

31 Särskilda bestämmelser för elektroniska tjänster

31.1 Allmänt

Från och med den 1 juli 2003 kan en näringsidkare från ett land utanför EG använda en särskild, förenklad, ordning för redovisning och betalning av moms om han säljer elektroniska tjänster enligt 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML till någon som inte är näringsidkare i Sverige eller ett annat EG-land.

EG-rätt

Denna särskilda ordning motsvarar den särskilda ordning som föreskrivs i artikel 26c i sjätte direktivet enligt dess lydelse i direktiv 2002/38/EG. Denna beskattningsordning är dock tidsbegränsad och ska endast gälla under tre år från och med ikraftträdandet den 1 juli 2003. Avsikten är att medlemsstaterna (MS) efter denna tidsperiod ska ha kommit överens om en ordning som bygger på långtgående tekniska lösningar. I annat fall ska rådet på förslag från kommissionen förlänga den temporära ordningen. Bestämmelser avseende den särskilda ordningen finns också i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 (rådsförordningen).

Riktlinjer

Den särskilda ordningen innebär att ett EG-land ska ta in deklara-tionsuppgifter och betalningar för de andra EG-ländernas räkning. Eftersom det med anledning härav är viktigt att reglerna tolkas lika i alla MS har EG:s mervärdesskattekommitté utfärdat riktlinjer. Till riktlinjerna bifogas en tolkningsvägledning till vad som är att hänföra till elektroniska tjänster. RSV har publicerat riktlinjerna i en skrivelse 2003-04-23, dnr 3325-03/100 "Elektronisk handel – riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté den 8 januari 2003". Riktlinjerna (exklusive exemplifieringen i tabellformat) finns även återgivna i bilaga 16 i MOMSHL 2004.

Beskattningsordning för tjänster enligt 5 kap. 7 § ML

Elektroniska tjänster som tillhandahålls köpare i Sverige av säljare i ett land utanför EG ska enligt 5 kap. 7 § ML beskattas här. Om köparen är en näringsidkare är det denne som blir skattskyldig för förvärvet enligt de allmänna reglerna för förvärv av tjänster enligt 5 kap. 7 § ML. Köparen ska då redovisa moms för förvärvet i sin deklaration. Om köparen inte är en näringsidkare här i landet, t.ex. en privatperson, blir säljaren skattskyldig i Sverige. Det finns då två alternativa sätt för näringsidkaren från tredje land att redovisa

momsen. Det första alternativet innebär att säljaren följer de allmänna reglerna. Han ska då registreras här samt deklarerar och betala moms i Sverige för de omsättningar som skett till icke näringsidkare som är bosatta här. Han ska också på motsvarande sätt registreras, deklarerar och betala moms i varje annat EG-land där han har omsatt elektroniska tjänster. Det andra alternativet innebär att säljaren väljer att tillämpa den särskilda ordningen för redovisning och betalning av moms. Denna ordning är avsedd att underlätta för de skattskyldiga näringsidkarna från tredje land att fullgöra sina åligganden inom EG. Ordningen innebär att även om näringsidkaren har omsatt tjänster i flera EG-länder kan han välja att bara ha ett land som kontaktpunkt inom EG och identifiera sig där. Deklaration och betalning av moms för alla försäljningar till privatpersoner (icke näringsidkare) bosatta inom EG lämnas då till myndigheten i det landet.

Skattesats

Alla elektroniskt levererade tjänster ska beskattas med normal-skattesatsen i respektive MS. För de MS som i likhet med Sverige har reducerad skattesats för t.ex. tidningar och böcker i pappersform, innebär det att normalskattesatsen ska tillämpas när motsvarande information tillhandahålls på elektronisk väg. För Sveriges del ska således skattesatsen 25 % tillämpas på elektroniskt tillhandahållna tjänster.

Hanteringsordning

Hanteringsordningen för den särskilda beskattningsordningen är följande:

1. En näringsidkare från tredje land ansöker om att få tillämpa de särskilda ordningen i en MS, identifieringslandet.
2. Myndigheten i identifieringslandet beslutar att tillåta detta och identifierar näringsidkaren genom ett identifieringsbeslut.
3. Myndigheten tilldelar samtidigt näringsidkaren ett identifieringsnummer.
4. Myndigheten lagrar uppgifterna om företagaren i ett särskilt nationellt register.
5. Myndigheten informerar samtliga övriga MS om åtgärden.
6. Näringsidkaren från tredje land redovisar och betalar momsen till identifieringslandet.
7. Myndigheten i identifieringslandet sänder deklarationsuppgifterna vidare till övriga MS. De betalningar som avser andra MS överförs dit.

**Elektroniskt
förfarande**

Enligt bestämmelserna i rådsförordningen ska anmälan för identifiering och e-handelsdeklaration lämnas på elektronisk väg. Det samma gäller informationsutbytet mellan MS.

SKV, Stockholm

Ärenden avseende tredjelandsföretags beskattning i Sverige av tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg ska enligt arbetsordningen för SKV handläggas av SKV, Stockholm. I den fortsatta beskrivningen i detta avsnitt ska därför med SKV förstås SKV, Stockholm om inget annat särskilt anges.

31.2 Identifieringsbeslut

31.2.1 Allmänt

10 a kap. 2 § SBL

Skatteverket skall fatta ett beslut om att identifiera en icke-etablerad näringsidkare som skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt enligt bestämmelserna i detta kapitel (*identifieringsbeslut*) om *Lag (2003:664)*.

1. näringsidkaren ansöker om det,
2. mervärdesskatten avser tillhandahållanden av elektroniska tjänster,
3. tillhandahållandena skall beskattas i Sverige eller i ett annat EG-land,
4. tjänsterna tillhandahålls en person som inte är näringsidkare men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EG-land,
5. det inte redan fattats ett motsvarande identifieringsbeslut i ett annat EG-land, och
6. näringsidkaren inte är eller skall vara registrerad för mervärdesskatt i Sverige eller i ett annat EG-land. *Lag (2003:222)*.

Av 10 a kap. 2 § framgår att en icke-etablerad näringsidkare kan få redovisa och betala moms enligt den särskilda ordning som regleras i 10 a kap. SBL om vissa angivna förutsättningar är uppfyllda.

31.2.2 Ansökan

Om näringsidkaren vill tillämpa den särskilda ordningen, ska han ansöka om det hos SKV.

Elektronisk ansökan

Av artikel 29 i rådsförordningen framgår att den icke-etablerade näringsidkaren ska lämna informationen på elektronisk väg. En näringsidkare som vill identifiera sig i Sverige gör detta via ett formulär på SKV:s webbplats.

Uppgifter som ska lämnas

För att SKV ska kunna fatta ett identifieringsbeslut behövs ett antal uppgifter. I syfte att förenkla hanteringen för såväl näringsidkaren som myndigheter har antalet uppgifter inskränkts så mycket som möjligt. Vilka uppgifter som näringsidkaren ska uppge i ansökan framgår av 26 b § SBF.

31.2.3 Beslut

Om de i 10 a kap. 2 § SBL angivna förutsättningarna är uppfyllda fattar SKV ett s.k. identifieringsbeslut. Sådant beslut får endast fattas om den icke-etablerade näringsidkaren omsätter elektroniska tjänster till personer som inte är näringsidkare inom EG, t.ex.

privatpersoner eller juridiska person som inte är näringsidkare, såsom myndigheter. Definitionen av icke-etablerad näringsidkare i 1 § medför att ett identifieringsbeslut endast får omfatta näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska aktivitet eller ett fast etableringsställe inom EG och som inte är bosatta eller stadigvarande vistas inom EG. Reglerna om den särskilda ordningen för redovisning och betalning av skatt gäller således för näringsidkare från tredje land som levererar tjänster elektroniskt till framför allt privatpersoner i EG.

Ett identifieringsbeslut får enligt 10 a kap. 2 § 5 p. SBL inte fattas om näringsidkaren redan har anmält sig och blivit identifierad enligt en motsvarande särskild ordning för elektronisk handel i ett annat EG-land. Ett identifieringsbeslut får enligt 10 a kap. 2 § 6 p. SBL inte heller fattas om näringsidkaren från tredje land redan är registrerad till mervärdesskatt inom EG, eller är skyldig att registrera sig inom EG. Då ska all moms i stället redovisas enligt de allmänna reglerna. Vad gäller tjänster som levereras elektroniskt till privatpersoner, innebär detta att registrering och betalning i sådant fall ska ske i varje land där kunderna finns.

Bestämmelsen i 10 a kap. 2 § SBL motsvarar artikel 26c.B 1 samt till viss del definitionen i artikel 26c.A a i sjätte direktivet av icke-etablerad skattskyldig person.

SKV ska på elektronisk väg underrätta den skattskyldige om identifieringsbeslutet, 26 d § SBF.

10 a kap. 3 § SBL

Den som omfattas av ett identifieringsbeslut skall inte redovisa och betala mervärdesskatt enligt övriga bestämmelser i denna lag för de tjänster som beslutet avser. *Lag (2003:222).*

Den särskilda ordningen får, enligt 10 a kap. 3 § SBL, inte tillämpas av den som är registrerad eller skyldig att registrera sig för mervärdesskatt inom EG. Motsattsvis gäller också att den som är identifierad enligt den särskilda ordningen inte ska redovisa och betala moms enligt den vanliga beskattningsordning. Den som är identifierad enligt den särskilda ordningen ska därmed inte heller behandlas som ett EG-företag vad gäller förvärv inom EG. Det ska således inte vara möjligt för denna typ av näringsidkare att göra gemenskapsinterna förvärv av varor eller att köpa tjänster från EG-företag med tillämpning av den normala beskattningsordningen som gäller för handel mellan EG-företag.

Bestämmelserna om skatteombud för utländska företagare gäller inte den som väljer att använda den särskilda ordningen.

Den som använder sig av den särskilda ordningen har inte avdragsrätt i deklarationen för ingående moms. I stället återbetalas

Information till näringsidkaren

Ej tillämpa den "vanliga" ordningen

moms efter ansökan enligt reglerna för återbetalning till utländska företagare.

I det här sammanhanget kan det särskilt noteras att begreppet registrering inte ska användas i samband med den särskilda ordningen då det som avses enligt 10 a kap. är något helt annat än den registrering som enligt 3 kap. SBL sker av dem som är skattskyldiga för moms.

Bestämmelsen motsvaras av artikel 26c.A a och artikel 26c.B 1 i sjätte direktivet.

Identifierad i ett annat EG-land

10 a kap. 4 § SBL

Om den som är skattskyldig i Sverige med avseende på tjänster som omfattas av 2 § innehar ett identifieringsbeslut i ett annat EG-land, skall han redovisa och betala skatten enligt bestämmelserna i detta land. *Lag (2003:222).*

En icke-etablerad näringsidkare som levererar elektroniska tjänster till privatpersoner i Sverige (och därmed är skattskyldig här) har möjlighet att välja ett annat land än Sverige som kontaktpunkt i EG. Säljaren ska då fullgöra sina skyldigheter vad gäller redovisning och betalning av svensk moms till det landet, 10 a kap. 4 § SBL. Säljaren anses ha fullgjort sina skyldigheter i Sverige om det skett genom att en särskild ordning i det andra landet motsvarande den i 10 a kap. SBL har tillämpats. Deklarationsuppgifterna och betalningarna ska överföras av det landets myndigheter till de svenska myndigheterna. Hur detta ska gå till framgår av rådsförordningen.

Eftersom Sverige är beskattningsland för de omsättningar i Sverige som redovisas enligt den särskilda ordningen i ett annat EG-land, ska de förfaranderegler som gäller i Sverige även i vissa delar gälla för skatt som redovisas i det andra EG-landet, se 17, 19 och 21 §§.

31.2.4 Identifieringsnummer

10 a kap. 5 § SBL

När Skatteverket fattar ett identifieringsbeslut skall näringsidkaren tilldelas ett individuellt nummer (*identifieringsnummer*). *Lag (2003:664).*

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om identifieringsnumrets utformning. *Lag (2003:222).*

I samband med att ett identifieringsbeslut fattas tilldelas den som identifieras ett identifieringsnummer, 10 a kap. 5 § SBL. Identifieringsnumret inleds med bokstäverna EU, som kan betraktas som en generell landskod, vilken ska utvisa att näringsidkaren är identifierad inom EU. Efter bokstäverna följer nio siffror, varav de tre första är en numerisk landskod för identifikationslandet. Se vidare bilaga 7.

Identifieringsnumret är utformat på ett sådant sätt att det inte ska kunna förväxlas med ett vanligt momsregistreringsnummer/ VAT-nummer och kunna utnyttjas för att göra skattefria förvärv inom EG. Numret är inte heller tillgängligt via VIES.

SKV får enligt 26 c § SBF meddela närmare föreskrifter om utformningen av identifieringsnumret. Av arbetsordningen för SKV framgår att det är huvudkontoret som har föreskrifträtten.

Information till näringsidkaren

Näringsidkaren ska på elektronisk väg underrättas om tilldelat identifieringsnummer, 7 § SBF.

Bestämmelsen motsvarar artikel 26c.B 3 i sjätte direktivet.

31.2.5 Ändringsanmälan och återkallelse av identifieringsbeslut

Ändringsanmälan

10 a kap. 6 § SBL

Om en näringsidkares verksamhet har ändrats på ett sådant sätt att han inte längre får omfattas av ett identifieringsbeslut eller om verksamheten har upphört, skall näringsidkaren underrätta Skatteverket om ändringen. Detsamma gäller om något annat förhållande som har tagits upp i en ansökan om identifiering har ändrats. *Lag (2003:664)*.

Sedan identifiering skett, ska näringsidkaren underrätta SKV om eventuella förändringar av de uppgifter som lämnats, 10 a kap. 6 § SBL. SKV ska också underrättas om verksamheten förändras eller upphör så att den särskilda ordningen inte längre får tillämpas.

Återkalla beslut

10 a kap. 7 § SBL

Skatteverket skall fatta ett beslut om att återkalla ett identifieringsbeslut om näringsidkaren *Lag (2003:664)*.

1. anmäler att han inte längre tillhandahåller elektroniska tjänster eller det på annat sätt kan antas att denna verksamhet har upphört,
2. inte längre uppfyller de övriga krav som anges i 2 §, eller
3. vid upprepade tillfällen har brutit mot bestämmelserna i detta kapitel. *Lag (2003:222)*.

När den skattskyldige blivit identifierad enligt den särskilda ordningen, består identifieringen tills SKV beslutar att den ska upphöra. SKV ska, enligt 10 a kap. 7 § SBL, återkalla ett beslut om identifiering i följande fall:

- när näringsidkaren anmäler att han inte längre tillhandahåller elektroniska tjänster eller när det på annat sätt kan antas att hans verksamhet avslutats,
- när han inte uppfyller kraven för att få använda den särskilda ordningen, eller
- när han när han missköter sig och vid upprepade tillfällen underlåter att följa reglerna i den särskilda ordningen.

Beslutet kan omprövas av SKV och överklagas till allmän förvaltningsdomstol enligt reglerna i 15 och 16 §§ och 18 §.

Se även MOMSHL 2004 bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 2003 punkten 3.

31.2.6 Information till övriga EG-länder

När SKV har identifierat en näringsidkare enligt den särskilda ordningen och tilldelat honom ett identifieringsnummer ska uppgifterna sändas vidare till övriga EG-länder inom 10 dagar från utgången av den månad då informationen mottogs. Informationen ska sändas på elektronisk väg, artikel 29.2 i rådsförordningen. SKV ska också utan dröjsmål på elektronisk väg informera övriga EG-länder om en näringsidkare stryks ur identifieringsregistret, artikel 29.3 i rådsförordningen.

Den stat som näringsidkaren valt att identifiera sig i är endast en kontaktpunkt, en förmedlare av uppgifter och betalningar. Det är fortfarande de länder där omsättningarna sker, dvs. konsumtionsländerna, som är beskattningsländer för dessa omsättningar. Det är därför viktigt att alla uppgifter som kommer in från näringsidkaren snabbt sänds vidare till respektive konsumtionsland.

31.3 Redovisning och betalning

31.3.1 Redovisning

E-handelsdeklaration

10 a kap. 8 § SBL

En näringsidkare som omfattas av ett identifieringsbeslut skall för varje redovisningsperiod lämna en e-handelsdeklaration.

En e-handelsdeklaration skall lämnas även om näringsidkaren inte har någon mervärdesskatt att redovisa för perioden. *Lag (2003:222)*.

Av bestämmelsen i 10 a kap. 8 § SBL framgår att moms ska redovisas i en e-handelsdeklaration. Därmed menas enligt definitionen i 1 § en sådan skattedeklaration som är avsedd för redovisning av moms enligt bestämmelserna i detta kapitel. Av kontrollskäl ska en e-handelsdeklaration lämnas för varje redovisningsperiod, även om någon omsättning inte förekommit och det därför inte finns någon skatt att redovisa. Bestämmelsen motsvarar därmed vad som gäller för momsredovisning i skattedeklarationer i Sverige, jfr 10 kap. 13 § SBL.

Redovisningsperiod

10 a kap. 9 § SBL

En redovisningsperiod omfattar ett kalenderkvartal. *Lag (2003:222)*.

Av 10 a kap. 9 § SBL framgår att redovisningsperioden är ett kalenderkvartal.

Uppgifter i deklARATIONEN

10 a kap. 10 § SBL

En e-handelsdeklaration skall ta upp

1. identifieringsnumret,
2. följande uppgifter för Sverige eller varje annat EG-land där tillhandahållanden av elektroniska tjänster skall beskattas:
 - a) det sammanlagda värdet, exklusive mervärdesskatt, av ersättningarna för dessa tjänster under redovisningsperioden,
 - b) det sammanlagda beloppet av mervärdesskatten på tjänsterna, och
 - c) tillämplig skattesats, samt
3. det sammanlagda beloppet av den mervärdesskatt som skall betalas för redovisningsperioden. *Lag (2003:222).*

I 10 a kap. 10 § SBL anges vilka uppgifter e-handelsdeklarationen ska innehålla. Eftersom det endast ska lämnas en deklARATION per period för alla e-handelsomsättningar inom EG, måste den innehålla uppgifter om omsättningar i alla EG-länder. För varje EG-land ska därför anges dels det sammanlagda värdet (exklusive moms) av elektroniska tjänster som tillhandahållits till köpare i detta land, dels det sammanlagda beloppet av skatten på dessa omsättningar, dels tillämplig skattesats i landet. Till skillnad mot redovisningen i skattedeklarationen ska det exakta momsbeloppet anges. Det är alltså inte tillåtet att avrunda momsbeloppen i en e-handelsdeklARATION till heltal. Se MOMSHL 2004 bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 2003 punkten 6.

Deklarationen ska dessutom innehålla näringsidkarens identifieringsnummer i Sverige och det totala skattebelopp som ska betalas för alla omsättningar inom EG. Fler uppgifter har inte ansetts behövliga. Genom identifieringsnumret kan man få fram de andra identifieringsuppgifter som näringsidkaren lämnat vid identifieringen, eftersom de enligt artikel 31 i rådsförordningen ska sparas av medlemsstaterna. Deklarationen kommer därmed att innehålla färre uppgifter än vad en skattedeklaration gör enligt 10 kap. 17 § SBL. En orsak till detta är att EG-länderna har velat förenkla hanteringen så mycket som möjligt för de näringsidkare i tredje land som ska redovisa moms i EG utan att vara etablerade här.

Valuta

10 a kap. 11 § SBL

Belopp som redovisas i en e-handelsdeklaration skall anges i euro.

Om de tillhandahållna tjänsterna har fakturerats i en annan valuta, skall beloppet räknas om till euro. Omräkningen skall göras enligt den växelkurs som offentliggjorts av Europeiska centralbanken för den sista dagen i redovisningsperioden, eller, om någon kurs inte har offentliggjorts för den dagen, enligt den växelkurs som offentliggörs närmast därefter. *Lag (2003:222).*

Av artikel 26c.B 6 i sjätte direktivet framgår att deklARATION ska göras i euro och att betalning ska göras till ett bankkonto i euro. De länder som inte har euro som nationell valuta, får dock begära att den nationella valutan ska tillämpas i stället. Även om Sverige inte är med i det europeiska valutasamarbetet ska euro tillämpas i

detta sammanhang enligt 10 a kap. 11 § SBL.

I bestämmelsen anges också hur omräkning ska ske till euro för de fall försäljning skett i annan valuta.

När deklarationen ska lämnas

10 a kap. 12 § SBL

En e-handelsdeklaration skall ha kommit in till Skatteverket senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång. *Lag (2003:664).*

Av 10 a kap. 12 § framgår ett e-handelsdeklarationen ska ha inkommit till SKV senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång.

Bestämmelsen motsvarar artikel 26c.B 5 första stycket andra meningen i sjätte direktivet.

Deklaration i rätt tid

10 a kap. 13 § SBL

Om en e-handelsdeklaration har lämnats, anses ett beslut om mervärdesskatten ha fattats i enlighet med deklarationen. Detsamma gäller i fråga om en deklaration som har lämnats till myndighet i ett annat EG-land i enlighet med de motsvarande bestämmelser som gäller i detta land. *Lag (2003:222).*

I 10 a kap. 13 § SBL anges att när en e-handelsdeklaration lämnas in, anses skatten beslutad i enlighet med redovisningen i deklarationen. Det gäller även när motsvarande deklaration lämnats till en skattemyndighet i ett annat EG-land. Detta innebär att SKV inte aktivt behöver fatta ett beskattningsbeslut när en e-handelsdeklaration kommer in, jfr vad som anges i 11 kap. 16 § SBL för skattedeklarationer.

31.3.2 Betalning

10 a kap. 14 § SBL

Mervärdesskatt som skall redovisas i en e-handelsdeklaration skall ha betalats till Skatteverket senast den dag då deklarationen skall ha kommit in enligt 12 §.

Inbetalning skall göras genom insättning på Skatteverkets särskilda konto i euro för skatteinbetalningar som görs enligt detta kapitel. Skatten anses ha betalats den dag då betalningen har bokförts på kontot. *Lag (2003:664).*

Skatten ska ha betalats senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång, dvs. senast samtidigt som deklarationen ska ha kommit in till SKV, 10 a kap. 14 § SBL. Den ska betalas till ett särskilt konto i euro hos SKV. Skatten anses betald samma dag den bokförs på verkets konto (jfr bestämmelsen i 16 kap. 3 § SBL som avser andra skatteinbetalningar).

Bestämmelsen motsvarar i huvudsak artikel 26c.B 7 första och andra meningarna i sjätte direktivet.

31.3.3 Återbetalning

Ingen återbetalning i e-handelsdeklarationen

Näringsidkare som använder den särskilda ordningen har ingen avdragsrätt för ingående moms i deklarationen. I stället finns möjlighet att begära återbetalning av momsen enligt det förfarande som gäller för återbetalning av moms till utländska företagare (se artikel 26c.8 i sjätte direktivet).

Orsakerna till att bestämmelserna konstruerats på det sättet är flera. Det har befarats att systemet skulle kunna komma att användas för skattebedrägerier om det fanns möjligheter till återbetalning av ingående moms genom en lämnad deklaration. Dessutom har det antagits att de näringsidkare som kommer att använda den särskilda ordningen normalt inte har större summor att återfå eftersom de är etablerade i tredje land och tillhandahåller sina tjänster elektroniskt. Det normala torde vara att de inte har några utgifter för ingående moms inom EG. Systemet med en gemensam deklaration skulle dessutom försvåras om avdrag medgavs för ingående moms som betalats i de olika länderna. Det skulle krävas fler uppgifter i deklarationen och större kontrollinsatser.

Återbetalning från SKV, Särskilda skattekontoret

Återbetalning av moms ska ske enligt de förfaranderegler som tillämpas för återbetalning till utländska företagare. För sådan moms som den icke-etablerade näringsidkaren har erlagt i Sverige får han alltså ansöka om att återfå från SKV, Särskilda skattekontoret.

Den valda återbetalningordningen innebär att näringsidkaren får ansöka om återbetalning i varje land där han haft utgifter för ingående moms. Ansökan och återbetalning sker alltså utanför den särskilda ordningen.

31.3.4 Information till övriga EG-länder

Deklarationsuppgifter

När deklarationsuppgifterna har inkommit till myndigheten i en identifieringsstat, ska de sändas vidare till behöriga myndigheter i övriga EG-länder. Detta ska ske senast tio dagar efter utgången av den månad då deklarationen mottogs, vilket framgår av artikel 30 i rådsförordningen.

De uppgifter som identifieringsstaten får in från näringsidkarna vad gäller identifieringen och deklarationerna ska lagras i en elektronisk databas för att kunna användas vid skattekontroller. Detta framgår av artikel 31 i rådsförordningen.

Betalning

Den som omfattas av ett identifieringsbeslut ska betala hela skatten till den stat i vilken han är identifierad enligt den särskilda ordningen. När myndigheten i identifieringsstaten fått in betalningen ska de betalningar som avser andra EG-länder överföras

dit. Det ska enligt artikel 32 i rådsförordningen ske senast tio dagar efter utgången av den månad då betalningen mottogs. Myndigheterna i de olika EG-länderna ska informera varandra om vilka konton pengarna ska sättas in på, artikel 33 i rådsförordningen.

Det kan förekomma att en icke-etablerad näringsidkare betalar in ett lägre belopp än han deklarerat. Av artikel 32 andra stycket i rådsförordningen framgår att det då ska ske en proportionering. Den kontaktstat där den skattskyldige är identifierad ska fördela inkommen betalning på de belopp som deklarerats samt informera berörda konsumtionsstater om att så skett.

Exempel

Om den skattskyldige t.ex. har deklarerat skatt med 100 euro till land A, 200 euro till land B och 300 euro till land C, men bara betalat totalt 300 euro, blir fördelningen 50 euro till land A, 100 euro till land B och 150 euro till land C. Skulle ytterligare betalning inflyta för samma period, ska en proportionering göras även av det beloppet.

Av riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté framgår hur återbetalning av överskjutande belopp ska ske då en näringsidkare betalat in ett för högt belopp. Se MOMSHL 2004 bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 2003 punkten 4.

31.4 Omprövning

31.4.1 På initiativ av den skattskyldige eller SKV

10 a kap. 15 § SBL

Skatteverket skall ompröva ett beslut i fråga om identifiering enligt 2 § eller ett beslut om återkallelse enligt 7 § av ett identifieringsbeslut om den näringsidkare som beslutet gäller begär det eller om det finns andra skäl.

Den som vill begära omprövning får göra detta på elektronisk väg. Begäran skall ha kommit in till Skatteverket senast tre veckor från den dag då beslutet meddelades. *Lag (2003: 664)*.

Bestämmelserna i 21 kap. 3 § gäller också för fråga enligt första stycket som avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol. *Lag (2003: 222)*.

I 10 a kap. 15 § SBL regleras möjligheten till omprövning av de beslut som rör rätten att redovisa skatten enligt den särskilda ordningen. Ett identifieringsbeslut får omprövas på begäran av näringsidkaren eller om det finns andra skäl (jfr 21 kap. 1 § SBL). Det kan således även ske på SKV:s eget initiativ. Omprövning kan också begäras av ett beslut enligt 7 § att återkalla ett identifieringsbeslut.

Begäran om omprövning ska lämnas på elektronisk väg.

31.4.2 Tidsfrister

Den skattskyldige

Begäran om omprövning av ett identifieringsbeslut ska ha kommit in senast tre veckor från den dag då beslutet för vilket omprövning begärs har meddelats.

Skatteverket

10 a kap. 16 § SBL

Om Skatteverket självmant omprövar ett beslut som avses i 15 § första stycket, skall beslut meddelas senast tre veckor från den dag då det omprövade beslutet meddelades.

Ett omprövningsbeslut som är till fördel för den som beslutet gäller får meddelas även efter denna tid, om det av material som är tillgängligt för Skatteverket framgår att det beslut som omprövas är felaktigt. *Lag (2003:664)*.

I de fall SKV självmant omprövar ett identifieringsbeslut eller återkallelse av ett sådant beslut ska omprövningsbeslutet, enligt 10 a kap. 16 § SBL, ha meddelats senast tre veckor från den dag det omprövade beslutet meddelades.

Ett omprövningsbeslut som är till näringsidkarens fördel får på initiativ av SKV meddelas även efter denna tid om det av det material som är tillgängligt för verket framgår att det ursprungliga beslutet är felaktigt (jfr 21 kap. 8 § andra stycket SBL).

31.4.3 Övriga förfarandebestämmelser vid omprövning

10 a kap. 17 § SBL

Bestämmelserna om omprövning i 21 kap. 1, 3–6 och 8–14 §§, 15 § första stycket samt 16–20 §§ gäller även för beskattningsbeslut avseende skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som redovisas enligt bestämmelserna i detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land. *Lag (2003:222)*.

I 10 a kap. 15 § SBL finns hänvisningar till vissa bestämmelser om omprövning i 21 kap. Bestämmelserna kommer att gälla sådan skatt för vilken skattskyldighet föreligger i Sverige, dvs. i de fall tjänsten enligt 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML är omsatt inom landet. De kommer således dels att gälla sådan svensk moms som redovisas i en e-handelsdeklaration som lämnas här, dels sådan svensk moms som redovisas i en motsvarande e-handelsdeklaration hos ett annat EG-land.

31.5 Överklagande

Vem som får överklaga

10 a kap. 18 § SBL

Beslut av Skatteverket i fråga om identifiering enligt 2 § eller beslut om återkallelse enligt 7 § av ett identifieringsbeslut får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den som beslutet gäller eller av det allmänna ombudet hos Skatteverket. *Lag (2003:664)*.

Överklagandet skall ha kommit in senast tre veckor från den dag då det överklagade beslutet meddelades.

Särskilda bestämmelser för elektroniska tjänster, **Avsnitt 31** 429

Bestämmelserna i 22 kap. 1 § första stycket andra meningen, 2 § 2, 6 § första stycket samt 13 § gäller också för beslut som avses i första stycket. *Lag (2003:222)*.

Av 10 a kap. 18 § 2–3 st. SBL framgår att ett beslut som avser identifiering eller återkallelse av identifieringsbeslut får överklagas. Överklagande får göras av den icke-etablerade näringsidkaren som beslutet gäller eller av det allmänna ombudet (AO) hos SKV.

Tidsfrist

Ett överklagande ska ha kommit in senast tre veckor från den dag då det överklagade beslutet meddelades.

Hänvisningar till 22 kap. SBL

I 10 a kap. 18 § 3 st. SBL finns hänvisningar till vissa bestämmelser i 22 kap. SBL som ska gälla även i dessa fall.

Övriga överklagandebestämmelser

10 a kap. 19 § SBL

Bestämmelserna om överklagande i 22 kap. 1 § första stycket, 2–4 §§, 6 § första stycket samt 7, 9, 11 och 13 §§ gäller även för beskattningsbeslut avseende skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som redovisas enligt bestämmelserna i detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land. *Lag (2003: 222)*.

I 10 a kap. 19 § SBL finns hänvisningar till vissa bestämmelser i 22 kap. SBL om överklagande som även ska gälla beskattningsbeslut avseende moms som ska tas ut enligt ML och som har redovisats enligt bestämmelserna i 10 a kap. SBL eller motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land.

31.6 Tillämpning av bestämmelser i andra kapitel i SBL

10 a kap. 20 § SBL

I fråga om identifiering enligt 2 § och återkallelse enligt 7 § av ett identifieringsbeslut gäller, utöver bestämmelserna i detta kapitel, endast följande bestämmelser i denna lag: 1 kap. 1 och 3 §§, 2 kap. 5 och 6 §§ samt 7 § första stycket samt 23 kap. 5, 6, 8 och 9 §§. *Lag (2003:222)*.

I 10 a kap. 20 § SBL anges vilka andra regler i SBL som ska tillämpas även för beslut i fråga om identifiering eller återkallelse av identifieringsbeslut.

10 a kap. 21 § SBL

I fråga om redovisning av mervärdesskatt enligt bestämmelserna i detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land gäller, utöver bestämmelserna i detta kapitel, endast följande bestämmelser i denna lag: 1 kap. 1 och 3 §§, 2 kap. 5 och 6 §§ samt 7 § första stycket, 10 kap. 37 §, 11 kap. 1, 2 och 20 §§, 12 kap. 6 och 7 §§, 12 § första stycket och 13 §, 13 kap. 1 § första stycket, 14 kap. 1 §, 2 § första stycket och 4–8 §§, 16 kap. 6 § andra stycket första meningen samt tredje och fjärde styckena samt 13 §, 17 kap. 2, 3 och 8–11 §§, 18 kap. 8 och 9 §§ samt 10 § andra stycket, 20 kap. 1–5 §§ och 7 § samt 23 kap. 5–9 §§. *Lag (2003:222)*.

I 10 a kap. 21 § SBL anges vilka övriga regler i SBL som ska tillämpas när svensk moms redovisas enligt bestämmelserna i detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land.

10 a kap. 22 § SBL

Om Skatteverket begär det, skall näringsidkaren göra sådant underlag som avses i 14 kap. 2 § första stycket tillgängligt på elektronisk väg för verket. Underlaget skall bevaras i tio år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser utfördes. *Lag (2003:664)*.

Underlaget skall bevaras i tio år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser utfördes. *Lag (2003:222)*.

Underlag

I 10 a kap. 22 § 1 st. SBL hänvisas till reglerna i 14 kap. 2 § 1 st. SBL. Där stadgas att den skattskyldige ska se till att det finns underlag för fullgörandet av deklarations- och uppgiftsskyldigheten. Den skattskyldige ska även se till att det finns underlag för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen. Om SKV begär det, ska den skattskyldige göra underlaget tillgängligt på elektronisk väg för SKV.

Arkivering

Av 10 a kap. 22 § 2 st. SBL framgår att underlaget ska bevaras i tio år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser utfördes.

Bestämmelsen motsvarar artikel 26c.B 9 i sjätte direktivet.