

Alfred Streng, ED, PD, JD, Vasa

Förändringar i mervärdesskattelagen

1 Inledning

Riksdagen stadfäste regeringens proposition avseende förslag till lagar om ändring av mervärdesskattelagen, lagen om undantag för landskapet Åland i fråga om mervärdesskatte- och accislagstiftningen och 15 § i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ (RP 18/2021 rd) den 7 maj 2021 och lagarna trädde i kraft den 1 juli 2021.¹ I och med lagarna genomfördes EU-direktiven om distanshandel vilka medförde ändringar i mervärdesskattedirektivet.²

Syftet med lagändringarna är att förenkla de rådande momsskyldigheterna och minska på den administrativa bördan för företag som bedriver gränsöverskridande näthandel. Denna typ av handel har under de senaste åren ökat kraftigt mellan medlemsstaterna och mellan medlemsstaterna och tredje länder. Målsättningarna har även varit att förbättra den inre marknadens funktion, företagens konkurrenskraft samt säkerställa effektiviteten vid uppbörden av mervärdesskatt.

2 Distansförsäljning av varor och försäljningsland

Mervärdesskattelagen (1501/1993) har inte innehållit några specifika definitioner av begreppet distansförsäljning, utan de blev definierade i bestämmelserna om tillämpningsområdet för försäljningsland i 63 a och 63 b §. I och med ändringarna av mervärdesskattelagen infördes i 19 a § definitioner på *gemenskapsintern distansförsäljning* och *distansförsäljning av varor som importerats*.

Genom det s.k. e-handelspaketet infördes dessa definitioner av gemenskapsintern distansförsäljning av varor samt distansförsäljning av varor importerade från ett tredjeteritorium eller ett tredjeland i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG. Europeiska unionens råd kom i december 2017 överens om det s.k. e-handelspaketet.

¹ Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av mervärdesskattelagen, lagen om undantag för landskapet Åland i fråga om mervärdesskatte- och accislagstiftningen och 15 § i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ, RP 18/2021 rd.

² Rådets direktiv (EU) 2017/2455 av den 5 december 2017 om ändring av direktiven 2006/112/EG och 2009/132/EG vad gäller vissa skyldigheter på mervärdesskatteområdet för tillhandahållanden av tjänster och distansförsäljning av varor och rådets direktiv (EU) 2019/1995 av den 21 november 2019 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller bestämmelserna om distansförsäljning av varor och vissa inhemska leveranser av varor.

Paketet består av ändringar i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet), rådets direktiv 2009/132/EG av den 19 oktober 2009 om tillämpningsområdet för artikel 143 b och c i direktiv 2006/112/EG vad gäller befrielse från mervärdesskatt vid slutlig import av vissa varor (direktiv 2009/132/EG), förordning 904/2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (förordningen om administrativt samarbete) och genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (genomförandeförordningen).³

Med *gemenskapsintern distansförsäljning* av varor avses enligt 19 a § 1 mom. försäljning där säljaren eller någon annan för säljarens räkning transporterar varor till köparen från en medlemsstat till en annan. Med *distansförsäljning av varor som importeras* avses å sin sida enligt 19 a § 2 mom. försäljning där säljaren eller någon annan för säljarens räkning transporterar varor från en stat utanför gemenskapen till en köpare i någon medlemsstat. Enligt 19 a § 3 mom. anses en vara transporterad av säljaren eller i säljarens ställe också när säljaren indirekt deltar i transporten av varan.⁴

I 19 a § 4 mom. infördes vissa avgränsningar av begreppen *distansförsäljning av varor*. Avgränsningarna motsvarar de avgränsningar som gjordes i de tidigare 63 a § 2 och 5 mom. och i 63 b § 2, 3 och 7 mom. gällande försäljningslandet vid distansförsäljning. Distansförsäljning av varor är det enbart fråga om, ifall köparen av varan är en person vars anskaffning inte utgör gemenskapsintern anskaffning. Till skillnad från de föregående bestämmelserna, räknas här explicit upp vem som kan vara köpare. Därtill förutsätts det att varan inte är ett nytt transportmedel och att säljaren inte installerar eller monterar varorna i den medlemsstat där transporten avslutas. På försäljning av varor på vilka det i Finland eller i någon annan medlemsstat tillämpas förfaranden som gäller begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter eller motsvarande förfaranden, tillämpas inte bestämmelserna om distansförsäljning. Likaledes tillämpas inte bestämmelserna heller på försäljning av el, sådan gas som levereras genom ett naturgasnät som finns inom unionens territorium eller genom ett

³ Se Rådets direktiv (EU) 2017/2455 av den 5 december 2017 om ändring av direktiv 2006/112/EG och direktiv 2009/132/EG vad gäller vissa skyldigheter på mervärdesskatteområdet för tillhandahållande av tjänster och distansförsäljning av varor, rådets förordning (EU) 2017/2454 av den 5 december 2017 om ändring av förordning (EU) nr 904/2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri samt rådets genomförandeförordning (EU) 2017/2459 av den 5 december om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

⁴ Se RP 18/2021 rd, s. 103–104.

nät som är anslutet till ett sådant naturgasnät samt värme och kyla som levereras genom ett nät för värme och kyla.

I den ändrade 63 a § föreskrivs om *varors försäljningsland*. I motsats till den tidigare lydelsen av bestämmelsen, finns i den ändrade paragrafen bestämmelser om försäljningsland i alla situationer vid distansförsäljning av varor, så att ingen annan egentlig bestämmelse om försäljningsland krävs. Gemenskapsintern distansförsäljning sker i Finland om transporten av varan till köparen avslutas i Finland. Distansförsäljning av varor som importeras där importen sker i någon annan medlemsstat sker i Finland, om transporten av varan till köparen avslutas i Finland.

Den tidigare 63 a § omfattade inte sådan försäljning av varor som importeras från en stat utanför gemenskapen till en importmedlemsstat. Försäljningslandet bestämdes enligt 63 §. Det nya begreppet distansförsäljning av varor som importeras omfattar också sådan försäljning, som därmed även hör till tillämpningsområdet för bestämmelsen om försäljningsland i 63 a §. Sådan försäljning sker i Finland enligt 63 a § 3 mom. enbart om försäljaren använder den särskilda ordningen för distansförsäljning av varor som importeras vilken gäller försäljning av varor som ingår i försändelser värda högst 150 euro. Till övriga delar tillämpas 63 §. Försäljningarna beskattas i transportens destinationsmedlemsstat oavsett mängden distansförsäljning i medlemsstaten. Det tidigare tröskelvärdet 35 000 euro på försäljning avskaffades.⁵

Tröskelvärdet på 10 000 euro som gällde försäljningslandet för radio- och televisionstjänster, elektroniska tjänster och teletjänster enligt de tidigare bestämmelserna, utvidgades enligt ändringarna till att gälla försäljningslandet för distansförsäljning av varor och vissa tjänster för små företag inom hela Europeiska unionen och överfördes till 69 m §.

Tröskelvärdet innebär att gränsöverskridande transaktioner upp till tröskelnivån beskattas i säljarens land, medan de som överskrider tröskeln beskattas i köparnas länder. Tröskelvärdet gäller både för unionsintern distansförsäljning av varor och för elektroniska tjänster och för alla sådana transaktioner som ett företag gör. Tröskelvärdet tillämpas alltså för den beskattningsbara personens totala försäljning av de aktuella varorna och tjänsterna till alla medlemsstater, och inte per medlemsstat. Tröskelvärdet är frivillig att tillämpa för de beskattningsbara personerna, vilket innebär att de kan välja att omsättningarna ska beskattas i köparnas länder.⁶

⁵ Se RP 18/2021 rd, s. 13–14.

⁶ Se även svenska regeringens proposition 2019/20:122, Ändrade mervärdesskatteregler vid e-handel mellan företag och konsumenter, s. 56–58.

En förutsättning för att tillämpa bestämmelsen i fråga är att säljaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller sitt fasta driftsställe i endast en medlemsstat. Om det årliga värdet på distansförsäljningen av varorna och tjänsterna inom EU inte överstiger tröskelvärdet, är försäljningslandet det land där säljaren befinner sig eller för distansförsäljningen av varornas del det medlemsland där transporten inleds. Ifall tröskelvärdet överskrids under något kalenderår, tillämpas inte bestämmelsen från och med tidpunkten i fråga. Från och med den tidpunkt då tröskelvärdet överskrids bör säljaren tillämpa den normala bestämmelsen om försäljningsland. För företag är det numera frivilligt att tillämpa denna specialbestämmelse. Valet att låta bli att tillämpa bestämmelsen är i kraft åtminstone två år.⁷

3 Skyldigheter för digitala plattformar

En betydande del av distansförsäljningen av varor förverkligas genom att använda marknadsplatser, plattformar, portaler eller motsvarande elektroniska gränssnitt. Näringsidkare som genom att använda sig av elektroniska gränssnitt gör en annan näringsidkares försäljning av varor möjlig, omfattas nu också av mervärdesbeskattningen. En upprätthållare av elektroniska gränssnitt anses enligt 19 b § i mervärdesskattelagen i två situationer ha köpt varor av deras försäljare och sålt dem till deras köpare. Upprätthållaren är därmed skattskyldig för denna försäljning.⁸ Denna bestämmelse motsvarar artikel 14.2a i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG.

Bestämmelsen i fråga innebär att beskattningsbara personer som möjliggör leverans av varor inom EU från beskattningsbara personer som är etablerade utanför EU till någon som inte är en beskattningsbar person genom användning av elektroniska gränssnitt (plattformsföretag), ska anses ha förvärvat och omsatt varorna. Av första stycket framgår att den omsättning som plattformsföretaget ska anses ha gjort kan vara en unionsintern distansförsäljning av varor eller annan omsättning av varor inom ett EU-land till en icke beskattningsbar person. Det rör sig alltså i detta fall om varor som redan befinner sig i EU, till exempel varor i lager. Det finns ingen begränsning för varans värde. Vidare krävs att plattformsföretaget möjliggör försäljningen genom användning av ett elektroniskt gränssnitt.⁹

I den ändrade 63 b § i mervärdesskattelagen föreskrivs om när en näringsidkare i en situation som avses i 19 b § för en annan näringsidkare möjliggör försäljning via

⁷ Se RP 18/2021 rd, s. 14.

⁸ Se RP 18/2021 rd, s. 25.

⁹ Se även svenska regeringens proposition 2019/20:122, Ändrade mervärdesskatteregler vid e-handel mellan företag och konsument, s. 116–117.

ett elektroniskt gränssnitt, ska den förstnämnda näringsidkarens försäljning till slutkunden anses vara försäljning av varor som transporteras. Denna bestämmelse behövs för att klargöra fastställandet av försäljningsland.¹⁰ Samma transport kan hänföras till endast en försäljning. Transporten ska inte anses som den andra näringsidkarens försäljning enligt 19 b § till den näringsidkare som möjliggör försäljningen. Denna försäljning är således inte distansförsäljning och försäljningslandet fastställs enligt 63 § 1 mom. i mervärdesskattelagen.

Bestämmelsen om skattskyldigheten för elektroniska gränssnitt gäller i första hand distansförsäljning av sådana varor som ingår i försändelser vars verkliga värde uppgår till högst 150 euro. Sådana varor anses vara sålda av upprätthållaren av ett elektroniskt gränssnitt oberoende av om näringsidkaren som säljer varorna via gränssnittet är etablerad inom eller utanför gemenskapen. I en sådan situation sker försäljningen från den egentliga försäljaren till upprätthållaren av gränssnittet utanför EU:s område och EU:s mervärdesskatte regler blir inte tillämpliga i den situationen.

För det andra gäller bestämmelsen försäljning av varor via elektroniska gränssnitt från en näringsidkare som inte är etablerad inom EU till någon annan än en näringsidkare inom EU. Fråga är här närmast om försäljning från en näringsidkare utanför EU av varor som finns i lager inom EU via elektroniska gränssnitt till köpare inom EU. Till denna del gäller bestämmelsen också försäljning inom en medlemsstat. En näringsidkarens försäljning via elektroniskt gränssnitt till upprätthållaren av det elektroniska gränssnittet sker inom EU, men är befriad från skatt enligt den nya 60 b §. Genom bestämmelsen undviker man risken att en säljare som inte är etablerad inom gemenskapen inte betalar mervärdesskatt för sin försäljning till upprätthållaren av ett elektroniskt gränssnitt och upprätthållaren av det elektroniska gränssnittet ändå får dra av den mervärdesskatt som ingår i inköpspriset. Den egentliga säljaren har enligt det ändrade 131 § 1 mom. rätt att få återbäring för den skatt som inkluderats i ett förvärv av en vara eller tjänst, om förvärvet har samband med verksamhet som är skattefri.

Skyldigheten att betala skatt både vad gäller den egentliga säljarens försäljning och den försäljning som upprätthållaren av det elektroniska gränssnittet utför, uppkommer enligt den nya 16 b § då köparens betalning har godkänts. Försäljningar som den egentliga säljaren och upprätthållaren av det elektroniska gränssnittet genomför sker samtidigt på basis bestämmelsen. Skatten hänförs i sådana situationer till den kalendermånad under vilken skyldigheten att betala skatt har uppstått. I genomförandeförordningen (EU) 2019/2026 definieras närmare den tidpunkt då köparens betalning anses godkänd. Där framgår att med tidpunkten när betalningen

¹⁰ Se även S. Anttila, *Etämyynnin arvonlisäverotusta koskeva uudistus*. Verotus 3/2021, s. 329–330.

har godkänts avses den tidpunkt då betalningsbekräftelsen, meddelandet om betalningsgodkännande eller ett betalningsåtagande från kunden tagits emot av den leverantör som säljer varor via det elektroniska gränssnittet eller för dennes räkning, oavsett när den faktiska utbetalningen görs, beroende på vilket som inträffar först. Denna bestämmelse är direkt tillämplig i medlemsstaterna och ska inte genomföras i nationell rätt.¹¹

Enligt genomförandeförordningen (EU) 2019/2026 avses med möjliggörande användning av elektroniska gränssnitt att kunder och säljare som tillhandahåller varor för försäljning via ett elektroniskt gränssnitt finner varandra, och därigenom överläts varor via ett gränssnitt. Med detta avses att försäljningen av varor från säljare till köpare bedrivs och avslutas med hjälp av näringsidkare som upprätthåller elektroniska gränssnitt. En näringsidkare anses enligt genomförandeförordningen inte möjliggöra försäljning av varor, om denne inte ställer allmänna villkor som ska tillämpas på överlåtelsen av varor, inte deltar i uttagandet av betalning från kunder och inte deltar i beställning eller leverans av varor. Alla dessa villkor ska uppfyllas för att näringsidkaren inte ska anses möjliggöra försäljning av varor.¹²

Bestämmelsen om skattskyldighet för elektroniska gränssnitt tillämpas inte på aktörer som endast tillhandahåller behandling av betalningar som gäller överlåtelse av varor, att förteckna eller göra reklam för varor eller som endast styr eller överför kunder till andra elektroniska gränssnitt utan att desto mera ta del i överlåtelsen. Inte heller i sådana situationer då elektroniska gränssnitt varken direkt eller indirekt fastställer något av de allmänna villkoren för leverans av varor eller då elektroniska gränssnitt varken direkt eller indirekt medverkar till godkännande av debitering av kund för betalningar som gjorts. Genomförandeförordningen innehåller också en bestämmelse om ansvaret för upprätthållaren av det elektroniska gränssnittet i situationer då de uppgifter som säljaren anger är felaktiga.¹³

I den nya 209 u § föreskrivs om bokföringsskyldigheten för upprätthållare av elektroniska gränssnitt. Upprätthållarna ska ha tillräckligt detaljerad bokföring över försäljningarna så att de medlemsstater där försäljningarna sker kan verifiera att mervärdesskatten har redovisats korrekt. Bestämmelsen gäller alla näringsidkare som genom att använda en marknadsplats, plattform, portal eller ett motsvarande elektroniskt gränssnitt möjliggör försäljning av en annan näringsidkares varor eller tjänster till andra än näringsidkare inom gemenskapen, dvs. även andra än de

¹¹ Se genomförandeförordningen (EU) 2019/2026 och svenska regeringens proposition 2019/20:122, s. 78.

¹² Se genomförandeförordningen (EU) 2019/2026 och RP 18/2021 rd, s. 61.

¹³ Se genomförandeförordningen (EU) 2019/2026.

försäljningar som avses i 19 b §. Uppgifter om försäljning som skett i Finland ska på begäran på elektronisk väg ställas till Skatteförvaltningens förfogande. Uppgifterna ska bevaras i tio år från utgången av det kalenderår då affärstransaktionen genomfördes. I artikel 54c i genomförandeförordningen definieras närmare när en upprätthållare av elektroniskt gränssnitt är bokföringsskyldig och vilka uppgifter som ska ingå i bokföringen.¹⁴

4 Skattefrihet för varuförsändelser av mindre värde

Bestämmelserna 94–95 e § i mervärdesskattelagen innehåller regler om undantag från skattskyldigheten för import. Bestämmelsen i 94 § 1 mom. 24 punkten att import av varor vilkas totala värde är högst 22 euro är skattefri togs bort i samband med lagändringarna. Det var en av de mest centrala reformerna i distansförsäljningsdirektivet (EU) 2019/1995 att avskaffa skattefriheten på import av varuförsändelser av mindre värde värda högst 22 euro. Gemenskapsintern försäljning inom Europeiska unionen har inte haft någon motsvarande skattefri försäljning av varor av ringa värde. Syftet med ändringen var att avskaffa konkurrensfördelen för försäljning av varor som importeras från stater utanför Europeiska unionen som beror på skattefriheten. Ändringen gäller alla varor och alla konsumenter oberoende av etableringsort.¹⁵

I anslutning till avskaffandet av skattefriheten har det för distansförsäljning av varor som importeras och som ingår i försändelser värda högst 150 euro skapats en egen frivillig ordning där registrering, deklaration och betalning sker i en enda kontaktpunkt, en särskild ordning för import, där säljaren eller upprätthållaren av det elektroniska gränssnittet kan registrera sig. När den särskilda ordningen används är varuimporten skattefri och försäljningen beskattas undantagsvis inom gemenskapens territorium. Säljaren deklarerar och betalar skatten för försäljningarna månatligen via identifieringsmedlemsstaten till konsumtionsmedlemsstaterna. Detta ska underlätta den administrativa bördan för privatpersoner som normalt är de som importerar varorna. Köparna betalar mervärdesskatten som ingår i inköpspriset till säljaren eller upprätthållaren av gränssnittet genast vid köpet. Tillämpning av den särskilda ordningen minskar betalningstransaktionerna för mervärdesskatt för varje import som beror på att skattefriheten på införsel av varuförsändelser av ringa värde avskaffas och minskar den administrativa börda Tullen skulle få på grund av

¹⁴ Se RP 18/2021 rd, s. 93.

¹⁵ Se distansförsäljningsdirektivet (EU) 2019/1995 och RP 18/2021 rd, s. 20–21 samt Anttila 2021, s. 330–332.

avskaffandet av skattefriheten. Å andra sidan ska Tullen för varje import ta reda på om varan ska deklarerars i den särskilda ordningen.

Om den särskilda ordningen för import föreskrivs i 133 r–133 z § i mervärdeskattelagen. I 133 r § fastställs vem som har rätt att använda denna särskilda ordning för import, vilket är skattskyldiga som bedriver distansförsäljning av varor som importerats.

Bestämmelsen i 133 s § innehåller definitioner av förmedlare, identifieringsmedlemsstat och konsumtionsmedlemsstat. Förmedlare är en person som är etablerad inom gemenskapen och som av den skattskyldige distansförsäljaren har utsetts till att fullgöra skyldigheterna enligt den särskilda ordningen i dennes namn. Till förmedlare hör således också företrädare som utsetts av skattskyldiga som är etablerade både utanför och inom gemenskapen och som fullgör den skattskyldiges skyldigheter i dennes namn. Identifieringsmedlemsstat är för en skattskyldig som är etablerad inom gemenskapen den medlemsstat där den skattskyldige har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Identifieringsmedlemsstat kan också vara den medlemsstat där en skattskyldig som inte är etablerad inom gemenskapen anmäler att den kommer att använda den särskilda ordningen. Konsumtionsmedlemsstat är igen den medlemsstat där transporten av varorna till köparen av varorna avslutas. Detta syftar alltså på den medlemsstat där distansförsäljningen beskattas.

I 133 t § föreskrivs om skyldighet att göra anmälan om att importverksamhet som omfattas av den särskilda ordningen inleds, i 133 u § om registrering av skattskyldiga och förmedlare i ett identifieringsregister, i 133 v § om avregistrering av en skattskyldig eller en förmedlare ur identifieringsregistret, i 133 w § om skyldigheten för den skattskyldige eller en förmedlare som agerar i den skattskyldiges namn att avge skattedeklaration, i 133 x § om den tidpunkt då skatt ska betalas och om betalning av skatt, i 133 y § om när skyldighet att betala skatt uppstår och till vilken tid den skatt som ska betalas ska hänföras samt i 133 z § om rätt till avdrag och återbäring för skattskyldiga som använder den särskilda ordningen.¹⁶

De gemensamma bestämmelser som gäller de särskilda ordningarna ingår i 134–134 t §.

I Finland valde man däremot att inte ta i bruk tillämpningen av den allmänna mervärdesskattesatsen på alla importers som den särskilda ordningen tillämpas på, vilket är något som distansförsäljningsdirektivet (EU) 2019/1995 möjliggör.¹⁷

¹⁶ Se RP 18/2021 rd, s. 73–79.

¹⁷ Sverige valde också att inte ta i bruk denna möjlighet, främst av hänsyn till neutralitetsprincipen, se svenska regeringens proposition 2019/20:122, s. 95.

5 Utvidgning av de särskilda ordningarna för en enda kontaktpunkt

Tillämpningsområdet för de särskilda ordningarna för tredjeländer och unionen utvidgades i och med ändringarna i mervärdesskattelagen. Därtill infördes en ny särskild ordning för distansförsäljning av varor som importeras. Avsikten med de särskilda ordningarna är att göra det enklare för de företag som bedriver gränsöverskridande handel att fullgöra sina skyldigheter.¹⁸ Bestämmelserna motsvarar artiklarna 358a–369k i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG.

Tillämpningsområdet för ordningen för tredjeländer utvidgades i mervärdesskattelagen till att gälla alla tjänster som har sålts till andra än näringsidkare. Tidigare har tredjelandsordningen enbart kunnat användas av tredjelandsföretag för rapportering av försäljning av telekommunikation, sändnings- och elektroniska tjänster till konsumenter i ett annat EU-land. Tidsfristen för lämnande av skattedeklaration och betalning av skatt förlängdes till utgången av den månad som följer skatteperioden och rättelse av en skattedeklaration ska göras i en deklARATION som gäller en senare skatteperiod.

Tillämpningsområdet för den särskilda unionsordningen utvidgades till att gälla alla tjänster som har sålts till andra än näringsidkare samt distansförsäljning av varor inom gemenskapen. Tidigare har unionsordningen enbart kunnat användas av EU-företag för rapportering av försäljning av telekommunikation, sändnings- och elektroniska tjänster till konsumenter i ett annat EU-land. Dessutom utvidgades tillämpningsområdet så att det även gäller sådan försäljning av varor till andra än näringsidkare som sker inom en medlemsstat och som bör betraktas som utförd av upprätthållaren av ett elektroniskt gränssnitt, när upprätthållaren av gränssnittet möjliggör försäljning för näringsidkare som inte är etablerade inom gemenskapen.

Inom den nya särskilda ordningen för import kan skyldigheter i anslutning till beskattningen skötas via skatteförvaltningen i en enda medlemsstat, som vidarebefordrar uppgifterna i skattedeklarationerna och inbetalningarna på basis av deklARATIONerna till konsumtionsmedlemsstaterna. Mervärdesskattelagen utökades med bestämmelser om de situationer där den skattskyldige uppfyller sina förpliktelser via Skatteförvaltningen i Finland. Dessutom infogades i lagen bestämmelser om beskattningsförfarandet i fråga om skatt som ska betalas till Finland i situationer där den skattskyldige som identifieringsmedlemsstat väljer en annan medlemsstat.¹⁹

¹⁸ Se även rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, rådets direktiv (EU) 2017/2455 och rådets direktiv (EU) 2019/1995.

¹⁹ Se RP 18/2021 rd, s. 36–51.

6 Förändringar gällande Åland

Enligt protokoll nr 2 som finns som bilaga till fördraget om Finlands anslutning till Europeiska unionen (FördrS 103/1994) och artikel 6.1 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG hör landskapet Åland inte till gemenskapens mervärdesskatteområde, trots att landskapet hör till gemenskapens tullområde. I mervärdesbeskattningen betraktas Åland enligt mervärdesskattedirektivet som ett tredjeteritorium, som jämföras med tredjeländer, dvs. länder utanför tullområdet. Det innebär bland annat att mervärdesskattesystemet för gemenskapshandel mellan medlemsstaterna inte tillämpas på försäljningar av varor mellan gemenskapens skatteområde och Åland. Införsel av varor från Åland till gemenskapens skatteområde utgör en händelse som beskattas som import vid mervärdesbeskattningen och utförsel av varor till Åland är på motsvarande sätt befriad från skatt. Undantaget påverkar också behandlingen vid mervärdesbeskattningen av handeln med tjänster mellan Åland och medlemsstaterna bland annat via bestämmelser om beskattningsplats.²⁰

Mervärdesskattedirektivet tillämpas sålunda inte på transaktioner som sker på Åland. Därför påverkar bestämmelserna i distansförsäljningsdirektivet inte direkt den beskattning som gäller Åland, förutom när det är fråga om import av varor från Åland till andra delar av Finland. Följaktligen måste Finland göra det möjligt att tillämpa den nya särskilda ordningen för import och det specialarrangemang som är ett alternativ till den även vid distansförsäljning av varor som importerats från Åland till Finland. Företag som är etablerade på Åland kan också på normala villkor använda de särskilda ordningar för en enda kontaktpunkt. Detta följer av ändringarna i mervärdesskattelagen.²¹

Bestämmelserna om gemenskapsintern distansförsäljning av varor kan inte tillämpas på försäljning till landskapet Åland från andra medlemsstater. Ett villkor för tillämpning av bestämmelserna är bland annat att transporten av varan avslutas inom gemenskapen. På sådan försäljning och på försäljning av varor från en annan del av landet som hänför sig till varuimporter till landskapet tillämpas enligt 18 § i undantagslagen det som föreskrivs om införsel av varor i mervärdesskattelagen. Undantagslagen anpassades i enlighet med detta.

²⁰ På Åland tillämpas i princip det normala mervärdesskattesystemet enligt mervärdesskattelagen. Enligt mervärdesskattelagen hör Åland till Finlands territorium när lagens bestämmelser tillämpas. Undantag anges i lagen om undantag för landskapet Åland i fråga om mervärdesskatte- och accislagstiftningen (undantagslagen 1266/1996). Enligt mervärdesskattelagen avses med gemenskapen medlemsstaternas och gemenskapens mervärdesskatteområde enligt Europeiska gemenskapernas lagstiftning.

²¹ Se RP 18/2021 rd, 51–52.

Eftersom det enligt mervärdesskattelagen i princip är det normala mervärdesskattesystemet enligt mervärdesskattelagen som ska tillämpas på Åland, ska de ändringar som gäller import och som ska göras i mervärdesskattelagen till följd av distansförsäljningsdirektivet i princip också tillämpas på import till landskapet Åland från andra delar av Finland, andra medlemsstater och tredjeländer. Följaktligen gäller slopandet av skattefrihet för import av varor med ringa värde även import till Åland. Det är motiverat på grund av den konkurrensneutralitet som är syftet med reformen, och också med tanke på enhetligheten och likvärdigheten.

Den nya särskilda ordningen för import enbart gäller enbart gemenskapsintern försäljning och den förutsätter samarbete mellan olika medlemsstater, således tillämpas den inte som sådan på distansförsäljning av varor som importerats till landskapet Åland. Med tanke på administrativ enkelhet är tillämpning av den särskilda ordningen emellertid möjlig när det är fråga om distansförsäljning till Åland från en plats utanför gemenskapen. I anknytning till detta infördes i undantagslagen begreppet distansförsäljning av varor som importerats till landskapet från en plats utanför gemenskapen. På sådan försäljning tillämpas de bestämmelser om skattskyldighet och bokföringsskyldighet för upprätthållare av elektroniska gränssnitt som föreskrivs i mervärdesskattelagen.

Eftersom landskapet Åland inte hör till gemenskapens mervärdesskatteområde, ålägger direktivet ingen skyldighet att möjliggöra tillämpning av specialarrangemanget för import på import som sker i landskapet. För att underlätta mervärdesskatteförfarandet för import som ingår i försändelser med ett värde på högst 150 euro ska specialarrangemanget också tillämpas vid import som sker på Åland, oberoende av om importen sker från andra delar av Finland, en annan medlemsstat eller en plats utanför gemenskapen. Specialarrangemanget tillämpas på motsvarande villkor som i mervärdesskattelagen när det gäller import till andra delar av Finland. På grundval av 18 § i den gällande undantagslagen behövdes det inga ändringar i undantagslagen till denna del.

De utvidgade ordningarna för tredjeländer och unionen som gäller mervärdesskattelagen, ska nu också tillämpas även vid försäljning av tjänster till Åland och på Åland, när de normala villkoren uppfylls.²²

²² Se RP 18/2021 rd, s. 52.

7 Slutkommentarer

Ändringarna i mervärdesskattelagen har de facto lett till förändringar för både konsumenter och företag. Till följd av reformen kan till exempel företag registrera sig i den särskilda ordningen för en enda kontaktpunkt i ett EU-land och koncentrerat fullgöra de skyldigheter som gäller deklarerering och betalning av moms, och behöver inte betala moms separat till varje köparens land. Den särskilda ordningen kan tillämpas av de företag som säljer tjänster eller varor till konsumenter som bor inom EU-området. I Finland kan även dessa skatteärenden skötas i Skatteförvaltningens elektroniska tjänst MinSkatt. Företag med liten omsättning, högst 10 000 euro under två på varandra följande år, kan också deklarerera och betala momsen på konsumenthandeln i sitt hemland.²³

Då konsumenter beställer varor från länder utanför EU behövs information av säljaren om momsen redan ingår i det pris som betalas för inköpet. Detta gäller för inköp som är värda högst 150 euro. I sådana situationer kan även vissa transportfirmor sköta förtullningen automatiskt åt köparen. Transportfirmorna kan då också ta ut en avgift för sina tjänster. Konsumenter kan emellertid bli tvungna att betala momsen på nytt i samband med importen av en vara, ifall man inte har säkerställt saken på förhand med säljaren.

De nya reglerna har också kritiserats för att vara komplexa och krångliga. Det ställs höga krav på företag att känna till och kunna tolka och tillämpa de komplexa reglerna. Det ställs även höga krav på Skatteförvaltningen och övriga tillämpare av regelverket då det krävs tydliga och enkla förklaringar för att göra det möjligt för företagen att hantera situationen.²⁴

Exempelvis vad gäller elektroniska marknadsplatser som är registrerade till importordningen, så tar de ut mervärdesskatt på försäljningen i enlighet med slutkonsumentens etableringslands regler i samband med försäljningen. Om den elektroniska marknadsplatsen inte är registrerad till importordningen, tas mervärdesskatt ut vid importtillfället. Problemfrågor som kan uppstå här kan bland annat vara ifall alla elektroniska marknadsplatser kan hålla koll på när den beskattningsgrundande händelsen inträffar och när momsen blir utkrävbar, om elektroniska marknadsplatser kan avgöra var varorna skickas ifrån, eller vilka elektroniska marknadsplatser som kan anses möjliggöra försäljningar via marknadsplatsen.

²³ Se även Skatteförvaltningens meddelande 28.6.2021, EU-reformen av mervärdesskattningen träder i kraft om tre dagar – vad ändras 1.7.2021?

²⁴ Se även E. Westfahl et al., Ändrade mervärdesskatteregler vid e-handel mellan företag och konsumenter 2021 – analys av e-handelspaketet. Grant Thornton 2020.

Som exempel kan här tas sociala medier. En elektronisk marknadsplats anses enligt reglerna ha möjliggjort en försäljning om säljaren erbjuder varan på marknadsplatsen och köparen accepterar erbjudandet via marknadsplatsen. Ifall kommunikation då sker via en social medieplattformens meddelandetjänst och avtal om försäljning sluts på så sätt, kan man då anse att den sociala medieplattformen har möjliggjort försäljningen? Eller är det över huvud taget möjligt för sociala medieplattformar att hämta in den information som krävs av sina användare för sina momsskyldigheter om de ska anses utgöra möjliggörare av försäljning enligt de nya reglerna? Hur är det om det förekommer länkar på en social medieplattform som för användarna vidare till en extern webbplats där försäljningen sedan sker?

Ifall det via sociala mediers plattformar tillhandahålls varor och marknadsplatsen tillhandahåller tjänster som kan anses möjliggöra försäljning, borde de nya reglerna också tillämpas på sociala medier.