om 22 euro) slopas helt vilket innebär att majoriteten av alla varor som importeras in i EU som utgångspunkt ska tas upp till importmomsbeskattning.

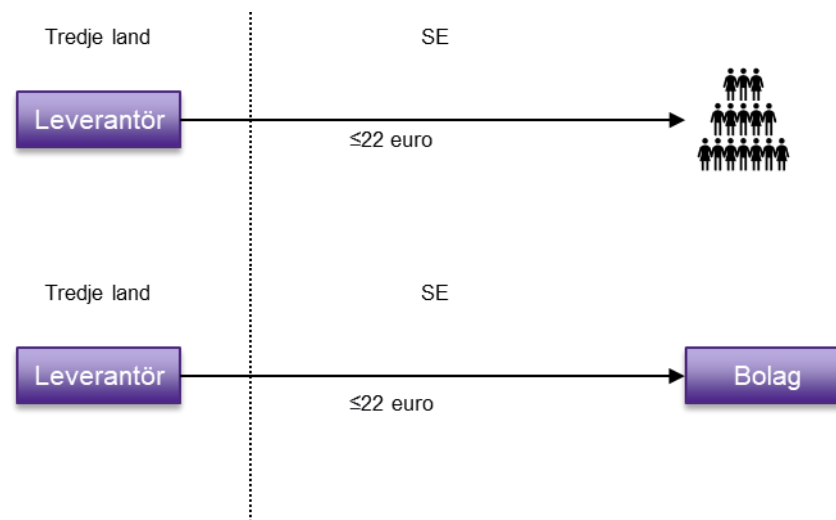
Att importmoms kommer tas ut på i princip samtliga varor som importeras in till EU kommer oundvikligen leda till större tullformaliteter. Detta beroende på att EU-länder annars riskerar förlora potentiella momsintäkter.

Importordningen och det särskilda förfarandet för deklaration och betalning av moms när importordningen inte används, är tänkta att förenkla konsumenters hantering av import av lågvärdesförsändelser.

I praktiken innebär dock förenklingen för konsumenter att tullombud och andra deklarerare tar över den extra administrativa bördan som uppstår med anledning av det slojade undantaget för importmoms.

Varken importordningen eller det särskilda förfarandet för deklaration och betalning av moms när importordningen inte används är obligatoriska. Import av lågvärdesförsändelser kan även framledes hanteras på "vanligt" sätt.

Observera att vissa särskilda undantag för importmoms fortfarande kvarstår trots slopandet av undantaget för importmoms på varor av mindre värde.



Inget importmomsundantag för försändelser under 22 euro oberoende av om mottagaren är företag eller privatperson. Utgångspunkten är att samtliga import in i EU kommer bli momspliktiga. Observera dock att vissa specialregler som undantar vissa typer av försändelser från importmoms fortfarande kommer finnas.

E-handelsdirektivets effekter på tullhantering

Den här rapporten analyserar och beskriver primärt effekter på momsområdet med anledning av ändrad lagstiftning. Lagstiftningen får oundvikligen konsekvenser även på tullområdet. En djupare analys av dessa regler företas inte inom ramen för denna rapport. Nedan följer endast en översikt av vissa förändrade rapporteringsmöjligheter inom tullområdet.

Enligt uppgift ska EU-kommissionen ställa ut **en tullvägledning** avseende hur import av lågvärdesförsändelser tullmässigt ska hanteras framöver med anledning av det nya e-handelsdirektivet. Tullvägledningen ska utgöra tullens komplement till EU-kommissionens förklarande anmärkningar på momsområdet. Per den 24 juni 2021 finns fortfarande ingen tullvägledning publicerad.

Med anledning av sloandet av importmomsundantaget för varor av mindre värde (under 22 euro) kommer framöver en formell importdeklaration behöva lämnas för i stort sett all import av gods.

Olika importdeklarationer kommer finnas tillgängliga för att importdeklarera lågvärdesförsändelser. En helt ny importdeklaration, H7 (SRDS), införs för att minska den administrativa bördan som tillkommer när en formell importdeklaration ska lämnas för lågvärdesförsändelser.

Förutom själva importklareringen kommer det vara viktigt för aktörer som hanterar importer att ha kännedom om hur eventuell återexport av lågvärdesförsändelser ska hanteras från ett tullmässigt perspektiv. Att återexporter hanteras korrekt kommer i praktiken vara en förutsättning för att få tillbaka moms som betalats/ska betalas för den införda lågvärdesförsändelsen.

I det följande beskriver vi kortfattat olika typer av importdeklarationer som kan användas vid import av lågvärdeförsändelser.

Super reduced dataset (SRDS, H7)

- Importdeklarationen med lägst krav på angivande av data.
- Kan användas för B2C, B2B och C2C försändelser med ett värde uppgående till 150 euro som deklarerar under importordningen, den nya särskilda ordningen, eller som en "vanlig" import.
- Vilken deklarerant som helst kan använda importdeklarationen under förutsättning att ovanstående förutsättningar är uppfyllda.
- Observera dock att deklarationen inte kan användas för import av punktskattepliktiga varor.
- Användandet av SRDS är frivilligt. Även andra importdeklarationer som kräver större datamängd kan användas för att deklarerar lågvaruförsändelser.

Exempel på data som måste anges i SRDS

- Särskilda procedurkoder (exempelvis kod för lågvärdesförsändelse)
- Angivande av lämnad summarisk införseldeklaration (om tillämpligt)
- Importör
- Säljaren av godset
- IOSS-nummer (om tillämpligt)
- Verkliga värdet på försändelsen
- Försändelsens varukod

E-handelsdirektivets effekter på tullhantering

"Vanlig" tulldeklaration, H1

- Kommer kunna användas för import av lågvärdesförsändelser.
- Användning av H1 kräver dock tre gånger så mycket data jämfört med SRDS, H7.
- Med hänsyn till den mängd lågvärdeförsändelser som deklaranter kommer behöva hantera är det i praktiken inte hållbart att importdeklarera lågvärdesförsändelser via en H1 deklARATION.

Förenklad deklARATION, SD

- Kan användas för import av lågvärdesförsändelser.
- SD är dock, liksom H1, inte anpassad för import av lågvärdesförsändelser och kräver därför betydligt mer data än SRDS.

EIDR

- Kan under särskilda förutsättningar användas för import av lågvärdesförsändelser.
- Går dock ej att använda när lågvärdesförsändelsen omfattas av importordningen.

"Vanlig" tulldeklARATION med mindre krav på data, H6

- Kan användas för import av lågvärdesförsändelser om särskilda förutsättningar är uppfyllda.
- Utgör i praktiken en H1-deklARATION med mindre krav på data.
- Är inte särskilt anpassad till import av lågvärdesförsändelser och kräver mer data än SRDS.

Disclaimer

Grant Thornton tillämpar FAR:s (Branschorganisation för revisorer, redovisningskonsulter, skatterådgivare, lönekonsulter och specialister) allmänna villkor om rådgivning och andra tjänster (2020:1), tillgängliga på www.grantthornton.se/allmannavillkorkund/.

Våra kommentarer är baserade på vår tolkning och uppfattning om gällande lagstiftning och praxis vid tidpunkten då materialet upprättats och för angivet beskattningsår. Då praxis och lagstiftning är under ständig utveckling, kan Grant Thornton inte garantera att Skatteverket eller domstol är av samma uppfattning vid en eventuell senare prövning.

Presentationen och / eller vår rekommendation är endast avsedd att användas av den angivna mottagaren och för den angivna situationen, Grant Thornton accepterar därför inte något ansvar gentemot annan som nyttjar, dra fördel av eller förlitar sig på presentationen och / eller vår rekommendation.

Grant Thornton har en obligatorisk lagstadgad rapporteringsskyldighet för vissa typer av gränsöverskridande arrangemang där vi som rådgivare utformar, marknadsför, tillhandahåller eller organiserar ett rapporteringspliktigt arrangemang för genomförande. Grant Thornton förbehåller sig rätten att bedöma om, när och vad rapporteringen ska innehålla.

Materialet får inte citeras, distribueras eller kopieras för användning utan skriftligt godkännande av Grant Thornton.