



EUROPEISKA KOMMISSIONEN
GENERALDIREKTORAT
SKATTER OCH TULLAR
Indirekta skatter och skatteförvaltning
Mervärdesskatt

Offentliggjord i december 2019

Förklarande anmärkningar
om
förändringar i EU:s
mervärdesskattebestämmelser i fråga om
arrangemang för avropslager,
kedjetransaktioner och undantag för
gemenskapsinterna leveranser av varor ("2020
års snabba lösningar")

Rådets direktiv (EU) 2018/1910

Rådets genomförandeförordning (EU) 2018/1912

Rådets förordning (EU) 2018/1909

Ansvarsfriskrivning: Dessa förklarande anmärkningar är inte rättsligt bindande utan är endast tänkta att fungera som en praktisk och informell vägledning om hur generaldirektoratet för skatter och tullar anser att EU:s lagstiftning på det här området ska tillämpas.

Syftet med dessa förklarande anmärkningar är att ge en ökad förståelse för vissa delar av EU:s mervärdesskattelagstiftning. De har utarbetats av kommissionens avdelningar, och som förklaras i ansvarsfriskrivningen på första sidan är de inte rättsligt bindande.

De förklarande anmärkningarna är inte uttömmande. Det innebär att även om de innehåller detaljerade uppgifter om vissa frågor kan det finnas delar som inte tas upp i detta dokument.

Vi rekommenderar att du som använder de förklarande anmärkningarna och är intresserad av ett särskilt ämne läser hela det kapitel som handlar om det ämnet.

- **Varför behövs förklarande anmärkningar?**

Syftet med dessa förklarande anmärkningar är att ge en **bättre förståelse av den lagstiftning som har antagits på EU-nivå**, i det här fallet närmare bestämt i) rådets direktiv (EU) 2018/1910 om ändring av rådets direktiv 2006/112/EG och ii) rådets genomförandeförordning (EU) 2018/1912 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

- **Vilken information lämnas i de förklarande anmärkningarna?**

De ”förklarande anmärkningarna” bör ses som en **vägledning** som kan användas för att förklara den praktiska tillämpningen av de nya bestämmelserna om avropslager, kedjetransaktioner, undantaget från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser av varor och transportbevis i samband med det undantaget (nedan kallade *2020 års snabba lösningar*). De gör det lättare att förstå bestämmelserna i rådets direktiv (EU) 2018/1910 och rådets genomförandeförordning (EU) 2018/1912.

- **Vad kännetecknar de förklarande anmärkningarna?**

De förklarande anmärkningarna är resultatet av ett samarbete: De utfärdas av Europeiska kommissionens generaldirektorat för skatter och tullar (GD Skatter och tullar), men de är ett resultat av diskussioner med både medlemsstater och företag i gruppen för mervärdesskattens framtid respektive expertgruppen för mervärdesskatt. De synpunkter som lämnades i gruppen för mervärdesskattens framtid och expertgruppen för mervärdesskatt har till stora delar beaktats i utformningen av dessa förklarande anmärkningar, men det bör påpekas att kommissionens avdelningar inte har varit bundna av de åsikter som framförts av vare sig medlemsstater eller företag.

De förklarande anmärkningarna är inte rättsligt bindande. Anmärkningarna är inte ett formellt utlåtande från Europeiska kommissionen, och kommissionen är inte bunden av de åsikter som uttrycks där.

De förklarande anmärkningarna ersätter inte mervärdesskattekommitténs riktlinjer, som har en separat funktion. Dessutom är de av en annan karaktär: De förklarande anmärkningarna avspeglar GD Skatter och tullars synpunkter, medan mervärdesskattekommitténs riktlinjer beslutas av mervärdesskattekommittén, som är en rådgivande kommitté med företrädare för medlemsstaterna och kommissionen. Flera av de riktlinjer i fråga om ”2020 års snabba lösningar” som mervärdesskattekommittén redan hade antagit när dessa förklarande anmärkningar publiceras har dock inkluderats här, för att få med all tillgänglig information i ämnet. I varje titel på de riktlinjerna hänvisas till rubriken på motsvarande avsnitt i mervärdesskattekommitténs arbetsdokument (ingår ej i dessa förklarande anmärkningar) som ligger till grund för riktlinjerna.

De nationella skattemyndigheterna får även utfärda egna riktlinjer för tillämpningen av de nya mervärdesskattebestämmelserna om ”2020 års snabba lösningar”.

De förklarande anmärkningarna är inte uttömmande: De punkter som tagits upp är bara ett urval, för vilka man ansett att det behövdes närmare förklaringar.

De är ett pågående arbete: Dessa anmärkningar är inte slutversionen, utan avspeglar situationen vid en viss tidpunkt enligt den kunskap och erfarenhet som då finns tillgänglig.

Den ursprungliga versionen av de förklarande anmärkningarna utarbetades på engelska. De begrepp som används i diagrammen är fortfarande på originalspråket, se ordförklaringarna här:

A, B, C: A, B, C

MS (Member State): MS (medlemsstat)

Taxable person(s): Beskattningsbar(a) person(er)

Transport of goods: Varutransport

Stock: Lager

Supply: Leverans

Status or location not relevant: Status eller plats ej relevant

Substitution: Ersättning

Not supplied within 12m (months) after arrival: Ej levererad inom 12 månader efter ankomst

3rd country: Tredjeland

Loss or destruction: Förlorade eller förstörda

Physical flow: Fysiskt flöde

Contractual flow: Avtalsflöde

Warehouse: Lager

INNEHÅLL

1.	VIKTIGA	ÄNDRINGAR	AV	EU:S	
	MERVÄRDESSKATTEBESTÄMMELSER SOM TRÄDER I KRAFT 2020.....				10
1.1.	Allmän presentation.....				10
1.2.	Tillämpliga bestämmelser				10
2.	ARRANGEMANG FÖR AVROPSLAGER.....				12
2.1.	Relevanta bestämmelser				12
2.2.	Vad åstadkoms med bestämmelserna?				12
2.3.	Olika scenarier – exempel				13
2.3.1.	Allmänt fall som omfattas av förenklingen				14
2.3.2.	Ersättning av kund				15
2.3.3.	Leverans till en annan person				17
2.3.4.	Återsändande av varor				19
2.3.5.	Överskridande av 12-månadersperioden				20
2.3.6.	Varor som sänds till en annan medlemsstat				22
2.3.7.	Exporterade varor				24
2.3.8.	Förstörda eller förlorade varor.....				25
2.4.	Förenkling för avropslager och nationella mervärdesskattebestämmelser.....				27
2.5.	Närmare frågor i samband med dessa bestämmelser				27
2.5.1.	Riktlinjer som har fastställts av mervärdesskattekommittén.....				27
2.5.2.	Är det obligatoriskt att tillämpa förenklingen för avropslager? Får ett företag välja att inte tillämpa det?				29
2.5.3.	Hur förhåller sig artiklarna 17 och 17a i mervärdesskattedirektivet till varandra?.....				29
2.5.4.	Måste/får det företag som gör överföringen av varor när förenklingen för avropslager inte är tillämplig alltid registrera sig för mervärdesskatt i den medlemsstat som varorna anländer till med avseende på de gemenskapsinterna förvärv som genomförs där? Hur ser det ut om sådana gemenskapsinterna förvärv omfattas av undantag från skatteplikt?				30
2.5.5.	När är det företag som sänder varor från en medlemsstat till en annan inom ramen för förenklingen för arrangemang för avropslager skyldigt att registrera sig för mervärdesskatt i den medlemsstat som varorna anländer till?				31
2.5.6.	Skillnaden mellan ”nödvändiga villkor för att förenklingen i fråga om avropslager ska vara tillämplig” och ”ytterligare skyldigheter i samband med förenklingen i fråga om avropslager”.....				32
2.5.7.	Kan förenklingen tillämpas om leverantören är registrerad för mervärdesskatt (men inte är etablerad) i den medlemsstat som varorna sänds till?				33
2.5.8.	Kan förenklingen tillämpas om den avsedda förvärvaren är registrerad för mervärdesskatt (men inte är etablerad) i den medlemsstat som varorna sänds till?				33

2.5.9.	Kan förenklingen tillämpas om transporten utförs av den avsedda förvärvaren för leverantörens räkning?	33
2.5.10.	Vad ska betraktas som en ”leverans” till den avsedda förvärvaren?.....	33
2.5.11.	Kan förenklingen tillämpas i fråga om flera avsedda förvärvare?.....	34
2.5.12.	Om det sker en ersättning, bör det i så fall redan finnas ett nytt ingått avtal när det första avtalet upphävs?	34
2.5.13.	Är det möjligt att göra en ersättning för endast en del av varorna? 34	
2.5.14.	Vad innebär ”andra tillämpliga villkor” för ersättningen? Vilken tidpunkt är det som ska beaktas?	35
2.5.15.	Hur ska flera ersättningar hanteras?	35
2.5.16.	Hur fastställer man 12-månadersperioden?	36
2.5.17.	Hur fastställer man 12-månadersperioden när det gäller varor i lösvikt? 36	
2.5.18.	I vilket format kan och bör register föras?	37
2.5.19.	Kan medlemsstaterna införa ytterligare skyldigheter i fråga om registret för lagerhavaren, när denna är en tredje part?	37
2.5.20.	Hur redovisar man i sin sammanställning ett avroplager och en ersättning (eller flera ersättningar) som sker under samma deklarationsperiod för sammanställningen? (Detsamma för avroplager och återsändande av varor som sker under samma deklarationsperiod i sammanställningen)	38
2.5.21.	Övergripande konkret exempel i fråga om sammanställningen	39
2.5.22.	Vad innebär ”ändringar av de inlämnade uppgifterna” i artikel 262.2 i mervärdesskattedirektivet?	42
2.5.23.	Hur ska man uppfatta ”identiteten” för den avsedda förvärvaren i artikel 17a.2 d i mervärdesskattedirektivet?	44
2.5.24.	Har det införts några övergångsbestämmelser för transporter som inleds innan och avslutas efter det att förenklingen för avroplager har trätt i kraft?	44
2.5.25.	Kan en leverantör som inte är etablerad i EU använda förenklingen för avroplager? Är ”CP42-undantaget” tillämpligt på en import av varor som därefter omfattas av arrangemang för avroplager?	45
2.5.26.	Den avsedda förvärvarens identitet – på vilket sätt behöver leverantören känna till identiteten? Räcker det med ett försäljningsavtal?.....	45
2.5.27.	Vad avses med ”avtal” i artikel 17a.2 a i mervärdesskattedirektivet? Är det alltid ett försäljningsavtal?	45
2.5.28.	Är villkoren för arrangemangen för avroplager uppfyllda om de varor som ska levereras till den avsedda förvärvaren först måste sorteras av en tredje part vid lagret?	46
2.5.29.	Vad kan och vad kan inte betraktas som ett lager vid tillämpningen av arrangemang för avroplager?	46

2.5.30.	Kan en tredje part (t.ex. lagerhavaren) föra registret (eller registren) för leverantörens och/eller den avsedda förvärvarens räkning? 46	46
2.5.31.	Om en transport inleds i månad 1 och avslutas i månad 2, vilken period är det som gäller för sammanställningen?	46
3.	KEDJETRANSAKTIONER	48
3.1.	Relevant bestämmelse	48
3.2.	Bakgrund	48
3.3.	Vad medför bestämmelsen?	48
3.4.	Olika scenarier – exempel	49
3.4.1.	Exempel 1 – ett enkelt fall av en kedjetransaktion.....	49
3.4.2.	Exempel 2 – en mer komplex situation som omfattar olika transporter.....	50
3.5.	Att tillskriva transporten till en av leveranserna i kedjan – förklaringar till exemplen 1 och 2	50
3.5.1.	Tillskrivning av transporten i exempel 1.....	51
3.5.2.	Tillskrivning av transporten i exempel 2.....	52
3.6.	Närmare frågor i samband med denna bestämmelse	54
3.6.1.	Riktlinjer som har fastställts av mervärdesskattekommittén.....	54
3.6.2.	Vad omfattar bestämmelsen?	55
3.6.3.	Vem kan vara en förmedlande verksamhetsutövare?	55
3.6.4.	Vem kan inte vara en förmedlande verksamhetsutövare?	55
3.6.5.	Vad betyder ”försänder eller transporterar varorna själv eller genom en tredje part för dennes räkning”?.....	56
3.6.6.	En annan leverantör i kedjan än den förmedlande verksamhetsutövaren utför transporten av varorna för den förmedlande verksamhetsutövarens räkning	57
3.6.7.	Flera personer involverade i varustransporten	57
3.6.8.	Uppdelad transport och avbrott i kedjan	59
3.6.9.	Bevis på anordnandet av transporten.....	63
3.6.10.	Den förmedlande verksamhetsutövaren måste meddela sin leverantör om registreringsnumret för mervärdesskatt.....	64
3.6.11.	Hur bör den förmedlande verksamhetsutövaren meddela sitt registreringsnummer för mervärdesskatt?	65
3.6.12.	Bevis på meddelande om registreringsnummer för mervärdesskatt	65
3.6.13.	Vad händer om den förmedlande verksamhetsutövaren och hans leverantör inte kan bevisa meddelandet?	66
3.6.14.	När måste den förmedlande verksamhetsutövaren meddela detta? 66	
3.6.15.	Vad händer om den förmedlande verksamhetsutövaren har flera registreringsnummer för mervärdesskatt?	67
3.6.16.	Vad händer om den förmedlande verksamhetsutövaren inte meddelar sin leverantör något registreringsnummer för mervärdesskatt?	68

3.6.17.	Förenkling för trepartstransaktioner	69
3.6.17.1.	Mer än tre verksamhetsutövare i kedjan.....	70
3.6.17.2.	Efterföljande leverans av varorna efter trepartstransaktionen	71
3.6.18.	Den sista personen i kedjan är en slutkund	73
4.	UNDANTAGET FÖR GEMENSKAPSINTERNA LEVERANSER AV VAROR.....	75
4.1.	Relevant bestämmelse	75
4.2.	Vad medför bestämmelsen?	75
4.3.	Närmare frågor i samband med artikel 138.1 och 138.1a i mervärdesskattedirektivet.....	76
4.3.1.	Riktlinjer som har fastställts av mervärdesskattekommittén.....	76
4.3.2.	Vad händer om förvärvaren inte ger leverantören information om sitt registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats i en annan medlemsstat än den från vilken varorna försänds eller transporteras?	78
4.3.3.	Vad händer om förvärvaren har lämnat in en ansökan om att få ett registreringsnummer för mervärdesskatt till skattemyndigheterna men inte har fått det registreringsnumret för mervärdesskatt vid den tidpunkt då leverantören måste utfärda sin faktura?	78
4.3.4.	Vissa medlemsstater gör åtskillnad mellan ett registreringsnummer för mervärdesskatt som endast är giltigt för vissa inhemska transaktioner och ett registreringsnummer för mervärdesskatt som i enlighet med artikel 215 i mervärdesskattedirektivet har ett prefix som gör det möjligt att identifiera den utfärdande medlemsstaten. Kan båda numren användas för undantaget i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet?	79
4.3.5.	Vilket registreringsnummer för mervärdesskatt ska användas för att tillämpa undantaget enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet när förvärvaren ingår i en mervärdesskattegrupp i enlighet med artikel 11 i mervärdesskattedirektivet?	79
4.3.6.	Vad menas med uttrycket ”såvida inte leverantören vederbörligen kan motivera sina brister på ett sätt som är tillfredsställande för de behöriga myndigheterna” i artikel 138.1a i mervärdesskattedirektivet?	79
5.	TRANSPORTBEVIS	81
5.1.	Relevant bestämmelse	81
5.2.	Vad medför bestämmelsen?	81
5.3.	Närmare frågor i samband med denna bestämmelse	82
5.3.1.	Riktlinjer som har fastställts av mervärdesskattekommittén.....	82
5.3.2.	Vad händer med de befintliga nationella bestämmelserna i medlemsstaterna i fråga om transportbevis efter ikraftträdandet av artikel 45a i genomförandeförordningen? Kommer dessa nationella bestämmelser att fortsätta att tillämpas?	82

5.3.3.	Vad händer om villkoren för presumptionen om transport i artikel 45a i genomförandeförordningen inte uppfylls? Betyder det att undantaget enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet inte kommer att tillämpas i det fallet?	83
5.3.4.	Vad händer om en skattemyndighet kan bevisa att någon av de handlingar som anges i artikel 45a.3 i mervärdesskattedirektivet och som har lämnats in som bevis innehåller felaktiga uppgifter eller till och med är förfalskad? Kan säljaren fortfarande förlita sig på presumptionen om försändelsen eller transporten?	83
5.3.5.	Vad händer om leverantören eller förvärvaren gör transporten med hjälp av sina egna transportmedel?	83
5.3.6.	Vad kommer att betraktas som en ”skriftlig bekräftelse” av förvärvaren vid tillämpningen av artikel 45a.1 b i i genomförandeförordningen? I vilket format (papper och/eller elektroniskt) kommer det att godtas av skattemyndigheterna, t.ex. ett e-postmeddelande eller en undertecknad originalhandling?	83
5.3.7.	I vilket format (papper och/eller elektroniskt) kommer skattemyndigheterna att godta de handlingar som används som bevis för försändelse eller transport och som nämns i artikel 45a.3 i genomförandeförordningen?	84
5.3.8.	Vad händer om förvärvaren inte ger säljaren den skriftliga bekräftelse som avses i artikel 45a.1 b i i genomförandeförordningen senast den tionde dagen i den månad som följer på leveransen?	84
6.	TILLÄMPLIGA BESTÄMMELSER	85
6.1.	Mervärdesskattedirektivet	85
6.2.	Förordningen om genomförande av mervärdesskattebestämmelserna (ovan kallad <i>genomförandeförordningen</i>).....	88

1. VIKTIGA ÄNDRINGAR AV EU:S MERVÄRDESSKATTEBESTÄMMELSER SOM TRÄDER I KRAFT 2020

1.1. Allmän presentation

I sina slutsatser av den 8 november 2016¹ uppmanade rådet kommissionen att lägga fram förslag till förbättringar av vissa delar av det nuvarande mervärdesskattesystemet. Fyra områden nämndes.

För det första bör det **registreringsnummer för mervärdesskatt** som förvärvaren har tilldelats av en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick utgöra ytterligare ett materiellt villkor för tillämpningen av ett undantag i fråga om en gemenskapsintern leverans av varor.

För det andra uppmanades kommissionen att föreslå enhetliga kriterier och lämpliga rättsliga förbättringar som skulle leda till ökad rättslig säkerhet och harmoniserad tillämpning av mervärdesskatteregler vid fastställandet av mervärdesskattebehandlingen av **transaktionskedjor** som omfattar trepartstransaktioner.

För det tredje uppmanades kommissionen att analysera de nuvarande mervärdesskattereglerna och föreslå hur de skulle kunna ändras för att möjliggöra en enhetligare tillämpning i EU av förenklingar gällande **arrangemang för avroplager** (call-off stock).

För det fjärde uppmanades kommissionen att fortsätta att undersöka möjligheterna att inrätta en gemensam ram med rekommenderade kriterier för de styrkande handlingar som krävs för att ansöka om undantag från skatteplikt för **gemenskapsinterna leveranser**.

Den 4 oktober 2017 lade kommissionen fram förslag till ändringar av mervärdesskattedirektivet och genomförandeförordningen för mervärdesskattedirektivet i fråga om dessa fyra områden. Rådet antog de berörda ändringsförslagen den 4 december 2018².

1.2. Tillämpliga bestämmelser

De rättsakter som ändringarna i mervärdesskattebestämmelserna infördes genom och som behandlas i dessa förklarande anmärkningar omfattar

- a) [rådets direktiv \(EU\) 2018/1910](#) av den 4 december 2018 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller harmonisering och förenkling av vissa regler i mervärdesskattesystemet för beskattning av handel mellan medlemsstaterna,
- b) [rådets genomförandeförordning \(EU\) 2018/1912](#) av den 4 december 2018 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011,

¹ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12764-2016-INIT/sv/pdf>

² Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2020.

- c) [rådets förordning \(EU\) 2018/1909](#) av den 4 december 2018 om ändring av förordning (EU) nr 904/2010 vad gäller utbyte av information i syfte att säkerställa en korrekt tillämpning av arrangemang för avropslager.

Alla relevanta lagbestämmelser citeras i slutet av anmärkningarna i den ordalydelse som gäller från och med den **1 januari 2020**.

När hänvisningar görs till en artikel i mervärdesskattedirektivet (direktiv 2006/112/EG, i dess ändrade lydelse), åtföljs hänvisningen av ordet ”**mervärdesskattedirektivet**”. När förordningen om genomförande av mervärdesskattebestämmelserna (genomförandeförordning (EU) nr 282/2011, i dess ändrade lydelse) nämns, åtföljs hänvisningen av ordet ”**genomförandeförordningen**”. Vid alla andra hänvisningar anges vilken rättsakt som avses.

2. ARRANGEMANG FÖR AVROPSLAGER

2.1. Relevanta bestämmelser

Följande artiklar i mervärdesskattedirektivet är relevanta för förenklingen av avroplager:

- **Artikel 17a:** (huvudbestämmelse) innehåller förenklingsbestämmelserna.
- **Artikel 243.3:** här fastställs skyldigheten att föra vissa register som ska användas i samband med avroplager.
- **Artikel 262.2:** här fastställs skyldigheten att i sammanställningen lämna uppgifter om registreringsnummer för mervärdesskatt för de beskattningsbara personer till vilka varor transporteras enligt arrangemang för avroplager och om eventuella ändringar av de inlämnade uppgifterna.

I **artikel 54a** i genomförandeförordningen finns närmare bestämmelser om de register som förs i samband med arrangemang för avroplager.

2.2. Vad åstadkoms med bestämmelserna?

Uttrycket *arrangemang för avroplager* avser en situation då en beskattningsbar person avsänder eller transporterar varor till ett lager i en annan medlemsstat för en avsedd förvärvare vars identitet och registreringsnummer för mervärdesskatt är kända vid tidpunkten för transporten eller avsändningen och som har rätt att på eget beslut ta ut varor från detta lager, varvid äganderätten till varorna överförs.

Enligt EU:s nuvarande mervärdesskattebestämmelser anses ett företag (en beskattningsbar person) som flyttar sina varor från en medlemsstat till ett lager i en annan medlemsstat ha gjort en gemenskapsintern leverans som är undantagen från skatteplikt i avsändningsmedlemsstaten. Samtidigt måste det företaget redovisa mervärdesskatt på det gemenskapsinterna förvärvet av varor i den medlemsstat som varorna anländer till. I praktiken innebär detta att ett företag som förflyttar varor till en annan medlemsstat även måste uppfylla mervärdesskatteskyldigheterna i ankomstmedlemsstaten (registrering för mervärdesskatteändamål, inlämning av mervärdesskattedeklaration och redovisning av den mervärdesskatt som betalas för det gemenskapsinterna förvärvet i den deklarationen).

När varorna överförs från en medlemsstat till ett lager i en annan medlemsstat i syfte att levereras till en kund i ett senare skede ska det företag som överför och senare levererar dessa varor, utöver att deklarera ett gemenskapsinternt förvärv av varor, normalt sett också redovisa mervärdesskatten för den (inhemska) leveransen i den medlemsstat där lagret ligger (förutsatt att inte förfarandet för omvänd betalningsskyldighet ska tillämpas, vanligtvis på grundval av artikel 194 i mervärdesskattedirektivet).

Den förenkling för arrangemang för avroplager som rådet har antagit innebär att företag som flyttar varor mellan två medlemsstater för att leverera dem i ett senare skede till en redan känd förvärvare slipper den administrativa bördan i samband med skyldigheten att uppfylla mervärdesskattekrav i den medlemsstat där lagret ligger.

Denna förenkling omfattar **inte** den situation då ett företag överför varor från en medlemsstat till en annan utan att ännu känna till den avsedda förvärvaren i den sistnämnda medlemsstaten.

Enligt den lösning som har antagits

- sker ingen gemenskapsintern leverans och inget gemenskapsinternt förvärv av varor vid tidpunkten för försändelsen eller transporten till lagret i en annan medlemsstat,
- sker en gemenskapsintern leverans som omfattas av undantag i den avsändande medlemsstaten och ett beskattningsbart gemenskapsinternt förvärv av varor i den medlemsstat där lagret ligger först i ett senare skede, när förvärvaren övertar äganderätten till varorna.

För att denna förenkling för arrangemang för avropslager ska få tillämpas måste vissa villkor vara uppfyllda:

- Både leverantören³ och den avsedda förvärvaren måste vara beskattningsbara personer.
- Leverantören har inte etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet och har inte heller något fast etableringsställe i den medlemsstat till vilken varorna försänds eller transporteras.
- Leverantören registrerar försändelsen/transporten av varorna i ett register.
- Varorna transporteras från en medlemsstat till en annan för att dessa varor där ska levereras, i ett senare skede och efter ankomsten, till en avsedd förvärvare.
- Leverantören anger den avsedda förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt i den sammanställning (endast numret, ej varornas värde) som leverantören lämnar in för den period under vilken transporten av varorna äger rum.
- Den avsedda förvärvaren har ett registreringsnummer för mervärdesskatt i den medlemsstat till vilken varorna överförs.
- Den avsedda förvärvarens identitet och registreringsnummer för mervärdesskatt är kända för leverantören vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten avgår.
- Varorna transporteras från en medlemsstat till en annan, vilket innebär att import, export och leveranser inom en och samma medlemsstat inte omfattas av förenklingen.

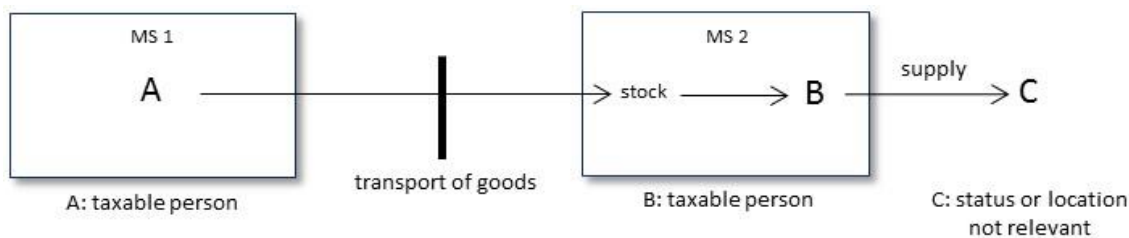
Observera att det även finns skyldigheter som, om de inte uppfylls, inte innebär att förenklingen inte kan (eller inte längre kan) tillämpas (även om nationella straffavgifter kan tillämpas). Detta är till exempel fallet när det gäller den avsedda förvärvarens skyldighet att lägga in uppgifter med beskrivning och mängd av de varor som är avsedda för förvärvaren i det register som denne måste föra (artikel 243.3 andra stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.2 b i genomförandeförordningen).

2.3. Olika scenarier – exempel

I alla de följande exemplen har företag A, som överför varor från medlemsstat 1 till medlemsstat 2, sitt säte i medlemsstat 1. Observera att även om detta kommer att vara den vanligaste situationen är detta inte i sig ett villkor för att förenklingen i fråga om avropslager ska vara tillämplig. Däremot är det ett villkor för förenklingen att A inte har etablerat sätet för sin verksamhet eller har ett fast etableringsställe i medlemsstat 2.

³ Med leverantör avses här den beskattningsbara person som avsänder eller transporterar varorna, själv eller av en tredje part för den personens räkning, i enlighet med artikel 17a.2 a i mervärdesskattedirektivet. Samma ord används i samma betydelse på andra ställen i dessa förklarande anmärkningar i de avsnitt som gäller arrangemang för avropslager.

2.3.1. Allmänt fall som omfattas av förenklingen



Situation:

- Företag A, som har etablerat sitt säte i medlemsstat 1 (och inte i medlemsstat 2), transporterar varor i januari enligt ett arrangemang för avropslager till medlemsstat 2. Dessa varor är avsedda för företag B som är registrerat (etablerat eller på annat sätt) i medlemsstat 2.
- I september samma år övertar B äganderätten till varorna eller till delar av dem.
- B kanske använder varorna i t.ex. sin produktionsprocess eller säljer dem vidare till C (situationen i diagrammet). C:s status (beskattningsbar person eller privatperson) och etablerings-/bostadsort är i sig inte relevanta för tillämpningen av reglerna för arrangemang för avropsavtal.

Mervärdesskattebehandling av avropslagret:

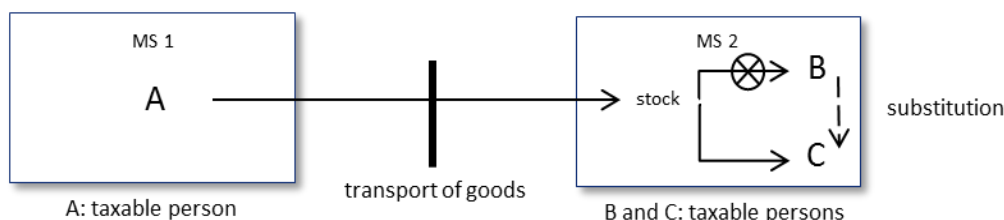
- I januari måste A registrera varutransporten i sitt register (artikel 17a.2 d och artikel 243.3 första stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.1 i genomförandeförordningen).
- I sin sammanställning måste A ange B:s registreringsnummer för mervärdesskatt, eftersom detta är den person för vilken varorna har skickats enligt arrangemangen för avropslager (artikel 17a.2 d och artikel 262.2 i mervärdesskattedirektivet).
- I januari måste den avsedda förvärvaren registrera varornas ankomst till lagret i sitt register (artikel 243.3 andra stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.2 i genomförandeförordningen). Om den avsedda förvärvaren inte är lagerhavaren behöver ankomstdatumet inte registreras i den avsedda förvärvarens register, i enlighet med artikel 54a.2 andra stycket i genomförandeförordningen. Skattemyndigheterna måste i så fall få fram uppgifter om detta datum i det register som förs av den lagerhavare som är en tredje part (för skatteändamål eller kommersiella ändamål, se avsnitt 2.5.19). I september anses A göra en gemenskapsintern leverans som omfattas av undantag från skatteplikt i medlemsstat 1 och B anses göra ett gemenskapsinternt förvärv i medlemsstat 2 (artikel 17a.3 i mervärdesskattedirektivet).
- Mervärdesskattens utkrävbarhet kommer att uppstå senast den 15 oktober (artiklarna 67 och 69 i mervärdesskattedirektivet).
- A kommer att behöva redovisa den gemenskapsinterna leveransen i sin mervärdesskattedeklaration och ta med transaktionen i sin sammanställning genom att ange B som den person som förvärvar varorna samt beskattningsunderlaget för den gemenskapsinterna leveransen.
- B kommer att behöva redovisa den mervärdesskatt som ska betalas för det gemenskapsinterna förvärvet via sin mervärdesskattedeklaration.

- A måste föra in de uppgifter som krävs i sitt register för att hålla det uppdaterat (artikel 243.3 första stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.1 f i genomförandeförordningen).
- B kommer att behöva föra in uppgifter i sitt register om de varor som han har förvärvat vid den tidpunkt då han övertar äganderätten till varorna (artikel 243.3 andra stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.2 d i genomförandeförordningen).

Andra anmärkningar

- Leveransen från B till C av de varor som tas ut ur lagret följer sina egna bestämmelser ("inhemsk" leverans i medlemsstat 2, gemenskapsintern leverans, export) och omfattas inte av förenklingsåtgärden för avropslager.

2.3.2. Ersättning av kund



Situation:

- Företag A, som har etablerat sitt säte i medlemsstat 1 (och inte är etablerat i medlemsstat 2), transporterar varor i januari enligt ett arrangemang för avropslager till medlemsstat 2. Dessa varor är avsedda för företag B som är registrerat (etablerat eller på annat sätt) i medlemsstat 2.
- I september samma år ändras (eller till och med avslutas) avropsavtalet mellan A och B. De varor som inte redan har sålts stannar dock kvar i medlemsstat 2. Samtidigt kommer A överens med C om ett arrangemang för avropslager. C är också registrerat (etablerat eller på annat sätt) i medlemsstat 2, och arrangemanget omfattar de varor som finns i lagret i medlemsstat 2⁴. Varorna får transporteras till en annan lagerplats i medlemsstat 2 eller kan fysiskt stanna kvar i samma lager samtidigt som enbart avtalsförhållandena mellan A–B och A–C förändras.

Mervärdesskattebehandling av avropslagret:

- I januari måste A registrera varutransporten i sitt register (artikel 17a.2 d och artikel 243.3 första stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.1 i genomförandeförordningen).

⁴ Detta avtal skulle t.ex. även kunna täcka varor som fortfarande finns i medlemsstat 1. Dessa varor kommer dock inte att omfattas av "ersättningsreglerna" utan av de övergripande arrangemangen för avropslagret.

- I sin sammanställning måste A ange B:s registreringsnummer för mervärdesskatt, eftersom detta är den person för vilken varorna har skickats enligt arrangemangen för avropslager (artikel 17a.2 d och artikel 262.2 i mervärdesskattedirektivet).
- I januari måste den avsedda förvärvaren registrera varornas ankomst till lagret i sitt register (artikel 243.3 andra stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.2 i genomförandeförordningen). Om den avsedda förvärvaren inte är lagerhavaren i enlighet med artikel 54a.2 andra stycket i genomförandeförordningen behöver ankomstdatumet inte registreras i den avsedda förvärvarens register. Skattemyndigheterna måste i så fall få fram uppgifter om detta datum i det register som förs av den lagerhavare som är en tredje part (för skatteändamål eller kommersiella ändamål, se avsnitt 2.5.19).
- De regler som beskrivs i avsnitt 2.3.1 gäller för de varor som B har övertagit äganderätten till innan avtalet om avropslager ändrades eller avslutades.
- När avropsavtalet har ändrats/avslutats finns det i september varken någon gemenskapsintern leverans eller något gemenskapsinternt förvärv i förhållandet mellan A och B för den del av varorna som B inte har övertagit äganderätten för innan avtalet ändrades.
- När det gäller ersättningen (bytet) av B mot C anses A inte ha gjort någon "gemenskapsintern leverans av varor enligt artikel 17 i mervärdesskattedirektivet" i medlemsstat 1 och A anses inte heller ha gjort något "gemenskapsinternt förvärv av varor enligt artikel 21 i mervärdesskattedirektivet", förutsatt att två villkor är uppfyllda (artikel 17a.6 i mervärdesskattedirektivet):
 - 1] De allmänna villkoren för förenklingsåtgärden för avropslager är tillämpliga (artikel 17a.6 a i mervärdesskattedirektivet). Detta innebär bl.a. att C på grundval av ett befintligt avtal med A har rätt att överta äganderätten till varorna. Trots att detta inte anges i mervärdesskattedirektivet innebär "ersättningen" att B avtalsmässigt inte längre kan överta äganderätten till varorna och att nödvändiga arrangemang för detta syfte har ingåtts med A. Dessutom måste C vara en beskattningsbar person som är registrerad i medlemsstat 2, och A måste ange C:s registreringsnummer för mervärdesskatt i sammanställningen för den period då ersättningen äger rum.⁵
 - 2] Det måste anges i registret att B byts ut mot C (artikel 17a.6 b och artikel 243.3 första stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.1 e i genomförandeförordningen).
- Ersättningen kommer att påverka de berörda registren i enlighet med artikel 54a.1 e och artikel 54a.2 a, b och c i genomförandeförordningen.

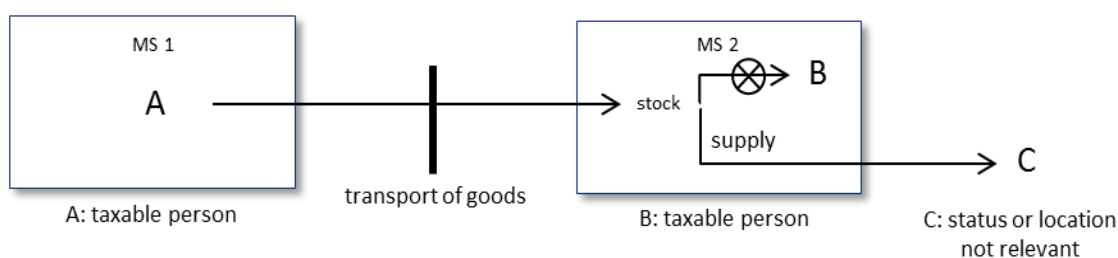
Andra anmärkningar

- För den situation som beskrivs måste ersättningen (B byts mot C) äga rum innan varorna avropas av C (dvs. levereras till C).
- Vid den tidpunkt då arrangemangen för avropslager med B upphör att existera måste A dessutom redan ha identifierat den avsedda förvärvaren C som ersätter B och ha ingått ett avtal med denna (angående den tidpunkt då avtalet med C bör ingås, se avsnitt 2.5.12).

⁵ Både den tidigare mottagarens (B i detta exempel) registreringsnummer för mervärdesskatt och den nya mottagarens (C i detta exempel) registreringsnummer för mervärdesskatt måste anges.

- Den period på 12 månader som avses i artikel 17a.4 i mervärdesskattedirektivet (se även avsnitt 2.3.5) börjar inte om på nytt när ersättningen sker. Den perioden inleds vid den tidpunkt då varorna först anländer till den medlemsstat som de har avsänts eller transporterats till. Detta är den enda tillämpliga tidsfristen, och den har inte förlängts genom bestämmelsen om ersättning (artikel 17a.6 i mervärdesskattedirektivet) eller genom någon annan bestämmelse. I den regel som skulle gälla om villkoren för ersättningen inte var uppfyllda (artikel 17a.7 i mervärdesskattedirektivet) hänvisas dessutom uttryckligen till ”den period som avses i punkt 4” (dvs. artikel 17a.4 i mervärdesskattedirektivet), vilket bekräftar att det är den enda relevanta tidsfristen. Det bekräftas dessutom av att en hänvisning till registreringsnumret för mervärdesskatt för den person som ersätter den ursprungliga avsedda förvärvaren ska nämnas i det register som förs av leverantören, men att det inte hänvisas alls till dagen för ersättningen i sig i den berörda bestämmelsen (artikel 54a.1 e i genomförandeförordningen).
- I det fall villkoren för att ersättningen ska få genomföras inte är uppfyllda och A (i exemplet) ändå levererar varorna från lagret till C uppstår den situation som beskrivs i avsnitt 2.3.3 (leverans till en annan person).

2.3.3. Leverans till en annan person



Situation:

- Företag A, som har etablerat sitt säte i medlemsstat 1 (och inte i medlemsstat 2), transporterar varor i januari enligt ett arrangemang för avropslager till medlemsstat 2. Dessa varor är avsedda för företag B som är registrerat (etablerat eller på annat sätt) i medlemsstat 2.
- I september levererar A varorna till företag C (t.ex. för att C är beredd att betala ett högre pris) och avslutar därför avropsavtalet med B. Det kan i vårt exempel också inträffa att A och B behåller avropsavtalet för andra (typer av) varor än de som levereras till C.
- Varorna flyttas direkt till C, som inte angavs som avsedd förvärvare när varorna ursprungligen flyttades från medlemsstat 1 **och** som inte ersatte den ursprungligen avsedda förvärvaren i enlighet med artikel 17a.6 i mervärdesskattedirektivet.

Mervärdesskattebehandling av avropslagret:

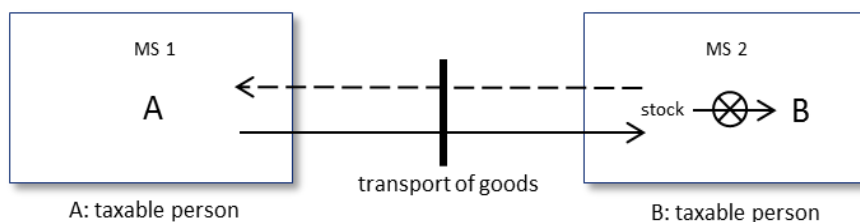
- I januari måste A registrera varutransporten i sitt register (artikel 17a.2 d och artikel 243.3 första stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.1 i genomförandeförordningen).

- I sin sammanställning måste A ange B:s registreringsnummer för mervärdesskatt, eftersom detta är den person för vilken varorna har skickats enligt arrangemangen för avroplager (artikel 17a.2 d och artikel 262.2 i mervärdesskattedirektivet).
- I januari måste den avsedda förvärvaren registrera varornas ankomst till lagret i sitt register (artikel 243.3 andra stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.2 i genomförandeförordningen). Om den avsedda förvärvaren inte är lagerhavaren i enlighet med artikel 54a.2 andra stycket i genomförandeförordningen behöver ankomstdatumet inte registreras i den avsedda förvärvarens register. Skattemyndigheterna måste i så fall få fram uppgifter om detta datum i det register som förs av den lagerhavare som är en tredje part (för skatteändamål eller kommersiella ändamål, se avsnitt 2.5.19).
- De regler som beskrivs i avsnitt 2.3.1 gäller för de varor som B har övertagit äganderätten till innan avtalet om avroplager ändrades eller avslutades.
- När de berörda varorna har sålts till C och avroplavtalet mellan A och B därför har ändrats/avslutats, finns det i september varken någon gemenskapsintern leverans eller något gemenskapsinternt förvärv i förhållandet mellan A och B för den del av varorna som B inte har övertagit äganderätten för. Vid behov kommer B (eller lagerhavaren i den situation och i de fall som avses i artikel 54a.2 andra stycket i genomförandeförordningen, se avsnitt 2.5.19) att behöva anpassa sitt register med avseende på de varor som levereras till C (artikel 54a.2 b och e i genomförandeförordningen).
- I september upphörde dessutom villkoren för arrangemangen för avroplager att vara uppfyllda för de varor som avses i föregående stycket. Eftersom A och C kom överens om en försäljning av varor och inte ett avtal om avroplager är bestämmelserna om utbyte i avsnitt 2.3.2 inte tillämpliga på de varor som levereras till C. Därför anses en överföring av varor enligt artikel 17 i mervärdesskattedirektivet ha ägt rum från medlemsstat 1 till medlemsstat 2 för de varor som levereras till C. Eftersom villkoren inte längre är uppfyllda för dessa varor anses att en överföring äger rum omedelbart före leveransen till C (artikel 17a.7 andra stycket i mervärdesskattedirektivet).
- Begreppet *omedelbart före* förklaras visserligen inte uttryckligen i mervärdesskattedirektivet, men med hänsyn till systemets funktion som helhet bör det tolkas som samma dag som A utför leveransen till C.
- När det gäller de varor som säljs till C anses A utföra en gemenskapsintern leverans som omfattas av undantag i medlemsstat 1 och ett gemenskapsinternt förvärv i medlemsstat 2 (som nämns tidigare kan andra varor fortfarande omfattas av avtalet om avroplager mellan A och B). Den beskattningsgrundande händelsen äger rum i september, och utkrävarheten uppstår senast den 15 oktober. För att deklarera sitt gemenskapsinterna förvärv i medlemsstat 2 måste A ha registrerats för mervärdesskatt i medlemsstat 2.
- A kommer att behöva redovisa den gemenskapsinterna leveransen i sin mervärdesskattedeklaration i medlemsstat 1 och ta med transaktionen i sin sammanställning genom att ange sig själv som den person som förvärvar varorna under sitt registreringsnummer för mervärdesskatt i medlemsstat 2 samt beskattningsunderlaget (artikel 76 i mervärdesskattedirektivet).
- A kommer också att behöva redovisa den mervärdesskatt som ska betalas för det gemenskapsinterna förvärvet via sin mervärdesskattedeklaration i medlemsstat 2.
- A måste föra in de uppgifter som krävs i sitt register för att hålla det uppdaterat (artikel 243.3 första stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.1 g i genomförandeförordningen).

Andra anmärkningar

- Leveransen från A till C följer sina egna bestämmelser ("inhemsk" leverans i medlemsstat 2, gemenskapsintern leverans, export) och omfattas inte av förenklingsåtgärden för avroplager.

2.3.4. Återsändande av varor



Situation:

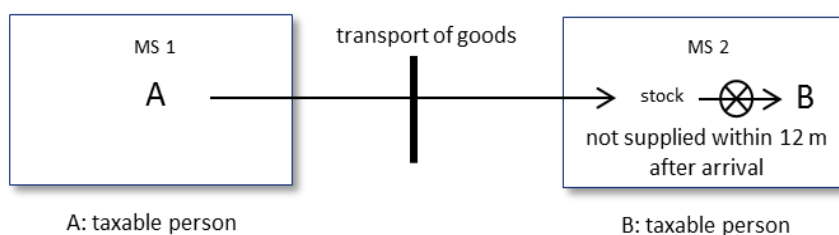
- Företag A, som har etablerat sitt säte i medlemsstat 1 (och inte i medlemsstat 2), transporterar varor i januari enligt ett arrangemang för avroplager till medlemsstat 2. Dessa varor är avsedda för företag B som är registrerat (etablerat eller på annat sätt) i medlemsstat 2.
- I september samma år görs en överenskommelse om att A ska ta tillbaka de återstående varor som inte har sålts eller använts av B och transportera dem från medlemsstat 2 tillbaka till medlemsstat 1.

Mervärdesskattebehandling av avroplagret

- I januari måste A registrera varutransporten i sitt register (artikel 17a.2 d och artikel 243.3 första stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.1 i genomförandeförordningen).
- I sin sammanställning måste A ange B:s registreringsnummer för mervärdesskatt, eftersom detta är den person för vilken varorna har skickats enligt arrangemangen för avroplager (artikel 17a.2 d och artikel 262.2 i mervärdesskattedirektivet).
- I januari måste den avsedda förvärvaren registrera varornas ankomst till lagret i sitt register (artikel 243.3 andra stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.2 i genomförandeförordningen). Om den avsedda förvärvaren inte är lagerhavaren i enlighet med artikel 54a.2 andra stycket i genomförandeförordningen behöver ankomstdatumet inte registreras i den avsedda förvärvarens register. Skattemyndigheterna måste i så fall få fram uppgifter om detta datum i det register som förs av den lagerhavare som är en tredje part (för skatteändamål eller kommersiella ändamål, se avsnitt 2.5.19).
- De regler som beskrivs i avsnitt 2.3.1 gäller för de varor som B verkligen har övertagit äganderätten till.
- När det gäller de varor som B inte har övertagit äganderätten till finns det varken någon gemenskapsintern leverans eller något gemenskapsinternt förvärv i relationen mellan A och B.

- När det gäller de varor som har återsänts anses A inte ha gjort någon gemenskapsintern leverans i enlighet med artikel 17 i mervärdesskattedirektivet i medlemsstat 1, och A har inte heller gjort någon gemenskapsintern leverans enligt artikel 17 i mervärdesskattedirektivet i medlemsstat 2 om A registrerar återsändandet av varorna i sitt register i enlighet med artikel 243.3 första stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.1 h i genomförandeförordningen (artikel 17a.5 b i mervärdesskattedirektivet).
- Vidare kommer A att behöva lämna uppgift om B:s registreringsnummer för mervärdesskatt i sin sammanställning och ”flagga” för att varorna har återsänts (artikel 262.2 i mervärdesskattedirektivet, eftersom detta är en ändring ”i de inlämnade uppgifterna”⁶). Observera att när det gäller återsändande av varor ska denna uppgift i sammanställningen inte betraktas som ett materiellt villkor för att förenklingsåtgärden ska bibehållas (se även avsnitt 2.5.6).
- Den avsedda förvärvaren (eller lagerhavaren i den situation som avses i artikel 54a.2 andra stycket i genomförandeförordningen) kommer att behöva anpassa sitt register (artikel 54a.2 e i genomförandeförordningen).

2.3.5. Överskridande av 12-månadersperioden



Situation:

- Företag A, som har etablerat sitt säte i medlemsstat 1 (och inte i medlemsstat 2), transporterar varor den 5 januari år N enligt ett arrangemang för avropslager till medlemsstat 2. Varorna anländer till medlemsstat 2 samma dag. Dessa varor är avsedda för företag B som är registrerat (etablerat eller på annat sätt) i medlemsstat 2.
- Ett år senare (år N + 1) har varorna, eller delar av varorna, ännu inte levererats till B, men befinner sig fortfarande i medlemsstat 2.⁷

Mervärdesskattebehandling av avropslagret

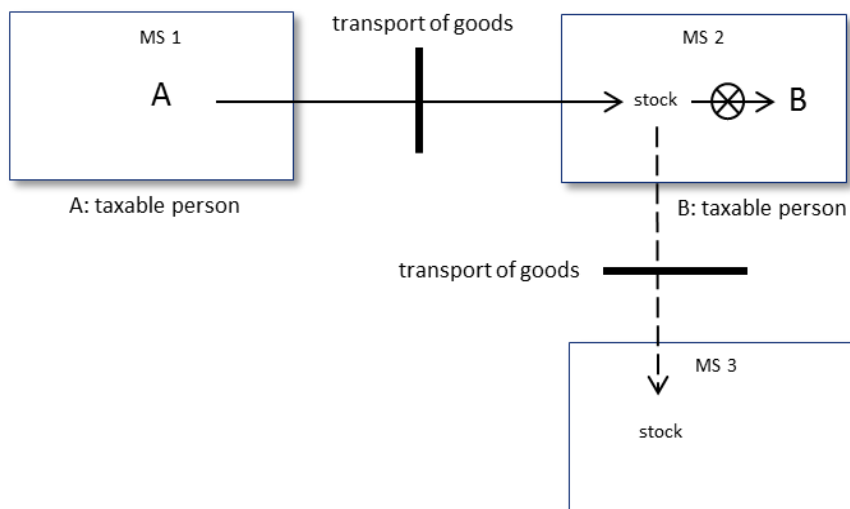
- A måste registrera varutransporten i sitt register den 5 januari år N (artikel 17a.2 d och artikel 243.3 i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.1 i genomförandeförordningen).

⁶ Se även avsnitt 2.5.22.

⁷ Se avsnitten 2.5.16 och 2.5.17 i fråga om 12-månadersperioden.

- I sin sammanställning måste A ange B:s registreringsnummer för mervärdesskatt, eftersom detta är den person för vilken varorna har skickats enligt arrangemangen för avropslager (artikel 17a.2 d och artikel 262.2 i mervärdesskattedirektivet).
- Den avsedda förvärvaren måste registrera varornas ankomst till lagret i sitt register den 5 januari år N (artikel 243.3 andra stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.2 i genomförandeförordningen). Om den avsedda förvärvaren inte är lagerhavaren i enlighet med artikel 54a.2 andra stycket i genomförandeförordningen behöver ankomstdatumet inte registreras i den avsedda förvärvarens register. Skattemyndigheterna måste i så fall få fram uppgifter om detta datum i det register som förs av den lagerhavare som är en tredje part (för skatteändamål eller kommersiella ändamål, se avsnitt 2.5.19).
- De regler som beskrivs i avsnitt 2.3.1 gäller för de varor som B har övertagit äganderätten till före utgången av 12-månadersperioden.
- Vid utgången av den 6 januari år N + 1 (läs mer om den korrekta beräkningen av 12-månadersperioden i avsnitten 2.5.16 och 2.5.17) har B inte övertagit äganderätten till varorna eller till en del av varorna. För dessa återstående varor finns det varken någon gemenskapsintern leverans eller något gemenskapsinternt förvärv i relationen mellan A och B.
- Från och med den 7 januari år N + 1, dagen efter det att 12-månadersperioden har löpt ut, är villkoren för arrangemangen för avropslager inte längre uppfyllda, och A anses ha utfört en överföring enligt artikel 17 i mervärdesskattedirektivet av de återstående varorna, från medlemsstat 1 till medlemsstat 2 (artikel 17a.4 i mervärdesskattedirektivet).
- A anses ha gjort en gemenskapsintern leverans som omfattas av undantag i enlighet med artikel 17 i mervärdesskattedirektivet i medlemsstat 1 och ett gemenskapsinternt förvärv i enlighet med artikel 21 i mervärdesskattedirektivet i medlemsstat 2. Den beskattningsgrundande händelsen äger rum den 7 januari år N + 1, och utkrävarheten uppstår senast den 15 februari år N + 1 (artiklarna 67 och 69 i mervärdesskattedirektivet). För att deklarera sitt gemenskapsinterna förvärv i medlemsstat 2 måste A ha registrerats för mervärdesskatt i medlemsstat 2.
- A kommer att behöva redovisa den gemenskapsinterna leverans som anses ha genomförts i sin mervärdesskattedeklaration i medlemsstat 1 och ta med transaktionen i sin sammanställning genom att ange sig själv som den person som förvärvar varorna under sitt registreringsnummer för mervärdesskatt i medlemsstat 2 tillsammans med beskattningsunderlaget för den leveransen (artikel 76 i mervärdesskattedirektivet).
- A kommer att behöva redovisa den mervärdesskatt som ska betalas för det gemenskapsinterna förvärvet via sin mervärdesskattedeklaration i medlemsstat 2.
- Registren hos både A och den avsedda förvärvaren måste tydligt avspegla situationen för de varor för vilka 12-månadersperioden har överskridits (artikel 243.3 första stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.1 c och 54a.2 c i genomförandeförordningen).

2.3.6. Varor som sänds till en annan medlemsstat



Situation:

- Företag A, som har etablerat sitt säte i medlemsstat 1 (och inte i medlemsstat 2), transporterar varor i januari enligt ett arrangemang för avropslager till medlemsstat 2. Dessa varor är avsedda för företag B som är registrerat (etablerat eller på annat sätt) i medlemsstat 2.
- I september samma år tar A tillbaka (en del av) de varor som inte levererades till B från lagret, men transporterar inte tillbaka dem till medlemsstat 1. I stället transporteras varorna till medlemsstat 3 där varorna lagras för A:s räkning (situationen i diagrammet).
- Denna situation skiljer sig från den situation där de återstående varorna transporteras inom ramen för en försäljning till C, ett företag som är etablerat i medlemsstat 3 (den situationen omfattas av avsnitt 2.3.3).

Mervärdesskattebehandling av avropslagret

- I januari måste A registrera varutransporten i sitt register (artikel 17a.2 d och artikel 243.3 första stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.1 i genomförandeförordningen).
- I sin sammanställning måste A ange B:s registreringsnummer för mervärdesskatt, eftersom detta är den person för vilken varorna har skickats enligt arrangemangen för avropslager (artikel 17a.2 d och artikel 262.2 i mervärdesskattedirektivet).
- I januari måste den avsedda förvärvaren registrera varornas ankomst till lagret i sitt register (artikel 243.3 andra stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.2 i genomförandeförordningen). Om den avsedda förvärvaren inte är lagerhavaren i enlighet med artikel 54a.2 andra stycket i genomförandeförordningen behöver ankomstdatumet inte registreras i den avsedda förvärvarens register. Skattemyndigheterna måste i så fall få fram uppgifter om detta datum i det register som förs av den lagerhavare som är en tredje part (för skatteändamål eller kommersiella ändamål, se avsnitt 2.5.19).

- De regler som beskrivs i avsnitt 2.3.1 gäller för de varor som B verkligen har övertagit äganderätten till.
- I september, när de återstående varorna transporteras till medlemsstat 3, upphör villkoren för arrangemangen för avropslager avseende transporten från medlemsstat 1 till medlemsstat 2 att vara uppfyllda. Därför sker en överföring av varor enligt artikel 17 i mervärdesskattedirektivet från medlemsstat 1 till medlemsstat 2. Villkoren är inte längre uppfyllda, och därför anses överföringen äga rum omedelbart före inledningen av sändningen eller transporten till medlemsstat 3 (artikel 17a.7 tredje stycket i mervärdesskattedirektivet).
- Begreppet *omedelbart före* förklaras visserligen inte uttryckligen i mervärdesskattedirektivet, men med hänsyn till systemets funktion som helhet, bör det tolkas som samma dag som sändningen eller transporten till medlemsstat 3 inleds.
- A anses göra en gemenskapsintern leverans som omfattas av undantag från skatteplikt i medlemsstat 1 (artikel 17 i mervärdesskattedirektivet) och ett gemenskapsinternt förvärv i medlemsstat 2 (artikel 21 i mervärdesskattedirektivet). Den beskattningsgrundande händelsen äger rum i september, och utkrävarheten uppstår senast den 15 oktober (artiklarna 67 och 69 i mervärdesskattedirektivet). För att deklarera sitt gemenskapsinterna förvärv i medlemsstat 2 måste A ha registrerats för mervärdesskatt i medlemsstat 2.
- A kommer att behöva redovisa leveransen i sin mervärdesskattedeklaration i medlemsstat 1 och ta med transaktionen i sin sammanställning genom att ange sig själv som den person som förvärvar varorna under sitt registreringsnummer för mervärdesskatt i medlemsstat 2 tillsammans med beskattningsunderlaget för den leveransen (artikel 76 i mervärdesskattedirektivet).
- A kommer att behöva redovisa den mervärdesskatt som ska betalas för det gemenskapsinterna förvärvet via sin mervärdesskattedeklaration i medlemsstat 2.
- A måste också föra in de uppgifter som krävs i sitt register för att hålla det uppdaterat (artikel 243.3 första stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.1 g i genomförandeförordningen). B (eller lagerhavaren i den situation som avses i artikel 54a.2 andra stycket i genomförandeförordningen – se avsnitt 2.5.19) kommer också att behöva uppdatera sitt register (artikel 54a.2 e i genomförandeförordningen).

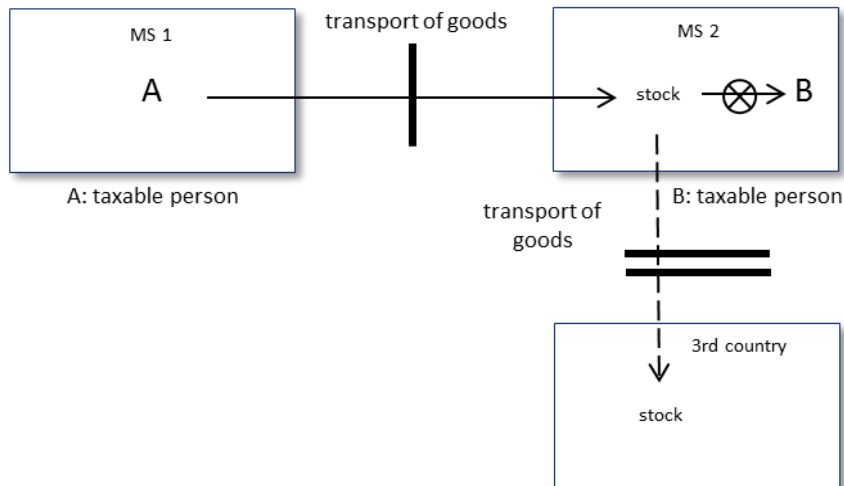
Andra anmärkningar

- A gör en annan överföring, från medlemsstat 2 till medlemsstat 3, i samband med transporten av varor till medlemsstat 3 i september. Därför anses A ha gjort en gemenskapsintern leverans som omfattas av undantag i enlighet med artikel 17 i mervärdesskattedirektivet i medlemsstat 2 och ett gemenskapsinternt förvärv i enlighet med artikel 21 i mervärdesskattedirektivet i medlemsstat 3. För den sistnämnda beskattningsgrundande händelsen måste A ha registrerats för mervärdesskatt i medlemsstat 3. Uppgifterna som ska lämnas i mervärdesskattedekclarationer och sammanställningar följer de vanliga bestämmelserna och är inte kopplade till förenklingsreglerna för avropslager.
- Denna andra transport av varor från medlemsstat 2 till medlemsstat 3 kan komma att omfattas av bestämmelserna för arrangemang för avropslager, förutsatt att alla nödvändiga villkor är uppfyllda. För detta krävs dock att A inte är etablerad i medlemsstat 3. Det måste finnas ett befintligt avtal med en avsedd förvärvare som måste vara registrerad i medlemsstat 3. A måste i så fall registrera transporten i sitt register, och A måste även lämna uppgifter om den nya avsedda förvärvaren i den

sammanställning som lämnas in i medlemsstat 2. Om en sådan ny situation uppstår måste den genomgå en helt separat bedömning.

- Om varorna säljs direkt till C (utanför arrangemangen för avropslager) i medlemsstat 3, följer den gemenskapsinterna leveransen i medlemsstat 2 och det gemenskapsinterna förvärvet i medlemsstat 3 de vanliga bestämmelserna och de är inte heller i detta fall kopplade till förenklingsreglerna för avropslager (se även avsnitt 2.3.3).

2.3.7. Exporterade varor



Situation:

- Företag A, som har etablerat sitt säte i medlemsstat 1 (och inte i medlemsstat 2), transporterar varor i januari enligt ett arrangemang för avropslager till medlemsstat 2. Dessa varor är avsedda för företag B som är registrerat (etablerat eller på annat sätt) i medlemsstat 2.
- I september samma år exporterar A de varor som inte har levererats till B för att använda dem i fortsatt verksamhet utanför EU.

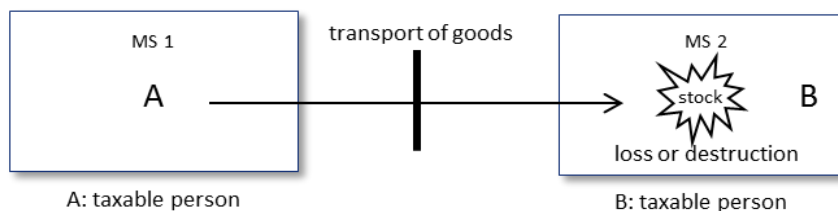
Mervärdesskattebehandling av avropslagret

- I januari måste A registrera varutransporten i sitt register (artikel 17a.2 d och artikel 243.3 första stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.1 i genomförandeförordningen).
- I sin sammanställning måste A ange B:s registreringsnummer för mervärdesskatt, eftersom detta är den person för vilken varorna har skickats enligt arrangemangen för avropslager (artikel 17a.2 d och artikel 262.2 i mervärdesskattedirektivet).
- I januari måste den avsedda förvärvaren registrera varornas ankomst till lagret i sitt register (artikel 243.3 andra stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.2 i genomförandeförordningen). Om den avsedda förvärvaren inte är lagerhavaren i enlighet med artikel 54a.2 andra stycket i genomförandeförordningen behöver ankomstdatumet inte registreras i den avsedda förvärvarens register. Skattemyndigheterna måste i så fall få fram uppgifter om detta datum i det register

som förs av den lagerhavare som är en tredje part (för skatteändamål eller kommersiella ändamål, se avsnitt 2.5.19).

- De regler som beskrivs i avsnitt 2.3.1 gäller för de varor som B verkligen har övertagit äganderätten till.
- När de återstående varorna transporteras till en plats utanför EU upphör villkoren för arrangemangen för avropslager att vara uppfyllda i september. Därför sker en överföring enligt artikel 17 i mervärdesskattedirektivet av dessa återstående varor från medlemsstat 1 till medlemsstat 2. Eftersom villkoren inte längre är uppfyllda när exporten genomförs anses överföringen äga rum omedelbart före inledningen av sändningen eller transporten till ett tredjeland (artikel 17a.7 tredje stycket i mervärdesskattedirektivet).
- Begreppet *omedelbart före* förklaras visserligen inte uttryckligen i mervärdesskattedirektivet, men med hänsyn till systemets funktion som helhet, bör det tolkas som samma dag som sändningen eller transporten inleds.
- A anses ha gjort en gemenskapsintern leverans som omfattas av undantag i enlighet med artikel 17 i mervärdesskattedirektivet i medlemsstat 1 och ett gemenskapsinternt förvärv i enlighet med artikel 21 i mervärdesskattedirektivet i medlemsstat 2. Den beskattningsgrundande händelsen äger rum i september, och utkrävarheten uppstår senast den 15 oktober (artiklarna 67 och 69 i mervärdesskattedirektivet). För att deklarera sitt gemenskapsinterna förvärv i medlemsstat 2 måste A ha registrerats för mervärdesskatt i medlemsstat 2.
- A kommer att behöva redovisa den gemenskapsinterna leveransen i sin mervärdesskattedeklaration i medlemsstat 1 och ta med transaktionen i sin sammanställning genom att ange sig själv som den person som förvärvar varorna under sitt registreringsnummer för mervärdesskatt i medlemsstat 2 tillsammans med beskattningsunderlaget för den leveransen (artikel 76 i mervärdesskattedirektivet).
- A kommer att behöva redovisa den mervärdesskatt som ska betalas för det gemenskapsinterna förvärvet via sin mervärdesskattedeklaration i medlemsstat 2.
- A måste föra in de uppgifter som krävs i sitt register för att hålla det uppdaterat (artikel 243.3 första stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.1 g i genomförandeförordningen). B (eller lagerhavaren i den situation som avses i artikel 54a.2 andra stycket i genomförandeförordningen – se avsnitt 2.5.19) kommer också att behöva uppdatera sitt register (artikel 54a.2 e i genomförandeförordningen).

2.3.8. Förstörda eller förlorade varor



Situation:

- Företag A, som har etablerat sitt säte i medlemsstat 1 (och inte i medlemsstat 2), transporterar varor i januari enligt ett arrangemang för avropslager till medlemsstat 2. Dessa varor är avsedda för företag B som är registrerat (etablerat eller på annat sätt) i medlemsstat 2.
- I september samma år, innan B övertog äganderätten till alla varor som har tagits emot, förstörs den återstående delen av varorna i en brand.

Mervärdesskattebehandling av avropslagret:

- I januari måste A registrera varutransporten i sitt register (artikel 17a.2 d och artikel 243.3 första stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.1 i genomförandeförordningen).
- I sin sammanställning måste A ange B:s registreringsnummer för mervärdesskatt, eftersom detta är den person för vilken varorna har skickats enligt arrangemangen för avropslager (artikel 17a.2 d och artikel 262.2 i mervärdesskattedirektivet).
- I januari måste den avsedda förvärvaren registrera varornas ankomst till lagret i sitt register (artikel 243.3 andra stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.2 i genomförandeförordningen). Om den avsedda förvärvaren inte är lagerhavaren i enlighet med artikel 54a.2 andra stycket i genomförandeförordningen behöver ankomstdatumet inte registreras i den avsedda förvärvarens register. Skattemyndigheterna måste i fall få fram uppgifter om detta i det register som förs av den lagerhavare som är en tredje part (för skatteändamål eller kommersiella ändamål, se avsnitt 2.5.19).
- De regler som beskrivs i avsnitt 2.3.1 gäller för de varor som B verkligen har övertagit äganderätten till.
- I september, när de återstående varorna förstörs, upphör villkoren för arrangemangen för avropslager för dessa varor att vara uppfyllda. Därför anses en överföring av varor enligt artikel 17 i mervärdesskattedirektivet äga rum från medlemsstat 1 till medlemsstat 2. Eftersom villkoren för förenklingsåtgärden för avropslagret upphör att vara uppfyllda anses överföringen äga rum det datum då varorna faktiskt förstördes, eller, om det inte går att fastställa det datumet, det datum då det upptäckts att varorna är förstörda (artikel 17a.7 fjärde stycket i mervärdesskattedirektivet).
- A anses ha gjort en gemenskapsintern leverans som omfattas av undantag i enlighet med artikel 17 i mervärdesskattedirektivet i medlemsstat 1 och ett gemenskapsinternt förvärv i enlighet med artikel 21 i mervärdesskattedirektivet i medlemsstat 2 av de förstörda varorna.
- Den beskattningsgrundande händelsen äger rum i september, och utkrävbarheten uppstår senast den 15 oktober (artiklarna 67 och 69 i mervärdesskattedirektivet). För att deklarerat sitt gemenskapsinterna förvärv i medlemsstat 2 måste A ha registrerats för mervärdesskatt i medlemsstat 2.
- A kommer att behöva redovisa den gemenskapsinterna leveransen i sin mervärdesskattedeklaration i medlemsstat 1 och ta med transaktionen i sin sammanställning genom att ange sig själv som den person som förvärvar varorna under sitt registreringsnummer för mervärdesskatt i medlemsstat 2. Beskattningsunderlaget är inköpspriset, eller, i avsaknad av ett sådant pris, självkostnadspriset för varorna (artikel 76 i mervärdesskattedirektivet).

- A kommer att behöva redovisa den mervärdesskatt som ska betalas för det gemenskapsinterna förvärvet via sin mervärdesskattedeklaration i medlemsstat 2. Artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet kommer att tillämpas, och inga undantag från eller begränsningar av rätten till avdrag för mervärdesskatten på det gemenskapsinterna förvärvet kommer att uppstå till följd av att varorna har förstörts, förutsatt att det har ”visats eller bekräftats” att varorna har förstörts.
- A måste föra in de uppgifter som krävs i sitt register för att hålla det uppdaterat (artikel 243.3 första stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.1 g i genomförandeförordningen). B (eller lagerhavaren i den situation som avses i artikel 54a.2 andra stycket i genomförandeförordningen, se avsnitt 2.5.19) kommer också att behöva uppdatera sitt register (artikel 54a.2 f i genomförandeförordningen).

2.4. Förenkling för avropslager och nationella mervärdesskattebestämmelser

Den förenklingsåtgärd för arrangemang för avropslager som fastställs i artikel 17a i mervärdesskattedirektivet träder i kraft den 1 januari 2020 och ska tillämpas av alla medlemsstater. Detta innebär att alla andra eventuella nationella arrangemang för avropslager som avviker från artiklarna 17 och 17a i mervärdesskattedirektivet inte är förenliga med EU-lagstiftningen. Medlemsstaterna får inte tillämpa sådana avvikande nationella bestämmelser i fråga om gränsöverskridande situationer som rör avropslager, inte ens om dessa nationella bestämmelser är mer omfattande eller mer flexibla för företagen än de som fastställs i artiklarna 17 och 17a i mervärdesskattedirektivet.

2.5. Närmare frågor i samband med dessa bestämmelser

2.5.1. Riktlinjer som har fastställts av mervärdesskattekommittén

Riktlinjer som fastställdes vid det 113:e mötet i mervärdesskattekommittén den 3 juni 2019

- | | |
|-------------|--|
| 3. | NY LAGSTIFTNING – FRÅGOR SOM RÖR TILLÄMPNINGEN AV
EU:S NYLIGEN ANTAGNA
MERVÄRDESSKATTEBESTÄMMELSER |
| 3.1 | Ursprung: Kommissionen |
| Referenser: | Artiklarna 17a, 36a, 138.1 och 138.1a, 243.3 och 262.2 i
mervärdesskattedirektivet
Artiklarna 45a och 54a i förordningen om genomförande av
mervärdesskattebestämmelserna |

Ärende: Genomförande av paketet med ”snabba lösningar”: Rådets direktiv (EU) 2018/1910 och rådets genomförandeförordning (EU) 2018/1912
([Document taxud.c.1\(2019\)3533969 – Working paper No 968](#))

Document B - taxud.c.1(2019)7898019 Working Paper No 973

Avropslager: Hur ska små förluster hanteras? (avsnitt 3.1.1)⁸

Mervärdesskattekommittén anser nästan enhälligt att små förluster av varor inom ramen för arrangemang för avropslager (artikel 17a i mervärdesskattedirektivet) till följd av varornas egenskaper i sig, oförutsedda omständigheter eller ett tillstånd eller en instruktion från behöriga myndigheter, inte ska ge upphov till en överföring av dessa varor i den mening som avses i artikel 17 i mervärdesskattedirektivet.

Vidare anser mervärdesskattekommittén med stor majoritet att vid tillämpningen av sådana arrangemang för avropslager ska ”små förluster” tolkas som förluster som motsvarar mindre än 5 % av lagrets värde eller totala mängd vid det datum, efter ankomst till lagerplatsen, då varorna verkligen avlägsnas eller förstörs, eller, om det inte går att fastställa det datumet, det datum då det konstateras att varorna har förstörts eller saknas.

Document C - taxud.c.1(2019)7898957 Working Paper No 974

Avropslager: Ska ett avropslager betraktas som ett fast etableringsställe för leverantören? (avsnitt 3.1.2.)⁹

1. Mervärdesskattekommittén bekräftar enhälligt att den förenkling för arrangemang för avropslager som fastställs i artikel 17a i mervärdesskattedirektivet ska gälla oavsett om den beskattningsbara person som överför varorna (nedan kallad *leverantören*) är registrerad för mervärdesskatt i den medlemsstat till vilken varorna transporterades inom ramen för dessa arrangemang eller ej.

2. Om leverantören har etablerat sätet för sin verksamhet eller har ett fast etableringsställe i den medlemsstat som varorna anländer till bekräftar mervärdesskattekommittén emellertid enhälligt att förenklingen för arrangemang för avropslager enligt artikel 17a i mervärdesskattedirektivet inte ska tillämpas.

Mervärdesskattekommittén konstaterar enhälligt att detta ska vara fallet oavsett om leverantörens fasta etableringsställe verkligen medverkar (i den mening som avses i artikel 192a i mervärdesskattedirektivet) i den leverans av varor som leverantören utför.

3. Mervärdesskattekommittén anser enhälligt att om det lager till vilket varorna transporteras enligt arrangemang för avropslager ägs och drivs av en eller flera andra personer än leverantören ska detta lager inte betraktas som ett fast etableringsställe för leverantören.

4. Mervärdesskattekommittén anser med stor majoritet att om det lager till vilket varor transporteras från en annan medlemsstat i syfte att vid ett senare skede levereras till en

⁸ Denna rubrik avser det berörda avsnittet i mervärdesskattekommitténs arbetsdokument nr 968.

⁹ Denna rubrik avser det berörda avsnittet i mervärdesskattekommitténs arbetsdokument nr 968.

identifierad kund ägs (eller hyrs) och direkt drivs av leverantören med egna resurser i den medlemsstat där lagret ligger, ska detta lager betraktas som ett fast etableringsställe för leverantören.

Om detta lager emellertid inte drivs av leverantören med egna resurser, eller om dessa resurser i själva verket inte finns i den medlemsstat där lagret ligger, anser mervärdesskattedirektivet med stor majoritet att det inte ska betraktas som ett fast etableringsställe för leverantören trots att lagret ägs (eller hyrs) av leverantören.

2.5.2. Är det obligatoriskt att tillämpa förenklingen för avropslager? Får ett företag välja att inte tillämpa det?

Förenklingen är tillämplig, förutsatt att alla villkor i artikel 17a.2 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda. Om något av villkoren inte uppfylls av någon anledning sker en ”överföring” i den mening som avses i artikel 17 i mervärdesskattedirektivet, vilket ger upphov till en gemenskapsintern leverans i den avsändande medlemsstaten och ett gemenskapsinternt förvärv (enligt artikel 21 i mervärdesskattedirektivet) i den mottagande medlemsstaten.

Systemet i sig är alltså inte obligatoriskt, eftersom ett företag får välja att tillämpa förenklingen för avropslager eller ej genom att uppfylla de nödvändiga villkor som fastställs för dessa arrangemang i artikel 17a i mervärdesskattedirektivet, eller ej. Om dessa villkor inte uppfylls kommer överföringen av varorna till en annan medlemsstat att omfattas av artiklarna 17 och 21 i mervärdesskattedirektivet, och den efterföljande leveransen till den avsedda förvärvaren kommer att räknas som en inhemsk leverans i den medlemsstat som varorna anländer till. Detta innebär förstås att leverantören måste ha registrerats för mervärdesskatt i den medlemsstaten. Detta registreringsnummer för mervärdesskatt måste i så fall användas av leverantören/den beskattningsbara person som flyttar varorna från en medlemsstat till en annan medlemsstat för att deklarerat det gemenskapsinterna förvärvet (som anses ha genomförts) i förhållande till ”överföringen” av den personens egna varor och den efterföljande leveransen av varorna. Huvudsyftet med att införa förenklingen var förstås att undvika att leverantören måste vara registrerad i den medlemsstat till vilken varorna transporteras.

2.5.3. Hur förhåller sig artiklarna 17 och 17a i mervärdesskattedirektivet till varandra?

I artikel 17.1 i mervärdesskattedirektivet definieras begreppet ”överföring till en annan medlemsstat”, och det likställs med en leverans av varor (som ska åtföljas av vad som anses vara ett gemenskapsinternt förvärv av varor på grundval av artikel 21 i mervärdesskattedirektivet).

I artikel 17.2 i mervärdesskattedirektivet anges ett antal undantag, då transporten av varorna från en medlemsstat till en annan inte ska ”anses som överföring till en annan medlemsstat”. I detta fall anses transporten av varor inte vara en leverans av varor (kallas i allmänhet *icke-överföringar*).

I artikel 17a i mervärdesskattedirektivet fastställs begreppet ”arrangemang för avropslager” för tillämpningen av den bestämmelsen. Ett antal villkor måste vara uppfyllda för att det ska vara fråga om ett ”arrangemang för avropslager” i den mening som avses i artikel 17a i mervärdesskattedirektivet. När villkoren är uppfyllda ska ”arrangemangen för avropslager” inte likställas med en leverans av varor.

Om villkoren för arrangemangen för avropslager inte längre är uppfyllda, kan man undra om det skulle vara möjligt att gå från artikel 17a i mervärdesskattedirektivet till artikel 17.2 i det direktivet och hänvisa till en situation med en ”icke-överföring”. Skulle det alltså kunna finnas situationer där en beskattningsbar person, efter att ursprungligen ha börjat tillämpa arrangemang för avropslager, kan ändra sig, om villkoren för denna förenkling upphör att gälla, och hävda att någon av de särskilda situationer som anges i artikel 17.2 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig?

Kommissionens avdelningar anser att detta inte är möjligt, med tanke på formuleringen i artikel 17a.7 i mervärdesskattedirektivet. Där anges att om något av de villkor för förenklingen för avropslager inte längre är uppfyllt ska ”en överföring av varor i enlighet med artikel 17 anses ske”. De enda överföringssituationerna är i själva verket de som omfattas av artikel 17.1 i mervärdesskattedirektivet, eftersom artikel 17.2 i mervärdesskattedirektivet enligt dess exakta ordalydelse avser situationer som inte ska ”anses som överföring till en annan medlemsstat”.

2.5.4. Måste/får det företag som gör överföringen av varor när förenklingen för avropslager inte är tillämplig alltid registrera sig för mervärdesskatt i den medlemsstat som varorna anländer till med avseende på de gemenskapsinterna förvärv som genomförs där? Hur ser det ut om sådana gemenskapsinterna förvärv omfattas av undantag från skatteplikt?

Även om den fråga som behandlas i detta avsnitt har ställts inom ramen för förenklingen för arrangemang för avropslager är den mer omfattande än så, och gäller i själva verket skyldigheten att registrera sig för mervärdesskatt i den medlemsstat där det görs ett gemenskapsinternt förvärv som omfattas av undantag från skatteplikt enligt artikel 140 c i mervärdesskattedirektivet. De relevanta riktlinjerna för denna fråga finns därför i avsnitt 4.3.1 i dessa förklarande anmärkningar, under rubriken ”Undantag för en gemenskapsintern leverans av varor: kombination med den frivilliga tillämpning av omvänd betalningsskyldighet som föreskrivs i artikel 194 (avsnitt 3.3.3)”.

För att få en klar bild av denna fråga bör det först göras följande förtydligande:

- 1) Enligt artikel 194 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna föreskriva att när en leverantör inte är etablerad i deras territorium ska förvärvaren vara betalningsskyldig (brukar kallas ”omvänd betalningsskyldighet”). I det fallet ska förvärvaren redovisa mervärdesskatten (i stället för att debiteras av leverantören) och göra avdrag i samma mervärdesskattedeklaration.
- 2) Enligt artikel 140 c i mervärdesskattedirektivet är gemenskapsinterna förvärv av varor undantagna från mervärdesskatt när förvärvaren under alla förhållanden, i enlighet med artiklarna 170 och 171 i mervärdesskattedirektivet, skulle ha rätt till full återbetalning av den mervärdesskatt som skulle betalas för det gemenskapsinterna förvärvet. Ett av kriterierna i dessa artiklar är att den berörda personen inte gör några andra leveranser i den medlemsstat där det gemenskapsinterna förvärvet har ägt rum än de leveranser för vilka förvärvaren är betalningsskyldig enligt den omvända betalningsskyldigheten.

När det görs en ”överföring” av varor från medlemsstat 1 till medlemsstat 2, följd av en senare leverans i medlemsstat 2 av de varorna och de villkor som fastställs i artikel 17a i mervärdesskattedirektivet för förenklingen för avropslager inte är uppfyllda, kan kombinationen av artiklarna 17, 21 och 194 (om medlemsstat 2 har utnyttjat alternativet i

den bestämmelsen) resultera i i) en leverans av varor i enlighet med artikel 17 i mervärdesskattedirektivet i medlemsstat 1 som utförs av den beskattningsbara person som flyttar varorna från en medlemsstat till en annan, ii) ett förvärv som anses vara gemenskapsinternt i enlighet med artikel 21 i mervärdesskattedirektivet som görs i medlemsstat 2 av den beskattningsbara person som flyttar varorna från en medlemsstat till en annan, iii) en efterföljande ”inhemsk” leverans som omfattas av omvänd betalningsskyldighet och för vilken den person som är skyldig att betala mervärdesskatt är förvärvaren. Det förvärv som anses vara gemenskapsinternt enligt ii kommer därför att vara undantaget från skatteplikt i enlighet med artikel 140 c i mervärdesskattedirektivet (förutsatt att den person som gör det gemenskapsinterna förvärvet skulle ha haft rätt till full återbetalning av mervärdesskatten på det gemenskapsinterna förvärvet, om det hade beskattats).

Frågan ställdes om huruvida överföringen av varor i den situation som beskrivs i föregående stycke skulle kunna eller borde registreras för mervärdesskatt i förhållande till de gemenskapsinterna förvärv av varor som är undantagna från skatteplikt och som utförs i den medlemsstat som varorna anländer till.

Svaret är att även om det gemenskapsinterna förvärvet är undantaget från skatteplikt måste företaget vara registrerat för mervärdesskatt i den medlemsstat där det gemenskapsinterna förvärvet har ägt rum (på grundval av artikel 214.1 b i mervärdesskattedirektivet). Företag kan inte befrias från denna skyldighet (enligt artikel 272 i mervärdesskattedirektivet), och medlemsstaterna kan inte vägra att registrera dem.

Dessutom kan registreringen vara nödvändig med avseende på tillämpningen av artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet (i den ordalydelse som är i kraft från och med den 1 januari 2020), som innebär att undantaget från skatteplikt av den varuleverans som anses vara gemenskapsintern och som görs i den medlemsstat som varorna avsänds från av den beskattningsbara person som flyttar varorna från en medlemsstat till en annan, endast är tillämpligt på villkor att den personen är registrerad för mervärdesskatt i en annan medlemsstat.

2.5.5. När är det företag som sänder varor från en medlemsstat till en annan inom ramen för förenklingen för arrangemang för avropslager skyldigt att registrera sig för mervärdesskatt i den medlemsstat som varorna anländer till?

Enligt förenklingsreglerna för avropslager behöver leverantören (den beskattningsbara person som flyttar varorna från en medlemsstat till en annan) inte registrera sig för mervärdesskatt (och inte heller lämna in en mervärdesskattedeklaration eller redovisa den mervärdesskatt som ska betalas) i den medlemsstat till vilken varorna transporteras i avsikt att levereras i ett senare skede till den avsedda förvärvaren.

När de villkor som är nödvändiga för att arrangemangen för avropslager ska kunna finnas upphör att vara uppfyllda måste leverantören dock utan dröjsmål registrera sig för mervärdesskatt.

Det finns situationer där leverantören kan förutse att den kommer att vara skyldig att registrera sig för mervärdesskatt i den medlemsstat till vilken varorna har transporterats inom ramen för arrangemang för avropslager, t.ex. om 12-månadersperioden snart kommer att överskridas, eller om leverantören bestämmer sig för att göra en leverans till en tredje person eller sända varorna till en annan medlemsstat.

Med hänsyn till den eventuella längden på nationella förfaranden i samband med registreringen till mervärdesskatt rekommenderas därför att leverantören ansöker om ett registreringsnummer för mervärdesskatt så snart denne blir medveten om att förenklingen inte längre kommer att vara tillämplig för dennes leverans.

Det finns förstås situationer där leverantören inte på förhand kan veta att han kommer att bli skyldig att registrera sig för mervärdesskatt, t.ex. om varorna förstörs eller blir stulna. Det är viktigt att understryka att en leverantör som agerar i god tro inte bör bestraffas i sådana fall och att skatteneutraliteten bör bibehållas.

2.5.6. Skillnaden mellan ”nödvändiga villkor för att förenklingen i fråga om avropslager ska vara tillämplig” och ”ytterligare skyldigheter i samband med förenklingen i fråga om avropslager”

Det måste göras åtskillnad mellan å ena sidan de villkor som måste uppfyllas för att arrangemang för avropslager ska anses föreligga (de väsentliga villkoren) och å andra sidan ytterligare skyldigheter som är knutna till detta system. De förstnämnda utgörs av de villkor som anges i artikel 17a.2 i mervärdesskattedirektivet. Om något av de villkoren inte är uppfyllt är förenklingen för avropslager enligt artikel 17a i mervärdesskattedirektivet inte tillämplig. De sistnämnda är alla eventuella andra skyldigheter som föreskrivs i lagstiftningen i samband med förenklingen för avropslager. Om någon av de skyldigheterna inte har uppfyllts förhindrar detta inte att förenklingen kan tillämpas, även om det kan finnas nationella straffavgifter i detta fall.

Exempel: På grundval av artikel 17a.2 d i mervärdesskattedirektivet måste leverantören registrera transporten av varor inom ramen för arrangemang för avropslager i sitt register (se artikel 243.3 första stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.1 i genomförandeförordningen) och ange registreringsnumret för mervärdesskatt för den avsedda förvärvaren i sin sammanställning (artikel 262.2 i mervärdesskattedirektivet). Detta är några av de villkor (som anges i artikel 17a.2 i mervärdesskattedirektivet) som måste vara uppfyllda för att förenklingen ska vara tillämplig.

I detta exempel måste även den avsedda förvärvaren föra in ”beskrivning och mängd av varor avsedda för denne” i sitt register (artikel 243.3 andra stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.2 b i genomförandeförordningen). Detta är dock inte ett villkor för att förenklingen ska vara tillämplig i enlighet med artikel 17a.2 i mervärdesskattedirektivet. Det är bara en skyldighet som uppstår i enlighet med artikel 243.3 i mervärdesskattedirektivet. Om denna skyldighet inte uppfylls utgör detta inget hinder för tillämpningen av arrangemang för avropslager. Nationella straffavgifter kan förstås vara tillämpliga i detta fall.

När det slutligen gäller återsändande och ersättning ska de villkor som anges i artikel 17a.5 i mervärdesskattedirektivet i det första fallet och i artikel 17a.6 i mervärdesskattedirektivet i det andra betraktas som de väsentliga villkor som är nödvändiga för den fortsatta tillämpningen av förenklingen för avropslager. Vid återsändande och ersättning ska en överföring i den mening som avses i artikel 17 i mervärdesskattedirektivet med andra ord anses äga rum, förutsatt att inte de ovannämnda villkoren är uppfyllda.

2.5.7. Kan förenklingen tillämpas om leverantören är registrerad för mervärdesskatt (men inte är etablerad) i den medlemsstat som varorna sänds till?

Enligt lagstiftningen ska leverantören inte ha etablerat sätet för sin verksamhet eller ha ett fast etableringsställe i den medlemsstat till vilken varorna försänds eller transporteras (artikel 17a.2 b i mervärdesskattedirektivet). Detta innebär att det inte är tillräckligt i sig att leverantören är registrerad för mervärdesskatt i den medlemsstat där lagret ligger för att utesluta att förenklingen kan tillämpas. Det avgörande är huruvida leverantören har etablerat sätet för sin verksamhet eller har ett fast etableringsställe i den medlemsstaten.

2.5.8. Kan förenklingen tillämpas om den avsedda förvärvaren är registrerad för mervärdesskatt (men inte är etablerad) i den medlemsstat som varorna sänds till?

Vidare anges att den person som varorna ska levereras till måste vara registrerad för mervärdesskatt i den medlemsstat där lagret ligger (artikel 17a.2 c i mervärdesskattedirektivet). Därför är det inte nödvändigt för den avsedda förvärvaren att vara etablerad i medlemsstaten för lagret. Det räcker med att vara registrerad för mervärdesskatt.

2.5.9. Kan förenklingen tillämpas om transporten utförs av den avsedda förvärvaren för leverantörens räkning?

I artikel 17a.2 a i mervärdesskattedirektivet anges att varorna ska försändas eller transporteras av leverantören eller ”av tredje part för dennes räkning”. Det fastställs inte ytterligare vem denna ”tredje part” bör vara.

I rättsakten utesluts inte att den berörda tredje parten kan vara den avsedda förvärvaren, men det är viktigt att understryka att den avsedda förvärvaren i så fall bör transportera varorna för leverantörens ”räkning”, vilket innebär att leverantören fortfarande äger varorna under transporten och under den period som varorna förvaras i lagret. Om så inte är fallet skulle det inte vara fråga om ett avropslager utan en direkt gemenskapsintern leverans följt av ett gemenskapsinternt förvärv. Det är förstås upp till leverantören att visa för skattemyndigheten att villkoren för förenklingen för avropslager är uppfyllda.

2.5.10. Vad ska betraktas som en ”leverans” till den avsedda förvärvaren?

Enligt artikel 17a.2 a i mervärdesskattedirektivet ska varorna försändas eller transporteras ”för att dessa varor där ska levereras” i ett senare skede till den avsedda förvärvaren. Begreppet *leverans* måste i detta sammanhang förstås i den betydelse som avses i artikel 14 i mervärdesskattedirektivet, snarare än på grundval av nationell civilrätt. Detta omfattar överföringen av rätten att avyttra materiella anläggningstillgångar som ägare i enlighet med artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet, men även de övriga fall som anges i artikel 14.2 i mervärdesskattedirektivet. I praktiken kommer tillämpningen av några av de situationer som anges i artikel 14 i mervärdesskattedirektivet (t.ex. överföring på order av en offentlig myndighet av äganderätten till en vara mot ersättning) att vara ett undantagsfall och inte användas över huvud taget i samband med avropslager.

Ett specifikt fall som däremot sannolikt kommer att inträffa i verkligheten i samband med avropslager är situationen med en ”kommissionär” (artikel 14.2 c i mervärdesskattedirektivet). En sådan ”kommissionär” tar emot en kommission som ska betalas ut om varorna säljs. För mervärdesskatteändamål utgör detta en ”leverans” från varornas ägare till ”kommissionären”, även om detta inte kanske är fallet på civilrättslig

grund. Dessutom bör det ske ytterligare en ”leverans” för mervärdesskatteändamål mellan ”kommissionären” och den som förvärvar varorna.

Det skulle kunna uppstå en situation där den avsedda förvärvaren är en ”kommissionär” som har flera kunder och som tar ut varor ur lagret för att sälja dem till dessa kunder. Det ställdes en fråga om huruvida om denna situation skulle omfattas av förenklingen för avropslager.

Svaret i detta fall är att om leveranserna av varor för mervärdesskatteändamål anses äga rum inom ramen för begreppet ”kommissionär” skulle systemet med avropslager vara tillämpligt, förutsatt att alla villkor är uppfyllda. Med andra ord kan ”den beskattningsbara person till vilken varorna är avsedda att levereras” som avses i artikel 17a.2 c i mervärdesskattedirektivet vara en ”kommissionär” i den mening som avses i artikel 14.2 c i det direktivet.

2.5.11. Kan förenklingen tillämpas i fråga om flera avsedda förvärvare?

Det är fullt möjligt att leverantören avsänder eller transporterar varor för flera avsedda förvärvare. I detta fall måste villkoren för att tillämpa arrangemangen för avropslager vara uppfyllda för varje avsedd förvärvare. Det är framför allt viktigt att det framgår att varorna ska sändas till en viss avsedd förvärvare. Dessutom måste varje avsedd förvärvare lämna uppgifter i sitt register om ”beskrivning och mängd av varor avsedda för denne” (artikel 54a.2 b i genomförandeförordningen), och leverantören måste i sitt eget register ange värde, beskrivning och mängd av varor avsedda för varje avsedd förvärvare (artikel 54a.1 b och d i genomförandeförordningen).

2.5.12. Om det sker en ersättning, bör det i så fall redan finnas ett nytt ingått avtal när det första avtalet upphävs?

Ett avtal måste ha ingåtts med en ny avsedd förvärvare innan eller samtidigt som avtalet med den föregående avsedda förvärvaren avslutas. Det bör alltså inte finnas någon ”lucka” mellan de båda perioderna då varorna stannar kvar i den medlemsstat som varorna anländer till utan att omfattas av ett arrangemang för avropslager. Om detta skulle inträffa skulle det anses ha skett en gemenskapsintern leverans enligt artikel 17 i mervärdesskattedirektivet och anses ha skett ett gemenskapsinternt förvärv enligt artikel 21 i mervärdesskattedirektivet, och båda transaktionerna skulle anses genomföras av den beskattningsbara person som flyttade varorna från en medlemsstat till en annan. Det skulle inte vara möjligt att göra en ”ersättning” (i den mening som avses för förenkling av avropslager i artikel 17a.6 i mervärdesskattedirektivet).

2.5.13. Är det möjligt att göra en ersättning för endast en del av varorna?

Det är fullt möjligt att ersätta en avsedd förvärvare med en annan i samma medlemsstat för en del av de varor som omfattades av det ursprungliga avtalet om avropslager. Samma villkor måste vara uppfyllda, och i detta sammanhang bör avtalet också ingås innan eller samtidigt som det ursprungliga avtalet om de varor som ersättningen avser upphör att gälla.

I detta fall måste registreringsnumret för mervärdesskatt för den nya avsedda förvärvaren anges i sammanställningen för den period då ersättningen genomförs (utan att varornas värde anges) i enlighet med artikel 17a.6 i mervärdesskattedirektivet (tillsammans med artikel 17a.2 d i mervärdesskattedirektivet och artikel 262.2 i mervärdesskattedirektivet). Detta utgör en ny hänvisning i sammanställningen för den period då ersättningen

genomförs och ska inte betraktas eller behandlas som en korrigerings av den föregående sammanställningen, där den ursprungliga avsedda förvärvaren (som nu har "ersatts") angavs. Om ersättningen avseende samtliga varor eller en del av varorna äger rum inom samma deklarationsperiod som transporten av varorna till den ursprungligen avsedda förvärvaren görs bör registreringsnumret för mervärdesskatt för den avsedda förvärvaren anges i sammanställningen. På en annan rad bör registreringsnumret för mervärdesskatt för både den avsedda förvärvaren och den person som ersätter denne anges, för att avspegla den ursprungliga transporten och den senare ersättningen (se även avsnitt 2.5.21).

Den ersättning som avser en del av varorna måste registreras av leverantören i det register som föreskrivs i artikel 243.3 första stycket i mervärdesskattedirektivet och i artikel 54a.1 i genomförandeförordningen. Den nya avsedda förvärvaren måste också uppfylla sina egna skyldigheter i fråga om registret (artikel 243.3 andra stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 54a.2 i genomförandeförordningen).

2.5.14. Vad innebär "andra tillämpliga villkor" för ersättningen? Vilken tidpunkt är det som ska beaktas?

Enligt artikel 17a.6 i mervärdesskattedirektivet sker ingen leverans enligt artikel 17 i mervärdesskattedirektivet när den avsedda förvärvaren ersätts av en annan, denna ersättning registreras i leverantörens register och "alla andra tillämpliga villkor" (i artikel 17a.2 i mervärdesskattedirektivet) är uppfyllda, det vill säga samma villkor måste uppfyllas för en "ersättning" som för en ursprunglig avropslagersituation.

Dock ska man tolka detta som att dessa villkor bör bedömas rimligt hårt (därför ordet "tillämpliga" i rättsakten) och normalt sett bedömas vid tidpunkten för ersättningen och inte vid tidpunkten för den ursprungliga transporten. Det "avtal" som avses i artikel 17a.2 a i mervärdesskattedirektivet mellan leverantören och den nya avsedda förvärvaren måste t.ex. redan finnas på plats vid tidpunkten för ersättningen, men inte vid tidpunkten för den ursprungliga transporten. Den nya avsedda förvärvaren måste också t.ex. vara registrerad i den medlemsstat där lagret ligger vid tidpunkten för ersättningen, men måste inte vara det vid tidpunkten för den ursprungliga transporten. På samma sätt kommer leverantören att behöva ange den nya avsedda förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt i sammanställningen för den period då ersättningen äger rum, men inte i sammanställningen för den period då den ursprungliga transporten görs. Dessutom framgår det tydligt att ersättningen inte är kopplad till någon "ny transport" av varorna, eftersom det är den ursprungliga transporten av dessa varor som är relevant här.

Som redan har påpekats i avsnitt 2.3.2 inleds dock den 12-månadersperiod som avses i artikel 17a.4 i mervärdesskattedirektivet vid tidpunkten för det ursprungliga arrangemanget för avropslager, och den börjar inte om på nytt vid tidpunkten för en eventuell ersättning. Totalt sett får varorna inte ligga kvar längre än 12 månader inom ramen för arrangemang för avropslager.

2.5.15. Hur ska flera ersättningar hanteras?

En särskild situation uppstår när det görs flera ersättningar. Detta kan inträffa inom en och samma deklarationsperiod för sammanställningen, eller under flera perioder. Frågan om hur detta ska deklarerar i den berörda sammanställningen besvaras mer ingående i avsnitt 2.5.20.

2.5.16. Hur fastställer man 12-månadersperioden?

I artikel 17a.4 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs en 12-månadersperiod för varorna "efter att de ankommit i den medlemsstat dit de har försänts eller transporterats". När denna artikel ska tillämpas i praktiken måste man avgöra om "ankomma" avser den tidpunkt då varorna fysiskt förs in i territoriet för den mottagande medlemsstaten eller den tidpunkt då varorna anländer till det lager där de kommer att lagras i den medlemsstaten. Trots att det inte uttryckligen anges i lagstiftningen verkar "ankomma" i den mening som avses i artikel 17a.4 gälla varornas ankomst till det lager där de förvaras i den mottagande medlemsstaten. Detta motsvarar skyldigheten att registrera det datum då varorna ankommer till lagret i enlighet med artikel 54a.1 c och 54a.2 c i genomförandeförordningen. Det underbyggs också av att det kan vara svårt för parterna att känna till det exakta datumet då varorna förs in i den mottagande medlemsstaten. Kriteriet "ankomst till lagret" stämmer därför bättre överens med rättssäkerhetsprincipen.

Det har inte angetts några särskilda regler för beräkningen av 12-månadersperioden i sig. Därför är de allmänna EU-reglerna för att fastställa perioder, datum och tidsfrister tillämpliga (förordning (EEG, Euratom) nr 1182/71). Detta innebär att 12-månadersperioden startar den första timmen på den första dagen av den perioden och slutar vid utgången av den sista timmen samma datum som den dag perioden börjar räknas från. "Den första dagen på perioden" är alltså dagen efter den dag då varorna ankom.

Praktiskt exempel: En transport av varor inom ramen för arrangemang för avropslager inleds måndagen den 6 januari 2020 från medlemsstat A till medlemsstat B och ankommer samma dag till lagret i medlemsstat B. Tolv månadersperioden börjar på tisdagen den 7 januari 2020 (00.00) och löper ut vid utgången av torsdagen den 7 januari 2021 (24.00).

2.5.17. Hur fastställer man 12-månadersperioden när det gäller varor i lösvikt?

Det ställdes en fråga om vilka redovisningsmetoder (SIFU (sist-in-först-ut-metoden) eller FIFU (först-in-först-ut-metoden)) som ska användas för att fastställa 12-månadersperioden i fråga om varor i "lösvikt". Lagstiftningen om avropslager innehåller inga bestämmelser om detta. Rent praktiskt verkar dock FIFU-metoden vara lämpligast för att visa den period under vilka lösviktsvarorna har behållits inom ramen för arrangemang för avropslager.

Fastställandet av 12-månadersperioden måste göras i förhållande till varje avsedd förvärvare i sig. I de flesta fall är detta uppenbart, men det kan uppstå en särskild situation om varor i lösvikt t.ex. placeras i en enda fysisk tank som används för två avsedda förvärvare.

Exempel: Olja placeras inom ramen för arrangemang för avropslager i en gemensam tank för två olika avsedda förvärvare, A och B, i samma medlemsstat. Frågan är hur 12-månadersperioden ska beräknas.

Datum	avsedd för A	avsedd för B	avrop av A	avrop av B	tankvolym	12 månader
2020-01-10	5 000 liter				5 000 liter	

2020-03-15		3 000 liter			8 000 liter	
2020-05-16			3 000 liter		5 000 liter	
2020-08-18				2 000 liter	3 000 liter	
2021-01-11 (24.00)					3 000 liter	X för A
2021-03-16					3 000 liter	X för B

12-månadersperioden löper ut den 11 januari 2021 (24.00) i fråga om de återstående 2 000 liter (av 3 000 liter) som var avsedda för A. Från och med den tidpunkten måste leverantören vara registrerad för mervärdesskatt i den medlemsstat där tanken är placerad. I fråga om de återstående 1 000 liter som är avsedda för B skulle 12-månadersperioden löpa ut den 16 mars 2021 (24.00).

Vad beträffar detta exempel och leverantörens registrering, se avsnitt 2.5.7.

2.5.18. I vilket format kan och bör register föras?

I lagstiftningen om avropslager anges inte vilket format registren bör föras i. Det är medlemsstaterna som måste fastställa villkoren för detta. Det vore dock rimligt att förvänta sig att medlemsstaterna visar en viss flexibilitet och inte inför alltför stränga begränsningar, t.ex. enbart godtar ett pappersbaserat separat register, utan även godtar t.ex. elektroniska register.

Dessutom bör troligen olika former av elektroniska register också godtas. Det avgörande är att de relevanta uppgifterna är lättillgängliga för skattemyndigheten, som utan svårighet bör kunna få fram dessa uppgifter från den beskattningsbara personens elektroniska system.

Slutligen bör det inte uteslutas att ett register förs för flera lager där varor avsedda för en eller flera avsedda förvärvare lagras. I sådana fall bör det göras mycket tydlig åtskillnad mellan varje lager och varje avsedd förvärvare.

2.5.19. Kan medlemsstaterna införa ytterligare skyldigheter i fråga om registret för lagerhavaren, när denna är en tredje part?

Om lagerhavaren inte är den avsedda förvärvaren skulle en användbar tolkning av artikel 54a.2 i genomförandeförordningen vara att det krävs att lagerhavaren för ett register som avspeglar de delar som anges i leden c, e och f i den bestämmelsen. Detta bör i så fall inte vara någon ytterligare börda för lagerhavaren eftersom dessa uppgifter bör ingå i det register som lagerhavaren måste föra för kommersiella ändamål. Det är i princip möjligt med särskilda skattemässiga skyldigheter för lagerhavaren på grundval av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet ("Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter

(...)). Under alla omständigheter bör eventuella ytterligare skyldigheter för lagerhavare som är tredje part vara proportionerliga och befogade.

2.5.20. Hur redovisar man i sin sammanställning ett avroplager och en ersättning (eller flera ersättningar) som sker under samma deklaraionsperiod för sammanställningen? (Detsamma för avroplager och återsändande av varor som sker under samma deklaraionsperiod i sammanställningen)

Enligt artikel 262.2 i mervärdesskattedirektivet måste både den ursprungliga överföringen av varor inom ramen för arrangemang för avroplager och ”eventuella ändringar av de inlämnade uppgifterna” (en mer detaljerad förklaring av detta begrepp finns i avsnitt 2.5.22) avspeglas i sammanställningen. Detta innebär att överföringar av varor inom ramen för arrangemang för avroplager, ersättning av den avsedda förvärvaren¹⁰ och återsändande av varor måste återspeglas i sammanställningen. Observera att när det gäller återsändande av varor ska denna uppgift i sammanställningen inte betraktas som ett väsentligt villkor för att förenklingsåtgärden ska bibehållas (se avsnitt 2.5.6).

Därför måste registreringsnumret för mervärdesskatt för varje avsedd förvärvare för vilken överföringar gjordes under deklaraionsperioden anges i sammanställningen. När det har gjorts flera överföringar av varor inom samma deklaraionsperiod för en och samma avsedda förvärvare är det för enkelhetens skull lämpligt att bara ange dennes registreringsnummer för mervärdesskatt en gång. I de fall transporter är avsedda för olika avsedda förvärvare måste däremot alla de berörda numren anges i sammanställningen.

När det gäller ersättningar måste varje registreringsnummer för mervärdesskatt för en ny avsedd förvärvare anges i sammanställningen, även om det har skett flera på varandra följande ersättningar under samma deklaraionsperiod. Detta följer av artikel 17a.6 i mervärdesskattedirektivet tillsammans med artikel 17a.2 d i mervärdesskattedirektivet. För att var och en av de på varandra följande ersättningarna ska behandlas som sådan måste det göras en hänvisning till registreringsnumret för mervärdesskatt för var och en av de nya avsedda förvärvarna i sammanställningen för den period då dessa på varandra följande ersättningar gjordes. Både registreringsnumret för mervärdesskatt för den föregående avsedda förvärvaren och registreringsnumret för mervärdesskatt för den nya avsedda förvärvaren måste anges.

När det gäller återsändande av varor måste registreringsnumret för mervärdesskatt för varje kund för vilken de återsända varorna var avsedda anges i sammanställningen tillsammans med en markering (”flagga”) (se exemplet i avsnitt 2.5.21). Det relevanta registreringsnumret för mervärdesskatt är i detta fall numret för den kund för vilken varorna var avsedda när återsändandet av varor påbörjas (t.ex. den sista avsedda förvärvaren vid ersättning(ar)). Om det är fråga om flera återsändanden som vid varje tillfälle avser delar av varor för samma avsedda förvärvare under samma period, räcker det att uppge registreringsnumret för mervärdesskatt för denna avsedda förvärvare en gång i sammanställningen, tillsammans med markeringen (flaggan).

Praktiskt exempel:

¹⁰ I det särskilda fallet med ersättning är skyldigheten att avspegla den i sammanställningen inte bara en följd av artikel 262.2 i mervärdesskattedirektivet utan även av artikel 17a.6 a i mervärdesskattedirektivet tillsammans med artikel 17a.2 d i mervärdesskattedirektivet.

Företag A, som är etablerat i medlemsstat 1 och lämnar in sammanställningar över gemenskapsinterna leveranser varje månad, gör följande transaktioner (anges i punktlistan nedan).

Januari

- A avsänder 20 000 enheter varor från medlemsstat A till företag B i medlemsstat 2 inom ramen för arrangemang för avropslager.
- A beslutar att 5 000 av de enheter som omfattas av arrangemangen för avropslager med B ska placeras under arrangemang för avropslager med C i medlemsstat 2.
- 5 000 av de enheter som omfattas av arrangemang för avropslager med B återsänds till A i medlemsstat 1.

I den sammanställning som lämnas in i medlemsstat 1 för januari månad bör A lämna följande uppgifter:

- Registreringsnumret för mervärdesskatt för företag B i medlemsstat 2 utan några belopp.
- Registreringsnumren för mervärdesskatt för företagen B och C i medlemsstat 2 utan några belopp. Detta kommer att visa i) att det har skett en ersättning, ii) att C är den nya avsedda förvärvaren, iii) att C har ersatt B för de varor som är föremål för ersättningen.
- Registreringsnumret för mervärdesskatt för företag B i medlemsstat 2 utan belopp, men med en markering (flagga) som visar att varorna har återsänts.

För ersättning av en del av varorna, se även avsnitt 2.5.13.

2.5.21. Övergripande konkret exempel i fråga om sammanställningen

Företag A, som är etablerat i medlemsstat 1 och lämnar in sammanställningar över gemenskapsinterna leveranser varje månad, gör följande transaktioner, som anges i listan nedan. När kunden tar över äganderätten till varor som omfattas av arrangemang för avropslager kommer utkrävbarheten av mervärdesskatt (som styrs av artikel 67 i mervärdesskattedirektivet i fråga om gemenskapsintern leverans av varor) för exemplens skull anses uppstå under samma månad:

Januari

- 1) A avsänder 10 000 enheter varor från medlemsstat A till företag B i medlemsstat 2 inom ramen för arrangemang för avropslager.
- 2) A avsänder 5 000 enheter varor från medlemsstat A till företag C i medlemsstat 2 inom ramen för arrangemang för avropslager.
- 3) A avsänder ytterligare 10 000 enheter varor från medlemsstat A till företag B i medlemsstat 2 inom ramen för arrangemang för avropslager.
- 4) A beslutar att 5 000 av de enheter som omfattas av arrangemangen för avropslager med B ska placeras under arrangemang för avropslager med C i medlemsstat 2.
- 5) 5 000 av de enheter som omfattas av arrangemang för avropslager med B återsänds till A i medlemsstat 1.
- 6) B övertar äganderätten till 5 000 enheter. Utbetalad ersättning: 100 000 euro.

7) 2 000 enheter av avropslagret med C säljs till företag D i medlemsstat 2. Utbetalad ersättning: 40 000 euro.

Februari

8) A avsänder 10 000 enheter från medlemsstat 1 till företag B i medlemsstat 2 inom ramen för arrangemang för avropslager.

9) A avsänder 10 000 enheter från medlemsstat A till företag C i medlemsstat 2 inom ramen för arrangemang för avropslager.

10) A avsänder 2 000 enheter som redan fanns i medlemsstat 2 inom ramen för arrangemang för avropslager med B till företag E i medlemsstat 3 för att placeras inom ramen för arrangemang för avropslager där.

11) A avsänder 2 000 enheter från medlemsstat 1 till företag D i medlemsstat 2 inom ramen för arrangemang för avropslager.

12) Alla enheter som har avsänts till D återsänds till A i medlemsstat 1.

13) A avsänder 5 000 enheter från medlemsstat 1 till företag F i medlemsstat 2 inom ramen för arrangemang för avropslager.

14) B övertar äganderätten till 8 000 enheter. Utbetalad ersättning: 160 000 euro.

15) C övertar äganderätten till 6 000 enheter. Utbetalad ersättning: 120 000 euro.

16) A återsänder 2 000 enheter till medlemsstat 1 som tidigare hade avsänts till F inom ramen för arrangemang för avropslager.

17) 1 000 av F:s enheter placeras inom ramen för arrangemang för avropslager med H i medlemsstat 2.

18) F övertar äganderätten till de övriga 2 000 enheterna. Utbetalad ersättning: 40 000 euro.

19) A säljer 5 000 enheter som har placerats i C:s avropslager direkt till G i medlemsstat 3. Utbetalad ersättning: 100 000 euro.

20) A beslutar att 2 000 av de enheter som har placerats inom ramen för arrangemang för avropslager med B ska flyttas till avropslagret med C i medlemsstat 2. Senare i februari placeras samma 2 000 enheter inom ramen för arrangemang för avropslager med H i medlemsstat 2.

21) Ytterligare 2 000 enheter från avropslagret med B i medlemsstat 2 flyttas till avropslagret med H i medlemsstat 2.

Uppgifter som A ska lämna i sina sammanställningar

Januari

I den sammanställning som lämnas in i medlemsstat 1 för januari månad bör A lämna följande uppgifter:

- Registreringsnummer för mervärdesskatt för B i medlemsstat 2 utan några belopp (detta nummer ska endast anges en gång och kommer att omfatta transaktionerna 1 och 3).

- Registreringsnumret för mervärdesskatt för företag C i medlemsstat 2 utan några belopp (transaktion 2).
- Registreringsnumren för mervärdesskatt för B och C i medlemsstat 2 på samma rad (transaktion 4).
- Registreringsnumret för mervärdesskatt för B i medlemsstat 2 med en markering (flagga) som visar att varorna har återsänts, utan belopp (transaktion 5).
- Registreringsnumret för mervärdesskatt för B och beloppet 100 000 euro (transaktion 6).
- A:s eget registreringsnummer för mervärdesskatt i medlemsstat 2 med beskattningsunderlag som har fastställts för den gemenskapsinterna leverans som anses ha ägt rum enligt artikel 76 i mervärdesskattedirektivet (transaktion 7). D:s registreringsnummer för mervärdesskatt behöver inte anges för denna transaktion, eftersom den betraktas som en inhemsk leverans av A till D i medlemsstat 2.

Februari

I den sammanställning som lämnas in i medlemsstat 1 för februari månad bör A lämna följande uppgifter:

- Registreringsnumret för mervärdesskatt för företag B i medlemsstat 2 utan några belopp (transaktion 8).
- Registreringsnumret för mervärdesskatt för företag C i medlemsstat 2 utan några belopp (transaktion 9).
- A:s eget registreringsnummer för mervärdesskatt i medlemsstat 2 med beskattningsunderlag som har fastställts för den gemenskapsinterna leverans som anses ha ägt rum enligt artikel 76 i mervärdesskattedirektivet (transaktion 10). För denna transaktion måste A dessutom lämna in en sammanställning i medlemsstat 2 som visar registreringsnumret för mervärdesskatt för E i medlemsstat 3, utan att några belopp anges.
- Registreringsnumret för mervärdesskatt för D i medlemsstat 2 utan några belopp (transaktion 11).
- Registreringsnumret för mervärdesskatt för D i medlemsstat 2 med en markering (flagga) som visar att varorna har återsänts, utan belopp (transaktion 12).
- Registreringsnumret för mervärdesskatt för F i medlemsstat 2 utan några belopp (transaktion 13).
- Registreringsnumret för mervärdesskatt för B och beloppet 160 000 euro (transaktion 14).
- Registreringsnumret för mervärdesskatt för C och beloppet 120 000 euro (transaktion 15).
- Registreringsnumret för mervärdesskatt för F i medlemsstat 2 med en markering (flagga) som visar att varorna har återsänts, utan belopp (transaktion 16).

- Registreringsnumren för mervärdesskatt för företagen F och H i medlemsstat 2, utan belopp, på samma rad (transaktion 17).
- Registreringsnumret för mervärdesskatt för F och beloppet 40 000 euro (transaktion 18).
- A:s eget registreringsnummer för mervärdesskatt i medlemsstat 2 med beskattningsunderlag som har fastställts för den gemenskapsinterna leverans som anses ha ägt rum enligt artikel 76 i mervärdesskattedirektivet (transaktion 19). Denna transaktion bör slås ihop till en rad med transaktion 10 i sammanställningen. Därför skulle det bara vara en rad där A:s registreringsnummer för mervärdesskatt i medlemsstat 2 visas för ett sammanlagt beskattningsunderlag som fastställs för båda de leveranser som anses vara gemenskapsinterna enligt artikel 76 i mervärdesskattedirektivet (transaktionerna 10 och 19). För denna transaktion (transaktion 19) måste A dessutom lämna in en sammanställning i medlemsstat 2 som visar registreringsnumret för mervärdesskatt för G samt beloppet 100 000 euro.
- Registreringsnumren för mervärdesskatt för företagen B och C i medlemsstat 2 på samma rad, och registreringsnumren för mervärdesskatt för företagen C och H i medlemsstat 2 på en annan rad, utan några belopp (transaktion 20).
- Registreringsnumren för mervärdesskatt för företagen B och H i medlemsstat 2 på samma rad, utan några belopp (transaktion 21).

2.5.22. Vad innebär "ändringar av de inlämnade uppgifterna" i artikel 262.2 i mervärdesskattedirektivet?

Generellt gäller enligt artikel 17a.2 d och artikel 262.2 i mervärdesskattedirektivet att när varor avsänds inom ramen för arrangemang för avropslager från en medlemsstat till en annan, ska den beskattningsbara person som avsänder eller transporterar varorna (själv eller genom en tredje part för dennes räkning) i sin sammanställning inkludera identiteten på den person för vilka varorna är avsedda¹¹ (den avsedda förvärvaren) och sitt registreringsnummer för mervärdesskatt som har tilldelats av den medlemsstat till vilken varorna avsänds eller transporteras (utan att ange varornas värde). Detta krävs enligt lagstiftningen för varje överföring (transport av varor) som en leverantör gör för en avsedd förvärvare.

Den ovannämnda hänvisningen i sammanställningen ger de berörda medlemsstaterna följande upplysningar:

- (i) att en överföring (transport) av varor som tillhör den beskattningsbara person som lämnar in sammanställningen har genomförts av honom (eller av en tredje part för dennes räkning) från en medlemsstat till en annan och att varorna därför fysiskt finns i den sistnämnda medlemsstaten,
- (ii) att dessa varor lagras i den medlemsstat som varorna anländer till och står till förfogande för och sannolikt kommer att förvärvas av den beskattningsbara person vars registreringsnummer för mervärdesskatt anges i sammanställningen,

¹¹ Se avsnitt 2.5.23.

- (iii) att inget värde anges i sammanställningen visar att varorna avsändes inom ramen för arrangemang för avropslager och därför inte utgör en ”vanlig” gemenskapsintern leverans.

Utöver de uppgifter som ska lämnas i sammanställningen för de ”vanliga” avropslagersituationerna, ska leverantören också lämna uppgifter i sammanställningen om ”eventuella ändringar av de inlämnade uppgifterna” (artikel 262.2 i mervärdesskattedirektivet).

Det anges dock inte närmare i rättsakten vad detta villkor omfattar. Teoretiskt sett, och om man skulle inta en strikt ståndpunkt, skulle ett antal situationer som skulle kunna uppstå efter det att varorna har avsänts inom ramen för arrangemang för avropslager till en annan medlemsstat kunna betraktas som en sådan förändring eftersom de uppgifter som lämnades in ursprungligen (som omfattar de tre delar som anges ovan) inte längre skulle vara korrekta.

En översikt över sådana situationer:

- Fall som innefattar varor som avropas av den avsedda förvärvaren, ersättning av den avsedda förvärvaren, varor som säljs inom landet till en annan kund än den avsedda förvärvaren. I alla dessa fall skulle en ”ändring i de inlämnade uppgifterna” kunna anses ha ägt rum, eftersom varorna inte längre står till förfogande för och inte heller sannolikt kommer att förvärvas av den beskattningsbara person vars registreringsnummer för mervärdesskatt ursprungligen angavs i sammanställningen (se punkt ii ovan).¹²
- Fall där varor återsänds till leverantören, varor som säljs till en kund i en annan medlemsstat, varor som exporteras utanför EU och varor som blir förstörda eller stulna. I dessa fall skulle en ”ändring i de inlämnade uppgifterna” kunna anses ha ägt rum eftersom varorna inte längre fysiskt befinner sig i den medlemsstat till vilken de ursprungligen avsändes eller transporterades (se punkt i ovan). Inte heller i detta fall står varorna längre till förfogande för och kommer sannolikt inte att förvärvas av den beskattningsbara person vars registreringsnummer för mervärdesskatt ursprungligen angavs i sammanställningen (se punkt ii ovan).

För merparten av de situationer som beskrivs ovan upphör förenklingen för avropslager att gälla (artikel 17a.7 i mervärdesskattedirektivet), och det görs en leverans (i fråga om varor som avropas av den avsedda förvärvaren) eller en överföring (i den mening som avses i artikel 17 i mervärdesskattedirektivet). Båda situationerna utgör en gemenskapsintern leverans som görs av leverantören i den första medlemsstaten och ett gemenskapsinternt förvärv i den medlemsstat där det ursprungliga lagret finns. Den leveransen måste anges i leverantörens sammanställning (på grundval av artikel 262.1 a i mervärdesskattedirektivet), vilket säkerställer att varorna följs upp.

Därför skulle det vara överlappande, förvirrande och betungande för företagen att betrakta dessa situationer som en ”ändring i de inlämnade uppgifterna”, eftersom detta återigen skulle leda till ytterligare en angivelse i sammanställningen (på grundval av artikel 262.2 i mervärdesskattedirektivet).

¹² När det framför allt gäller varor som avropas av den avsedda förvärvaren, har de redan förvärvats av denna och omfattas alltså inte längre av arrangemangen för avropslager.

Det finns dock två situationer som nämns ovan där förenklingen för avropslager fortsätter att gälla (förutsatt att vissa villkor är uppfyllda) och som därför inte leder till någon ny uppgift i sammanställningen på grundval av artikel 262.1 a i mervärdesskattedirektivet: *ersättning av den avsedda förvärvaren och återsändande av varorna*.

Därför verkar den ”ändring i de inlämnade uppgifterna” som avses i artikel 262.2 i mervärdesskattedirektivet vara begränsad till dessa båda situationer, eftersom en ny angivelse i sammanställningen är relevant för den fysiska uppföljningen av varorna och en korrekt identifiering av den beskattningsbara person som har rätt att avropa varorna ur lagret. Ur rättslig synvinkel stämmer denna tolkning överens med artikel 17a.2 d i mervärdesskattedirektivet där det anges att uppgiften i sammanställningen är ett villkor för att förenklingen för avropslager ska gälla. Denna tolkning stämmer också överens med målsättningen för bestämmelserna och leder till en mycket mindre börda för företagen än vad en sträng tolkning skulle göra.

2.5.23. Hur ska man uppfatta ”identiteten” för den avsedda förvärvaren i artikel 17a.2 d i mervärdesskattedirektivet?

Ett av villkoren i artikel 17a.2 d i mervärdesskattedirektivet för att förenklingen för avropslager ska gälla är att leverantören i sin sammanställning ska inkludera identiteten på den avsedda förvärvaren och den avsedda förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt som har tilldelats av den medlemsstat till vilken varorna sänds eller transporteras.

Rent praktiskt behöver endast den avsedda förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt anges i sammanställningen. Frågan är då hur man ska uppfylla kravet i artikel 17a.2 d i mervärdesskattedirektivet på att identiteten på den avsedda förvärvaren ska inkluderas i sammanställningen.

Identifieringen av en beskattningsbar person som använder ett individuellt registreringsnummer för mervärdesskatt betyder i praktiken att varje nummer tilldelas en konkret beskattningsbar person. Medlemsstaterna är skyldiga att spara uppgifter i ett elektroniskt system om identitet, verksamhet, rättslig form och adress avseende personer som tilldelats ett registreringsnummer för mervärdesskatt (artikel 17.1 b i rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri).

En beskattningsbar persons identitet och dennes registreringsnummer för mervärdesskatt är alltså nära sammankopplade (och som regel omöjliga att skilja från varandra) i systemet.

Kravet att inkludera den avsedda förvärvarens identitet bör alltså anses vara uppfyllt när registreringsnumret för mervärdesskatt för den avsedda förvärvaren anges i sammanställningen. Detta bekräftas av ordalydelsen i artikel 262.2 i mervärdesskattedirektivet, där det endast hänvisas till registreringsnumret för mervärdesskatt för den avsedda förvärvaren, utan någon hänvisning till den personens identitet.

2.5.24. Har det införts några övergångsbestämmelser för transporter som inleds innan och avslutas efter det att förenklingen för avropslager har trätt i kraft?

I lagstiftningen anges inga övergångsbestämmelser för varutransporter som inleds före den 1 januari 2020 och avslutas efter det datumet (då förenklingen för avropslager träder i

kraft). Dessa situationer måste dock hanteras på ett enhetligt sätt. Eftersom reglerna för förenklingen för avropslager och definitionen av arrangemang för avropslager i dem tar hänsyn till att ”varor försänds eller transporteras ... till en annan medlemsstat” (artikel 17a.2 a i mervärdesskattedirektivet) förefaller dock följande regler vara lämpliga:

- Om transporten inleds före den 1 januari 2020 kan den förenkling för avropslager som införs genom artikel 17a i mervärdesskattedirektivet inte tillämpas, även om varorna anländer till den mottagande medlemsstaten efter det datumet.
- Om transporten inleds den 1 januari 2020 eller efter det datumet är de nya reglerna om förenklingen av avropslager tillämpliga. Om förenklingen är tillämplig ska sammanställningen för den deklarationsperiod som omfattar startdatumet för transporten fyllas i.

2.5.25. Kan en leverantör som inte är etablerad i EU använda förenklingen för avropslager? Är ”CP42-undantaget” tillämpligt på en import av varor som därefter omfattas av arrangemang för avropslager?

Vid tillämpningen av förenklingen för avropslager får leverantören inte ha etablerat sätet för sin verksamhet eller ha ett fast etableringsställe i den medlemsstat till vilken varorna transporteras eller försänds. Utöver detta ställs inget annat villkor för leverantörens etablering, som därmed kan vara etablerad i en annan medlemsstat eller någon annanstans.

Frågan är om det undantag som föreskrivs i artikel 143.1 d och 143.2 i mervärdesskattedirektivet (det s.k. CP42-undantaget för import) skulle vara tillämpligt om en import följs av en transport för avropslager. Svaret är att eftersom det vid tidpunkten för import ännu inte går att säga med säkerhet vad som ska levereras till vilken förvärvare, kan CP42-undantaget inte tillämpas. Detta skulle alltså kunna vara en situation där den beskattningsbara person som flyttar varorna skulle föredra att inte tillämpa förenklingen för avropslager, för att inte gå miste om undantaget vid import (på grundval av artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet).

2.5.26. Den avsedda förvärvarens identitet – på vilket sätt behöver leverantören känna till identiteten? Räcker det med ett försäljningsavtal?

Det finns inga särskilda regler för detta i mervärdesskattedirektivet, men det avtal mellan leverantören och den avsedda förvärvaren som ligger till grund för avropslagertransaktionen bör vara tillräckligt i detta avseende. Leverantören måste inte bara känna till identiteten på den avsedda förvärvaren, utan även känna till det registreringsnummer för mervärdesskatt som har tilldelats den avsedda förvärvaren av den medlemsstat till vilken varorna transporteras. Leverantören måste ange den avsedda förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt i den sammanställning som lämnas in för den period då varorna transporteras.

2.5.27. Vad avses med ”avtal” i artikel 17a.2 a i mervärdesskattedirektivet? Är det alltid ett försäljningsavtal?

I mervärdesskattedirektivet föreskrivs eller fastställs inte vilken typ av avtal som måste finnas mellan leverantören och den avsedda förvärvaren. Det är dock rimligt att anta att när det finns ett avtal mellan de båda parterna som innebär att den avsedda förvärvaren får tillstånd att ta ut varor av en viss typ från lagret mot betalning av ett visst pris (och på så sätt förvärvar äganderätten till de varorna) är villkoret i artikel 17a.2 a i

mervärdesskattedirektivet om ”ett befintligt avtal mellan de båda beskattningsbara personerna” uppfyllt.

2.5.28. Är villkoren för arrangemangen för avropslager uppfyllda om de varor som ska levereras till den avsedda förvärvaren först måste sorteras av en tredje part vid lagret?

Det föreskrivs inget om detta i mervärdesskattedirektivet. Därför är det inte uteslutet att villkoren för förenklingen för avropslager kan vara uppfyllda i detta fall.

2.5.29. Vad kan och vad kan inte betraktas som ett lager vid tillämpningen av arrangemang för avropslager?

Det verkar rimligt att anta att arrangemang för avropslager som regel kommer att omfatta ett lager i den medlemsstat som varorna anländer till och där varorna placeras och kan avropas av den avsedda förvärvaren. I artikel 54a.1 c i genomförandeförordningen åläggs leverantören uttryckligen att ange adressen till lagret och det datum då varorna ankommer lagret. En liknande hänvisning finns i artikel 54a.2 c i genomförandeförordningen om den avsedda förvärvarens register.

I artikel 17a.2 i mervärdesskattedirektivet nämns däremot inte att det måste finnas ett lager för att förenklingen i fråga om avropslager ska vara tillämplig. Därför kan man fråga sig om det verkligen är nödvändigt med ett lager i ordets vanliga bemärkelse som ”en plats för att lagra varor” eller om det finns andra möjligheter (t.ex. varor som förvaras i en lastbil som förflyttas mellan avsedda förvärvare, eller till och med en portfölj, om de varor som omfattas av arrangemangen för avropslager är mycket små) i detta avseende.

Enligt kommissionens avdelningar är det i sådana fall sannolikt att det helt enkelt är fråga om en ”direkt” leverans från leverantören till förvärvaren. För att kunna tillämpa förenklingen i artikel 17a i mervärdesskattedirektivet i dessa fall bör de berörda parterna därför kunna visa på ett tillfredsställande sätt för skattemyndigheterna att den specifika situationen (t.ex. avropslager via lastbil) verkligen är ett arrangemang för avropslager i den mening som avses i artikel 17a.2 i mervärdesskattedirektivet. Det betyder bland annat att de måste bevisa att leverantören fortsätter att äga varorna och att det finns ett avtal mellan den leverantören och den avsedda förvärvaren som innebär att den sistnämnda har rätt att avropa varorna i ett senare skede. I dessa fall skulle leverantörens och den avsedda förvärvarens register också kontinuerligt (i realtid) behöva avspegla var varorna finns vid varje enskilt tillfälle, för att skattemyndigheterna ska kunna kontrollera dem.

2.5.30. Kan en tredje part (t.ex. lagerhavaren) föra registret (eller registren) för leverantörens och/eller den avsedda förvärvarens räkning?

En tredje part kan föra registret, men de berörda beskattningsbara personerna, leverantören och den avsedda förvärvaren, är fortfarande ansvariga för att denna skyldighet uppfylls (utom för den avsedda förvärvaren när det gäller de delar som anges i artikel 54a.2 c, e och f i genomförandeförordningen när de villkor som anges i artikel 54a.2 andra stycket i genomförandeförordningen är uppfyllda).

2.5.31. Om en transport inleds i månad 1 och avslutas i månad 2, vilken period är det som gäller för sammanställningen?

I likhet med vad som anges i avsnitt 2.5.24 i fråga om övergångsbestämmelser, är det relevanta datumet här det datum då transporten påbörjas. Leverantören måste alltså ange

den avsedda förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt i sammanställningen för månad 1.

3. KEDJETRANSAKTIONER

3.1. Relevant bestämmelse

Artikel 36a i mervärdesskattedirektivet.

3.2. Bakgrund

Med kedjetransaktioner avses i artikel 36a i mervärdesskattedirektivet på varandra följande leveranser av samma varor (vilket innebär att det sker två eller flera på varandra följande leveranser) där de varor som levereras omfattas av en enda gemenskapsintern transport mellan två medlemsstater.

EU-domstolen har konsekvent konstaterat att i dessa situationer kan den gemenskapsinterna transporten av varor endast tillskrivas en av leveranserna i kedjan, som har möjlighet att omfattas av det undantag som anges i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet för gemenskapsinterna leveranser.¹³

Mervärdesskattedirektivet innehöll dock inte i sin utformning före den 1 januari 2020 några konkreta bestämmelser om hur en gemenskapsintern leverans ska fördelas. EU-domstolens rättspraxis ger en viss vägledning, men det måste ändå göras en övergripande bedömning av alla specifika omständigheter i varje enskilt fall.

Det fanns alltså ingen allmän regel som var tillämplig på dessa situationer, och bedömningen av hur den gemenskapsinterna leveransen av varor skulle fördelas på en viss transaktion i kedjan måste avgöras från fall till fall. Den situationen kunde leda till olika metoder i olika medlemsstater, vilket ledde till situationer med dubbelbeskattning eller utebliven beskattning, vilket i sin tur innebar att det inte fanns någon rättslig säkerhet för aktörerna.

Problemet hanteras genom den nya bestämmelsen i artikel 36a i mervärdesskattedirektivet, där det fastställs regler för hur den gemenskapsinterna transporten av varor ska tillskrivas en viss leverans i en kedja av transaktioner.

3.3. Vad medför bestämmelsen?

Genom rådets direktiv (EU) 2018/1910 har en ny artikel 36a införts i mervärdesskattedirektivet. Den behandlar frågan om vilken leverans som den gemenskapsinterna transporten eller försändelsen av varor ska tillskrivas när en kedjetransaktion äger rum, dvs. vilken leverans som ska betraktas som den gemenskapsinterna leveransen.

För att artikel 36a i mervärdesskattedirektivet ska vara tillämplig måste följande villkor vara uppfyllda:

- Varorna ska levereras med på varandra följande leveranser. Därför måste minst tre personer ingå i kedjetransaktionen.
- Varorna måste försändas eller transporteras från en medlemsstat till en annan. Det betyder att kedjetransaktioner som omfattar import och export, eller som enbart

¹³ Detta konstaterades första gången av EU-domstolen i domen av den 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232.

omfattar leveranser inom en medlemsstats territorium, inte omfattas av bestämmelsen.

- Varorna måste transporteras eller försändas direkt från den första leverantören till den sista kunden i kedjan.

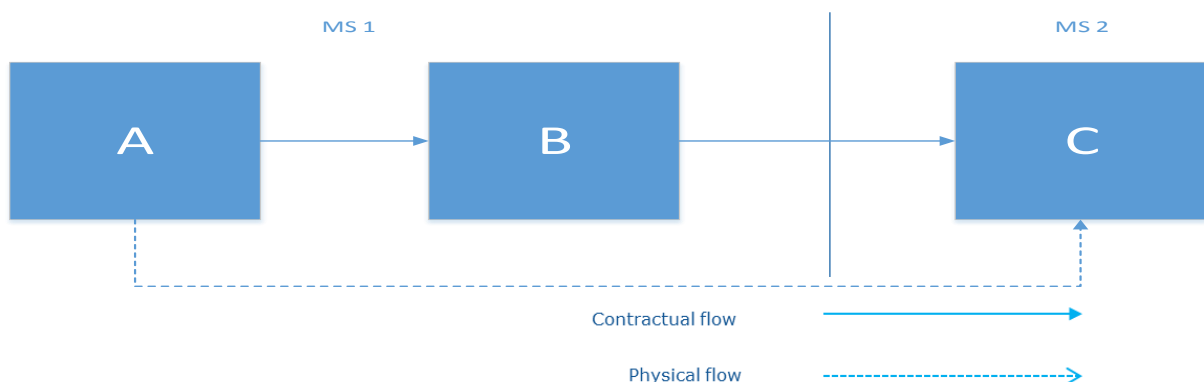
Om dessa villkor är uppfyllda gäller följande allmänna regel enligt artikel 36a.1 i mervärdesskattedirektivet: Försändelsen eller transporten av varorna tillskrivs den leverans som görs till den förmedlande verksamhetsutövaren.

Enligt artikel 36a.2 i mervärdesskattedirektivet finns det dock en möjlighet att göra undantag från denna allmänna regel, nämligen om den förmedlande verksamhetsutövaren har meddelat leverantören det registreringsnummer för mervärdesskatt som utfärdats till denne av den medlemsstat från vilken varorna försänds eller transporteras. I så fall tillskrivs försändelsen eller transporten av varorna den leverans som görs av den förmedlande verksamhetsutövaren.

Begreppet *förmedlande verksamhetsutövare* definieras i artikel 36a.3 i mervärdesskattedirektivet. Det är den leverantör i kedjan, annan än den första leverantören i kedjan, som försänder eller transporterar varorna, antingen själv eller genom en tredje part för dennes räkning. För att bevisa sin ställning som förmedlande verksamhetsutövare måste denne ha bevis på att han har transporterat varorna för egen räkning eller har arrangerat transporten av varorna genom en tredje part för sin räkning.

3.4. Olika scenarier – exempel

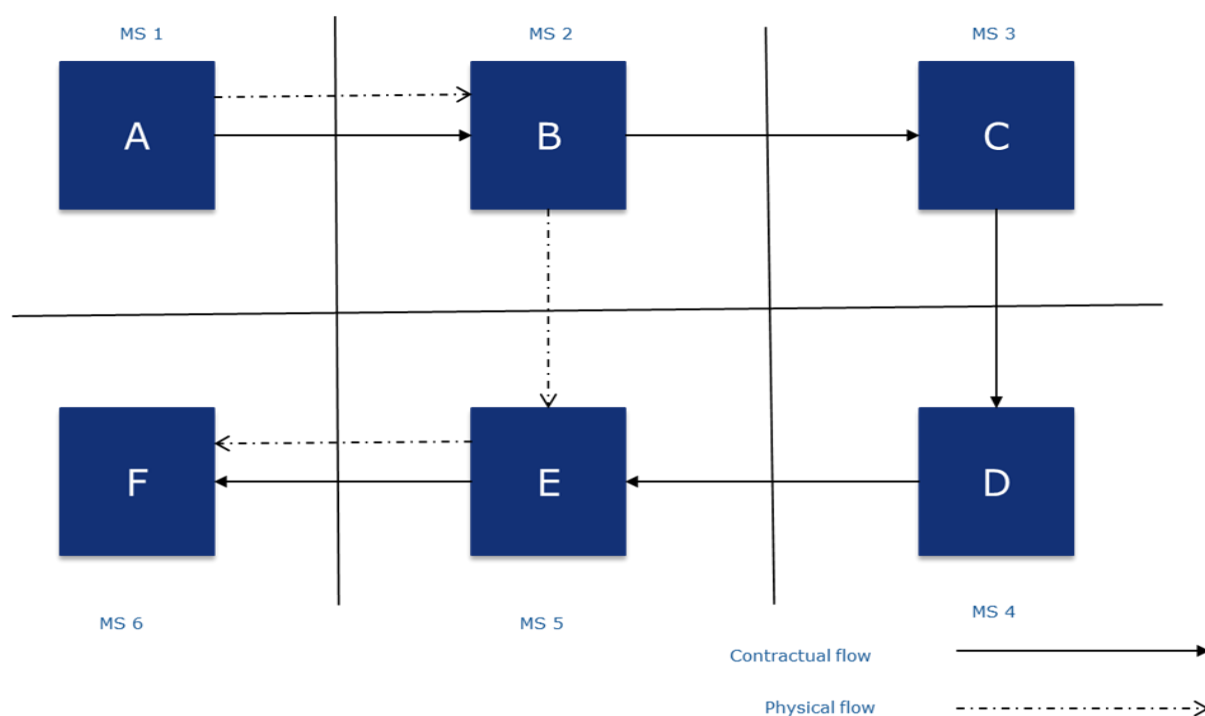
3.4.1. Exempel 1 – ett enkelt fall av en kedjetransaktion



Här har vi på varandra följande leveranser av varor från A till B och B till C, där varorna transporteras endast en gång, från A i medlemsstat 1 till C i medlemsstat 2. Svårigheten i detta fall är att avgöra om den gemenskapsinterna leveransen ska tillskrivas leveransen från A till B eller leveransen från B till C.

Det finns dock mer komplicerade fall som skulle kunna omfatta flera transporter av varorna inom EU. I dessa situationer är det viktigt att undersöka vilka transaktioner som omfattas av den bestämmelse som införs genom artikel 36a.1 i mervärdesskattedirektivet och vilka som inte gör det och därför måste behandlas separat. Det första man måste göra är därför att avgränsa kedjetransaktionen.

3.4.2. Exempel 2 – en mer komplex situation som omfattar olika transporter



I detta exempel sker tre olika transporter: från A till B, från B till E och från E till F. Det förutsätts inte bara att transporterna sker efter varandra tidsmässigt, utan även att det finns ett tydligt avbrott mellan dem, så att det inte går att betrakta dem som en enda transport. I detta fall kommer leveransen från A till B och leveransen från E till F inte att omfattas av den bestämmelse som har införts för kedjetransaktioner, eftersom de inte uppfyller villkoren i artikel 36a.1 i mervärdesskattedirektivet, framför allt direkttransporten från den första leverantören till den sista kunden i en kedja som omfattar på varandra följande leveranser av samma varor. Leveranserna mellan A och B och mellan E och F är alltså ”vanliga” gemenskapsinterna leveranser.

Transaktionerna mellan B, C, D och E ingår däremot i en kedjetransaktion: varorna levereras successivt mellan dessa fyra parter, varorna försänds eller transporteras från en medlemsstat (medlemsstat 2) till en annan medlemsstat (medlemsstat 5) och varorna transporteras direkt från den första leverantören (B) till den sista kunden (E) i kedjan.

Dessa tre transaktioner mellan dessa fyra parter måste därför beaktas för att transporten ska kunna tillskrivas endast en av dem.

3.5. Att tillskriva transporten till en av leveranserna i kedjan – förklaringar till exemplen 1 och 2

Den allmänna regeln fastställs i artikel 36a.1 i mervärdesskattedirektivet. Transporten kommer **enbart** att tillskrivas den leverans som görs till den **”förmedlande verksamhetsutövaren”**.

Den första slutsats som går att dra av denna regel är att transporten eller försändelsen endast kan tillskrivas en leverans. De övriga leveranserna i kedjan kommer därför att följa reglerna för varuleveranser utan transport och kommer att betraktas som inhemska

leveranser, antingen i den medlemsstat som varorna avsänds från eller i den medlemsstat som varorna anländer till.

Den andra slutsats som går att dra av denna regel är att för att tillskriva transporten eller försändelsen av varor en leverans måste man identifiera den ”förmedlande verksamhetsutövaren” i enlighet med den definition som anges i avsnitt 3.3.

Det bör påpekas att räckvidden för reglerna i artikel 36a i mervärdesskattedirektivet har begränsats för att förtydliga vilken transaktion i kedjan som transporten ska tillskrivas. Dessa regler påverkar inte skattskyldigheten, som fastställs i enlighet med de allmänna reglerna.

3.5.1. Tillskrivning av transporten i exempel 1

Här kommer vi att betrakta B som den förmedlande verksamhetsutövaren. Det betyder att B försänder eller transporterar varorna från medlemsstat 1 till medlemsstat 2, själv (för egen räkning och inte för någon annans räkning i kedjan) eller av en tredje part för dennes räkning.

Den allmänna regeln i artikel 36a.1 i mervärdesskattedirektivet är att försändelsen eller transporten av varorna ska tillskrivas endast den leverans som görs till den förmedlande verksamhetsutövaren. Det betyder att den gemenskapsinterna leveransen av varorna kommer att vara leveransen från A till B. I detta fall måste B informera A om det registreringsnummer för mervärdesskatt som utfärdats till B av en annan medlemsstat än medlemsstat 1 för att den leverans som A gör ska kunna omfattas av det undantag som anges i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet. B kommer att göra ett gemenskapsinternt förvärv av varorna i medlemsstat 2. Leveransen från B till C kommer att vara en inhemsk leverans i medlemsstat 2, och B kommer att vara skyldig att betala in den mervärdesskatt som tas ut på leveransen i medlemsstat 2¹⁴. B måste vara registrerad i medlemsstat 2 och lämna in en mervärdesskattedeklaration i den medlemsstaten.

Som vi ser i exempel 1 är B dock etablerad i medlemsstat 1. Det är sannolikt att han har fått ett registreringsnummer för mervärdesskatt utfärdat av medlemsstat 1 och om så är fallet kanske han väljer att ge A det registreringsnumret för mervärdesskatt i stället för det registreringsnummer för mervärdesskatt som utfärdats till denne av en annan medlemsstat än medlemsstat 1. Om så är fallet skulle den tillämpliga regeln vara den som fastställs i artikel 36a.2 i mervärdesskattedirektivet, inte den allmänna regeln i artikel 36a.1 i mervärdesskattedirektivet. Därför skulle försändelsen eller transporten av varorna inte tillskrivas den leverans som görs till B, utan den leverans som görs av B.

I det fallet gör A en inhemsk leverans till B i medlemsstat 1. I medlemsstat 1 gör B en gemenskapsintern leverans av varor till C. C gör ett gemenskapsinternt förvärv av varor i medlemsstat 2. Det betyder att B inte behöver vara registrerad i medlemsstat 2 och inte heller behöver lämna in någon mervärdesskattedeklaration i den medlemsstaten.

¹⁴ Såvida inte medlemsstat 2 har valt att använda alternativet i artikel 194 i mervärdesskattedirektivet. I så fall kommer C att vara skyldig att betala mervärdesskatten i enlighet med förfarandet för omvänd betalningsskyldighet.

3.5.2. Tillskrivning av transporten i exempel 2

Som förklarats tidigare var det i det exemplet bara leveranserna mellan B, C, D och E som ingick i kedjetransaktionen.

a) Den första leverantör i kedjan som anordnar försändelsen eller transporten¹⁵

I den rättsliga bestämmelsen utesluts den första leverantören uttryckligen från begreppet *förmedlande verksamhetsutövare*. Följaktligen är sådana situationer uteslutna från räckvidden för den bestämmelse som fastställs i artikel 36a i mervärdesskattedirektivet.

Observera att den första leverantören endast deltar i en transaktion i transaktionskedjan – den leverans som utförs av honom. Om den första leverantören är den som anordnar försändelsen eller transporten av varorna kan den transporten eller försändelsen alltså endast tillskrivas den transaktion som den leverantören deltar i, dvs. den leverans som utförs av honom. Den transaktionen kommer då att bli den gemenskapsinterna leveransen av varor och omfattas av undantag enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet om de villkor som fastställs i den artikeln är uppfyllda.

I den kedja som beskrivs i exempel 2 omfattar kedjetransaktionen en varutransport från medlemsstat 2 till medlemsstat 5 direkt från B till E och omfattar leveranserna mellan B, C, D och E, vilket innebär att B är den första leverantören i kedjan. Om B anordnar transporten eller försändelsen av varorna kommer den transporten alltså att tillskrivas den leverans som görs av B till C. Det innebär att B gör en gemenskapsintern leverans av varor i medlemsstat 2 som omfattas av undantag från mervärdesskatt (om de villkor som anges i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda) och ett gemenskapsinternt förvärv av C som är beskattningsbar i medlemsstat 5. Leveranserna från C till D och från D till E kommer i så fall att vara inhemska transaktioner i medlemsstat 5.

Som nämnts tidigare är leveransen av varor från A till B, som ger upphov till en särskild transport från medlemsstat 1 till medlemsstat 2 direkt från A till B utesluten från kedjetransaktionen. Leveransen från A till B är i sig en gemenskapsintern leverans av varor i medlemsstat 1 undantagen från mervärdesskatt (om de villkor som anges i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda). Detta leder till ett gemenskapsinternt förvärv av varor av B, som är beskattningsbar i medlemsstat 2.

b) Den sista kunden i kedjan som anordnar försändelsen eller transporten

Den sista kunden i kedjan kan inte samtidigt vara den förmedlande verksamhetsutövaren, eftersom den kunden aldrig kan uppfylla villkoret om att vara en ”**leverantör** i kedjan” i enlighet med artikel 36a.3 i mervärdesskattedirektivet. De situationer där den sista kunden i kedjan anordnar transporten är alltså uteslutna från räckvidden för den bestämmelse som fastställs i artikel 36a i mervärdesskattedirektivet.

Den sista kunden deltar endast i en transaktion i kedjan, nämligen leveransen till honom. Om han anordnar försändelsen eller transporten av varorna kan den försändelsen eller transporten endast tillskrivas den transaktionen, dvs. leveransen till den sista kunden.

¹⁵ När vi i detta avsnitt av de förklarande anmärkningarna hänvisar till en beskattningsbar person som ”anordnar transporten” av varor måste detta begrepp uppfattas som att den beskattningsbara personen transporterar varorna själv (för egen räkning) eller genom en tredje part för dennes räkning. Se punkt 3.6.5.

Om vi går tillbaka till exempel 2 omfattar kedjetransaktionen leveranserna mellan B, C, D och E, vilket betyder att E är den sista kunden i kedjan. Om E anordnar transporten eller försändelsen av varorna kommer den transporten eller försändelsen alltså att tillskrivas den leverans som görs av D till E. Det innebär att D gör en gemenskapsintern leverans av varor i medlemsstat 2 som omfattas av undantag från mervärdesskatt (om de villkor som anges i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda) och ett gemenskapsinternt förvärv av E som är beskattningsbar i medlemsstat 5. Leveranserna från B till C och från C till D kommer att vara inhemska transaktioner i medlemsstat 2.

Som anges ovan är leveransen av varor från E till F utesluten från kedjetransaktionen eftersom den omfattar en särskild transport från E till F, som skiljer sig från transporten från B till E. Leveransen från E till F är en gemenskapsintern leverans av varor i medlemsstat 5 som är undantagen från mervärdesskatt (om de villkor som anges i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda). Detta leder till ett gemenskapsinternt förvärv av varor av F som är beskattningsbar i medlemsstat 6.

c) En annan aktör i kedjan än den första leverantören eller den sista kunden anordnar försändelsen eller transporten

Nu ska vi undersöka vad som händer i exempel 2 när den förmedlande verksamhetsutövaren varken är C eller D.

Den allmänna regeln fastställs alltså i artikel 36a.1 i mervärdesskattedirektivet: transporten tillskrivs den leverans som görs till den förmedlande verksamhetsutövaren (som inte får vara den första eller sista personen i leveranskedjan).

I artikel 36a.2 i mervärdesskattedirektivet införs dock en avvikelse från den allmänna regeln. Om den förmedlande verksamhetsutövaren meddelar leverantören det registreringsnummer för mervärdesskatt som utfärdats till denne av den medlemsstat från vilken varorna försänds eller transporteras, ska försändelsen eller transporten tillskrivas den leverans av varor som görs av denna förmedlande verksamhetsutövare.

Om den förmedlande verksamhetsutövaren t.ex. är C, skulle den allmänna regeln innebära att transporten tillskrivs den leverans som görs till den förmedlande verksamhetsutövaren, dvs. leveransen från B till C. Leveransen av B kommer i så fall att vara en gemenskapsintern leverans av varor i medlemsstat 2 och vara undantagen från mervärdesskatt (om de villkor som anges i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda), och det skulle göras ett gemenskapsinternt förvärv av C som är beskattningsbar i medlemsstat 5. Leveranserna från C till D och från D till E kommer att vara inhemska transaktioner i medlemsstat 5.

Vilken transaktion som transporten tillskrivs skulle dock ändras om C meddelar sin leverantör B det registreringsnummer för mervärdesskatt som utfärdats till denne av den medlemsstat från vilken varorna försänds eller transporteras, dvs. medlemsstat 2. I det fallet skulle försändelsen eller transporten tillskrivas den leverans som görs av C, dvs. till leveransen från C till D.

Det skulle alltså ske en gemenskapsintern leverans av varor av C i medlemsstat 2 som är undantagen från mervärdesskatt (om de villkor som anges i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda) och ett gemenskapsinternt förvärv av varor av D, som är beskattningsbar i medlemsstat 5. Leveranserna från B till C skulle vara en inhemsk transaktion i medlemsstat 2, och leveransen från D till E skulle vara en inhemsk transaktion i medlemsstat 5.

3.6. Närmare frågor i samband med denna bestämmelse

3.6.1. Riktlinjer som har fastställts av mervärdesskattekommittén.

Riktlinjer som fastställdes vid det 113:e mötet i mervärdesskattekommittén den 3 juni 2019

3. NY LAGSTIFTNING – FRÅGOR SOM RÖR TILLÄMPNINGEN AV EU:S NYLIGEN ANTAGNA MERVÄRDESSKATTEBESTÄMMELSER
- 3.1 Ursprung: Kommissionen
- Referenser: Artiklarna 17a, 36a, 138.1 och 138.1a, 243.3 och 262.2 i mervärdesskattedirektivet
Artiklarna 45a och 54a i förordningen om genomförande av mervärdesskattebestämmelserna
- Ärende: Genomförande av paketet med ”snabba lösningar”: Rådets direktiv (EU) 2018/1910 och rådets genomförandeförordning (EU) 2018/1912
([Document taxud.c.1\(2019\)3533969 – Working paper No 968](#))

Dokument D - taxud.c.1(2019) 7899573 Working Paper No 975

Kedjetransaktioner: Tillsammans med tillämpning av den förenkling som föreskrivs i artikel 141 (trepårtstransaktioner) (avsnitt 3.2.1)¹⁶

1. Om samma varor levereras med på varandra följande leveranser och de varorna försänds eller transporteras från en medlemsstat till en annan direkt från den första leverantören till den sista kunden i kedjan anser mervärdesskattekommittén enhälligt att i kedjan av transaktioner är det endast den beskattningsbara person som gör det gemenskapsinterna förvärvet (nedan kallad X) som, förutsatt att alla villkor är uppfyllda, får komma i fråga för den förenkling av trepårtstransaktioner som fastställs i artikel 141 i mervärdesskattedirektivet.

2. Mervärdesskattekommittén anser nästan enhälligt att i den situation som beskrivs i punkt 1 ska det villkor som fastställs i artikel 141 c i mervärdesskattedirektivet anses vara uppfyllt när varorna försänds eller transporteras direkt från en annan medlemsstat än den som har utfärdat det registreringsnummer för mervärdesskatt som används av X för det gemenskapsinterna förvärvet, till den plats som anges av den person för vilken X utför den efterföljande leveransen (nedan kallad Y).

3. Mervärdesskattekommittén anser nästan enhälligt att det faktum att Y gör en efterföljande leverans av varorna till en annan person i kedjan inte ska påverka tillämpningen av förenklingen för trepårtstransaktioner på de transaktioner som utförs av X. För att den förenklingen ska vara tillämplig måste dock alla villkor i artikel 141 i mervärdesskattedirektivet vara uppfyllda. Mervärdesskattekommittén anser nästan enhälligt att detta innebär att Y måste vara registrerad för mervärdesskatt i den

¹⁶ Denna rubrik avser det berörda avsnittet i mervärdesskattekommitténs arbetsdokument nr 968. Mer information om samverkan mellan reglerna för kedjetransaktioner och reglerna för förenklingen för trepårtstransaktioner finns i avsnitt 3.6.17 i dessa förklarande anmärkningar.

medlemsstat som den efterföljande leveransen ska ske till och vara utsedd till betalningsskyldig för mervärdesskatt i enlighet med artikel 197 i mervärdesskattedirektivet.

3.6.2. Vad omfattar bestämmelsen?

Det finns vissa transaktioner som inte omfattas av artikel 36a i mervärdesskattedirektivet.

Som anges i avsnitt 3.3 måste varorna försändas eller transporteras från en medlemsstat till en annan. Kedjetransaktioner som omfattar import och export, eller som enbart omfattar leveranser inom en medlemsstats territorium, omfattas alltså inte av bestämmelsen.

Enligt artikel 36a.4 i mervärdesskattedirektivet utesluts dessutom tillämpningen av regeln för kedjetransaktioner för de situationer som omfattas av artikel 14a i mervärdesskattedirektivet. Regeln är därför inte tillämplig på fall där en beskattningsbar person genom användning av ett elektroniskt gränssnitt, t.ex. en marknadsplats, plattform, portal eller liknande, underlättar

a) distansförsäljning av varor som importeras från tredje territorier eller tredjeländer i försändelser som har ett egentligt värde på högst 150 euro, eller

b) leverans av varor inom unionen av en beskattningsbar person som inte är etablerad inom unionen till en icke beskattningsbar person.

I dessa fall anses den beskattningsbara person som underlättar leveransen själv ha tagit emot och levererat varorna. Reglerna för kedjetransaktioner i artikel 36a i mervärdesskattedirektivet kan dock inte tillämpas på sådana leveranser.

3.6.3. Vem kan vara en förmedlande verksamhetsutövare?

Den förmedlande verksamhetsutövaren är mycket viktig för tillämpningen av regeln. Beroende på vad denna förmedlande verksamhetsutövare väljer kommer försändelsen eller transporten av varorna att tillskrivas leveransen till honom eller den leverans som utförs av honom.

Så snart en kedjetransaktion har identifierats blir nästa steg därför att fastställa vem som är den förmedlande verksamhetsutövaren.

Som anges i avsnitt 3.3 avses med *förmedlande verksamhetsutövare* i artikel 36a i mervärdesskattedirektivet en leverantör i kedjan annan än den första leverantören i kedjan, som försänder eller transporterar varorna, antingen själv eller genom en tredje part för dennes räkning.

3.6.4. Vem kan inte vara en förmedlande verksamhetsutövare?

När vi analyserar exempel 2 kan varken den första leverantören eller den sista kunden i kedjan vara den förmedlande verksamhetsutövaren, vilket förklaras i avsnitt 3.5.2. Den första leverantören utesluts uttryckligen genom ordalydelsen i bestämmelsen, och den sista kunden är inte en leverantör i kedjan. Därför kan ingen av dem vara den förmedlande verksamhetsutövaren.

Det bör påpekas att om det är de som anordnar transporten av varorna råder det inga tvivel om hur den gemenskapsinterna transporten ska tillskrivas. Om den första leverantören har

anordnat transporten kommer den att tillskrivas den leverans som har genomförts av honom. Om det är den sista kunden som har anordnat transporten kommer den att tillskrivas den leverans som har genomförts av honom.

3.6.5. Vad betyder "försänder eller transporterar varorna själv eller genom en tredje part för dennes räkning"?

Detta motsvarar formuleringen i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet, där det hänvisas till "leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ...". Tolkningen bör alltså vara likadan, med hänsyn till den sistnämnda bestämmelsen.

Den förmedlande verksamhetsutövaren kommer i allmänhet att vara den leverantör i kedjan som anordnar (själv eller genom en tredje part för dennes räkning) transporten av varor, den person som antingen gör transporten för egen räkning eller lägger ut transporten på en tredje part som agerar för dennes räkning.

I detta avseende konstaterade generaladvokat Juliane Kokott i sitt förslag till avgörande i Herstmålet¹⁷ att "det avgörande kriteriet när den enda gränsöverskridande varutransporten ska hänföras till en viss leverans i en kedjetransaktion är vem som bär risken för att varan går förlorad på grund av oförutsedda omständigheter under den gränsöverskridande transporten. Denna leverans är den icke skattepliktiga gemenskapsinterna leveransen och är belägen där transporten påbörjas." Hon menar alltså att den förmedlande verksamhetsutövaren skulle vara den beskattningsbara person i kedjan som bär risken för att varan går förlorad eller skadas under transporten.¹⁸

Detta kriterium kan dock i vissa fall leda till vissa praktiska svårigheter. Risken för att varan går förlorad på grund av oförutsedda omständigheter kanske t.ex. delas mellan säljaren och köparen vid vissa punkter under transporten beroende på den Incoterm som används. I sådana fall skulle det vara svårt att identifiera en enskild beskattningsbar person i kedjan som bär risken för att varan går förlorad eller skadas under transporten.

För att fastställa vem som är den förmedlande verksamhetsutövaren i sådana situationer skulle det lämpligaste kriteriet vara den beskattningsbara person i kedjan som transporterar varorna själv eller gör de nödvändiga arrangemangen med en tredje part för varutransporten och sluter ett avtal med den tredje parten. Detta gäller, såvida inte den berörda beskattningsbara personen i sådana fall kan bevisa på ett tillfredsställande sätt för skattemyndigheterna att transporten genomfördes, eller avtalet ingicks, för en annan beskattningsbar persons räkning i kedjan, som i själva verket bär risken för att varorna skulle gå förlorade på grund av oförutsedda omständigheter under transporten.

Här vill vi betona att det faktum att en av parterna i kedjan betalar för transporten inte i sig är tillräckligt för att fastställa att denna person är den förmedlande verksamhetsutövaren. Den parten skulle t.ex. kunna betala transportpriset som en delbetalning för leveransen till honom.

¹⁷ Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott föredraget den 3 oktober 2019 i målet Herst, s.r.o. mot Odvolací finanční ředitelství, C-401/18, punkt 79.

¹⁸ Detta gäller oavsett om den beskattningsbara personen har ett försäkringsavtal och därför får ersättning om varan går förlorad eller skadas.

3.6.6. En annan leverantör i kedjan än den förmedlande verksamhetsutövaren utför transporten av varorna för den förmedlande verksamhetsutövarens räkning

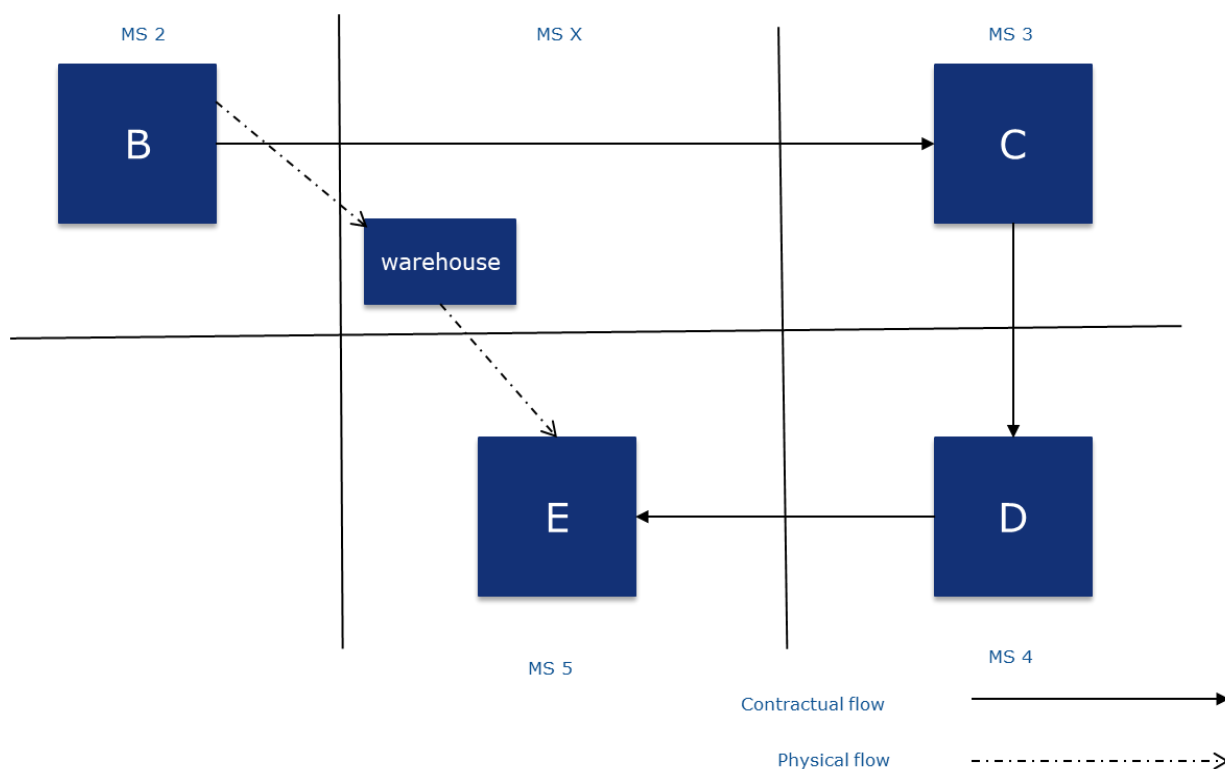
Den förmedlande verksamhetsutövaren kan transportera varorna själv eller genom en annan part för dennes räkning. Den part som transporterar varorna för den förmedlande verksamhetsutövarens räkning måste inte nödvändigtvis vara en tredje part utanför kedjan eller ett företag som är specialiserat på varutransporter. Det skulle kunna vara någon av de andra leverantörer som deltar i kedjetransaktionen, eller till och med den sista kunden.

En av de förmedlande verksamhetsutövarna i kedjan kan t.ex. be den första leverantören att transportera varorna till den sista kunden. Det avgörande i detta fall är att fastställa vilken av de beskattningsbara personerna i kedjan som uppfyller villkoren i avsnitt 3.6.5. Den beskattningsbara personen kommer att vara den förmedlande verksamhetsutövaren vid tillämpningen av artikel 36a i mervärdesskattedirektivet.

3.6.7. Flera personer involverade i varutransporten

Det kan hända att den förmedlande verksamhetsutövaren, som har fastställts enligt kriterierna i avsnitt 3.6.5, har gett mer än en person i uppdrag att utföra transporten.

Som illustration använder vi följande exempel (**exempel 3**):



I exempel 3 är t.ex. C den förmedlande verksamhetsutövaren. C kan ge olika personer i uppdrag att transportera varorna med lastbil från B:s lokaler i medlemsstat 2 till en hamn i en annan medlemsstat (medlemsstat X), transportera varorna med båt till medlemsstat 5 och transportera dem med lastbil från hamnen i medlemsstat 5 till E:s lokaler. Så länge C är den part som ansvarar för de tre avtalen är han fortfarande den förmedlande verksamhetsutövaren. Det måste förstås finnas en kontinuitet i transporten, så att hela

tidsplanen kan betraktas som en enda transport från medlemsstat 2 till medlemsstat 5 och inte som tre olika transporter.

Detta ändras inte om transporten av varorna från B:s lokaler till hamnen i medlemsstat X t.ex. utförs med B:s resurser, så länge den förmedlande verksamhetsutövaren C är den som har anordnat transporten (enligt kriterierna i avsnitt 3.6.5).

Slutsatsen skulle bli en annan om transporten från B:s lokaler i medlemsstat 2 till hamnen i medlemsstat X anordnas av C, men de två andra transporterna (transporten med båt från medlemsstat X till medlemsstat 5 och transporten med lastbil från hamnen i medlemsstat 5 till E:s lokaler) anordnas av en annan leverantör, D. I sådant fall skulle vi inte kunna tillämpa reglerna för kedjetransaktioner för hela kedjan B–C–D–E, eftersom det inte har skett en transport, utan två olika transporter. I så fall kan man inte säga att varorna försänds eller transporteras ”direkt från den första leverantören till den sista kunden i kedjan” (dvs. från B till E) enligt vad som krävs i artikel 36a.1 i mervärdesskattedirektivet. Detta exempel skulle kunna leda till olika möjligheter, beroende på om det är förhållandet B–C–D eller förhållandet C–D–E som är den kedjetransaktion som reglerna i artikel 36a i mervärdesskattedirektivet ska tillämpas på.

För det första skulle det kunna vara så att C anordnar transporten för egen räkning till en plats i medlemsstat X som han bestämmer och att han gör detta utan någon koppling till den efterföljande leveransen till D. Från den platsen i medlemsstat X anordnar D transporten av varorna för att leverera dem till E. Varorna transporteras med andra ord först från B till C och först senare, genom en annan transport, från C till E. I detta fall bör vi behandla transaktionen mellan B och C separat å ena sidan och förhållandet C–D–E å andra sidan. Det är bara förhållandet C–D–E som skulle vara en kedjetransaktion för tillämpningen av reglerna i artikel 36a i mervärdesskattedirektivet. Leveransen från B till C kommer att vara en gemenskapsintern leverans av B i medlemsstat 2 och ett gemenskapsinternt förvärv av C i medlemsstat X. Förhållandet C–D–E skulle vara en kedjetransaktion där D är den förmedlande verksamhetsutövaren. Om den allmänna regeln i artikel 36a.1 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig kommer C att göra en gemenskapsintern leverans i medlemsstat X, D kommer att göra ett gemenskapsinternt förvärv i medlemsstat 5 och leveransen från D till E skulle vara en inhemsk transaktion i medlemsstat 5.

För det andra skulle det kunna vara så att C anordnar transporten för egen räkning från B:s lokaler till en plats i medlemsstat X som bestäms av D och görs i samband med den leverans som C gör till D, och att varorna först senare, genom en annan transport som anordnas av D, levereras av och transporteras från D till E. Om så är fallet är den kedjetransaktion som ska beaktas för tillämpningen av reglerna i artikel 36a i mervärdesskattedirektivet förhållandet B–C–D, vilket betyder att transaktionen mellan D och E skulle behandlas separat. C skulle vara den förmedlande verksamhetsutövaren i kedjan B–C–D. Om C har meddelat B sitt registreringsnummer för mervärdesskatt i medlemsstat 2 kommer regeln i artikel 36a.2 i mervärdesskattedirektivet att vara tillämplig. Leveransen från B till C kommer att vara en inhemsk leverans i medlemsstat 2, C kommer att göra en gemenskapsintern leverans i medlemsstat 2 och D kommer att göra ett gemenskapsinternt förvärv i medlemsstat X. Transaktionen mellan D och E kommer att leda till en gemenskapsintern leverans av varorna i medlemsstat X som utförs av D och ett gemenskapsinternt förvärv av varorna i medlemsstat 5 som utförs av E.

3.6.8. Uppdelad transport och avbrott i kedjan

När vi diskuterade exempel 2 i avsnitt 3.4.2 konstaterade vi att leveranserna från A till B och från E till F var uteslutna från kedjan, eftersom det hade gjorts ett ”tydligt avbrott” i transporten.

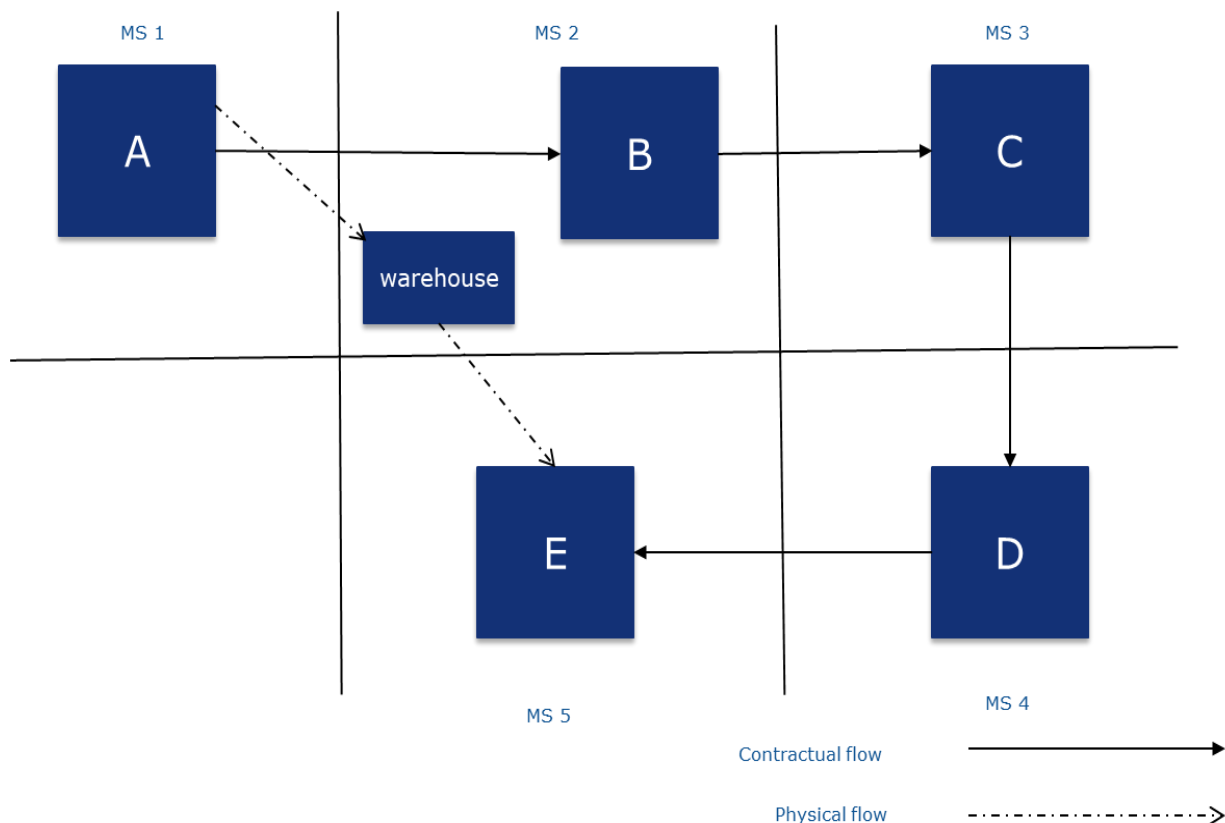
När det handlar om transporter med stopp är det därför viktigt att undersöka om det är ett tydligt avbrott, som leder att det görs olika transporter, och när man kan anse att det ändå är en sammanhållen transport.

Ett exempel på en bruten kedja är t.ex. den situation som analyseras i föregående avsnitt 3.6.7, där det skedde två olika ”förflyttningar” av varorna mellan olika medlemsstater och olika verksamhetsutövare anordnade transporten för varje ”förflyttning”. I det fallet kan de regler som är avsedda för kedjetransaktioner inte tillämpas på alla transaktioner mellan B–C–D–E, utan bara på transaktionerna mellan B–C–D eller på transaktionerna mellan C–D–E, eftersom regeln om en enda transport inte kan tillämpas på hela gruppen av transaktioner.

Att olika transportmedel har använts, så att varorna flyttas från t.ex. en lastbil till en båt eller mellan olika lastbilar, behöver dock inte i sig påverka bedömningen av transporten som en enda transport.

Om varor transporteras från medlemsstat 2 till medlemsstat 5, men en del av dem lastas av i medlemsstat X, kommer de återstående varorna som fortsätter direkt till medlemsstat 5 att anses ha transporterats direkt från medlemsstat 2 till medlemsstat 5 för tillämpning av reglerna för kedjetransaktioner, så länge den förmedlande verksamhetsutövaren anordnar hela transportoperationen.

För att undersöka möjligheterna till avbrott i kedjan kommer vi att använda följande exempel (**exempel 4**):



Det görs två ”förflyttningar” av varorna: från A i medlemsstat 1 till ett lager i medlemsstat 2 och från lagret i medlemsstat 2 till E i medlemsstat 5. När kan vi betrakta båda ”förflyttningarna” som en enda transport eller som olika transporter? Vi kommer analysera olika scenarier:

a) *Scenario 1*: I detta scenario vill vi lyfta fram att de avtal som har ingåtts mellan parterna vid den tidpunkt då förflyttningarna av varorna äger rum är avgörande för att fastställa om det finns ett avbrott i kedjan.

För att detta scenario ska betraktas som en enda transport för tillämpningen av regeln i artikel 36a i mervärdesskattedirektivet, bör vissa villkor vara uppfyllda. För det första måste en av verksamhetsutövarna B, C eller D anordna båda förflyttningarna¹⁹ och fungera som den förmedlande verksamhetsutövaren.

Men även om en av dem anordnar båda ”förflyttningarna” är det också möjligt att de båda ”förflyttningarna” inte kan betraktas som en enda transport. Som exempel antar vi att B är den som anordnar båda ”förflyttningarna”. När varorna anländer i medlemsstat 2 har B inte ingått något avtal med C om försäljningen av varorna. I ett senare skede ingår han ett avtal om försäljningen av varorna med C, C sluter avtal med D och D sluter avtal med E och varorna transporteras från B (i medlemsstat 2) till E (i medlemsstat 5). I detta fall

¹⁹ Om A eller E anordnar båda ”förflyttningarna” skulle det kunna vara möjligt att betrakta dem som en enda transport, men regeln i artikel 36a i mervärdesskattedirektivet skulle i vilket fall som helst inte vara tillämplig eftersom det inte skulle finnas någon förmedlande verksamhetsutövare i den mening som avses i den bestämmelsen.

skulle vi anse att kedjan A–B–C–D–E har brutits, även om B är den verksamhetsutövare som har anordnat de båda varuförflyttningarna.

När varorna transporteras från medlemsstat 1 till medlemsstat 2 kommer A att göra en gemenskapsintern leverans i medlemsstat 1, och B kommer att göra ett gemenskapsinternt förvärv i medlemsstat 2. Serien av transaktioner mellan B, C, D och E ger upphov till en enda gemenskapsintern transport från medlemsstat 2 till medlemsstat 5 som kommer att tillskrivas den leverans som görs av B (det finns inget annat alternativ, eftersom B är den första leverantören i kedjan B–C–D–E). De efterföljande leveranserna C–D och D–E kommer att vara inhemska leveranser i medlemsstat 5.

Om B när (eller omedelbart efteråt) han förvärvar varorna från A däremot redan har ingått ett avtal med C om försäljningen av varorna och vet innan varorna flyttas att de måste transporteras till E i medlemsstat 5 utgör det faktum att det sker två ”förflyttningar” av varorna i princip inget hinder för att serien av transaktioner ska betraktas som en kedjetransaktion. Det innebär att de två ”förflyttningarna” av varorna (förutsatt att det finns en kontinuitet mellan dem så som visas i exempel 3 i avsnitt 3.6.7) kan betraktas som en enda transport för tillämpningen av artikel 36a i mervärdesskattedirektivet. I det fallet kommer A att vara den första leverantören, E den sista kunden och B, som har anordnat den enda transporten som omfattar två ”förflyttningar”, kommer att vara den förmedlande verksamhetsutövaren.

b) *Scenario 2*: Slutsatsen skulle bli en annan om den första ”förflyttningen” anordnas av B och den andra ”förflyttningen” anordnas av C. I så fall räknas varje förflyttning som en transport, och det skulle kunna finnas två möjligheter.

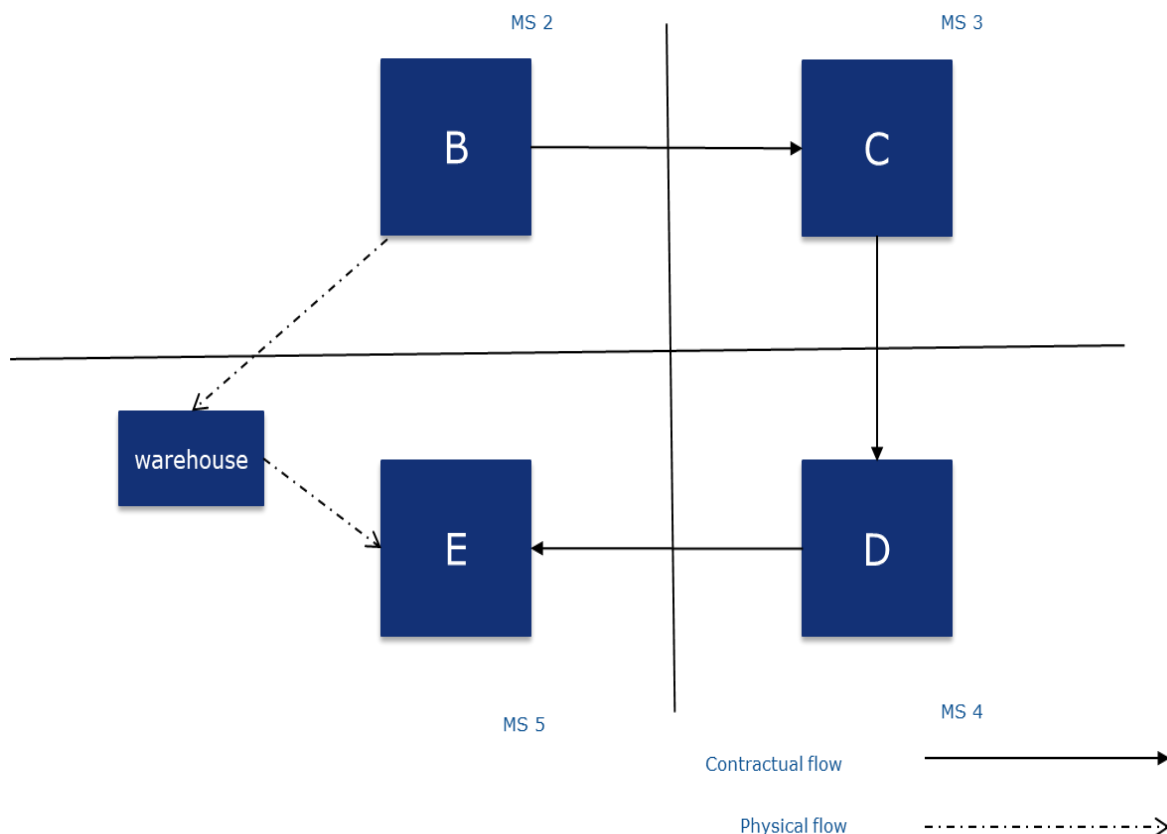
För det första skulle det kunna vara så att när B anordnar transporten av varorna till lagret i medlemsstat 2 är dessa varor adresserade till C i samband med en leverans som har avtalats mellan B och C. I sådant fall kan transaktionerna A–B–C betraktas som en kedjetransaktion där B är den förmedlande verksamhetsutövaren. Om den allmänna regeln i artikel 36a.1 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig skulle det ske en gemenskapsintern leverans av A i medlemsstat 1, ett gemenskapsinternt förvärv av B i medlemsstat 2 och en inhemsk leverans B–C i medlemsstat 2. Eftersom C är den första leverantören i fråga om transaktionerna C–D–E och anordnar transporten, kommer C att göra en gemenskapsintern leverans i medlemsstat 2, D kommer att göra ett gemenskapsinternt förvärv i medlemsstat 5 och leveransen D–E skulle vara en inhemsk transaktion i medlemsstat 5.

För det andra, om varorna i samband med den transport som anordnas av B till lagret i medlemsstat 2 i själva verket är adresserade till B själv, så att transporten inte görs i samband med leveransen från B till C, måste vi utesluta leveransen från A till B från kedjan, så att det sker en gemenskapsintern leverans av A i medlemsstat 1 och ett gemenskapsinternt förvärv av B i medlemsstat 2. Transaktionerna mellan B, C, D och E skulle ge upphov till en kedjetransaktion där B är den första leverantören, E den sista kunden och C den förmedlande verksamhetsutövaren. Om C meddelar B sitt registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats av medlemsstat 2 kommer regeln i artikel 36a.2 i mervärdesskattedirektivet att tillämpas, och alla leveranser mellan A–B–C–D–E kommer att få exakt samma mervärdesskattebehandling som i föregående stycke.

Om C däremot i detta andra fall inte meddelar B sitt registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats av medlemsstat 2, kommer den allmänna regeln i artikel 36a.1 i mervärdesskattedirektivet att tillämpas. Leveransen från A till B förändras inte, men leveransen från B till C skulle innebära en gemenskapsintern leverans av B i

medlemsstat 2 och ett gemenskapsinternt förvärv av C i medlemsstat 5, följt av inhemska leveranser i medlemsstat 5 från C till D och från D till E. Om C vill tillämpa den allmänna regeln i artikel 36a.1 i mervärdesskattedirektivet måste han därför meddela B ett registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats av en annan medlemsstat än medlemsstat 2, för att B ska vara medveten om att han måste behandla leveransen till C som en gemenskapsintern leverans och inte som en inhemsk leverans i medlemsstat 2.

c) *Scenario 3*: Precis som i scenario 1 vill vi i detta scenario lyfta fram att de avtal som har ingåtts mellan parterna vid den tidpunkt då förflyttningarna av varorna äger rum är avgörande för att fastställa om det finns ett avbrott i kedjan. För detta scenario kommer vi att använda ytterligare ett exempel (**exempel 5**):



Varorna transporteras från B:s lokaler i medlemsstat 2 till ett lager i medlemsstat 5. Den person som anordnar transporten är C. Vid tidpunkten för transporten har B sålt varorna till C, medan C inte har ingått något avtal med någon om försäljning av varorna. Senare, efter det att varorna har anlänt till medlemsstat 5, ingår C ett avtal med D om försäljning av varorna, och D ingår i sin tur ett avtal med E. Den person som anordnar transporten av varorna från lagret till E:s lokaler i medlemsstat 5 är C.

I detta fall måste vi vara uppmärksamma på hur avtalssituationen ser ut för varorna när den första transporten äger rum. När den gemenskapsinterna transporten äger rum är C ägare till varorna. Det sker inga på varandra följande leveranser av samma varor, utan endast en enkel leverans B–C. Därför kommer det att ske en gemenskapsintern leverans av varor i medlemsstat 2 av B, följt av ett gemenskapsinternt förvärv av varor av C i medlemsstat 5. Den gemenskapsinterna leveransen av varor kommer att omfattas av undantag, om villkoren i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda.

I sådant fall sker ingen kedjetransaktion. Leveranserna från C till D och från D till E kommer att vara inhemska leveranser i medlemsstat 5 i båda fallen.

Efter att ha gått igenom de olika scenarierna för uppdelad transport och avbrott i kedjan kan vi konstatera att när det sker flera ”förflyttningar” av varorna eller flera personer är involverade i transporten är det viktigt att granska omständigheterna från fall till fall för att avgöra om reglerna för kedjetransaktioner kan tillämpas. Det som är relevant är att fastställa var varorna finns, inte var leverantörerna finns, och vilka transaktioner som har genomförts när varuförflyttningarna har gjorts.

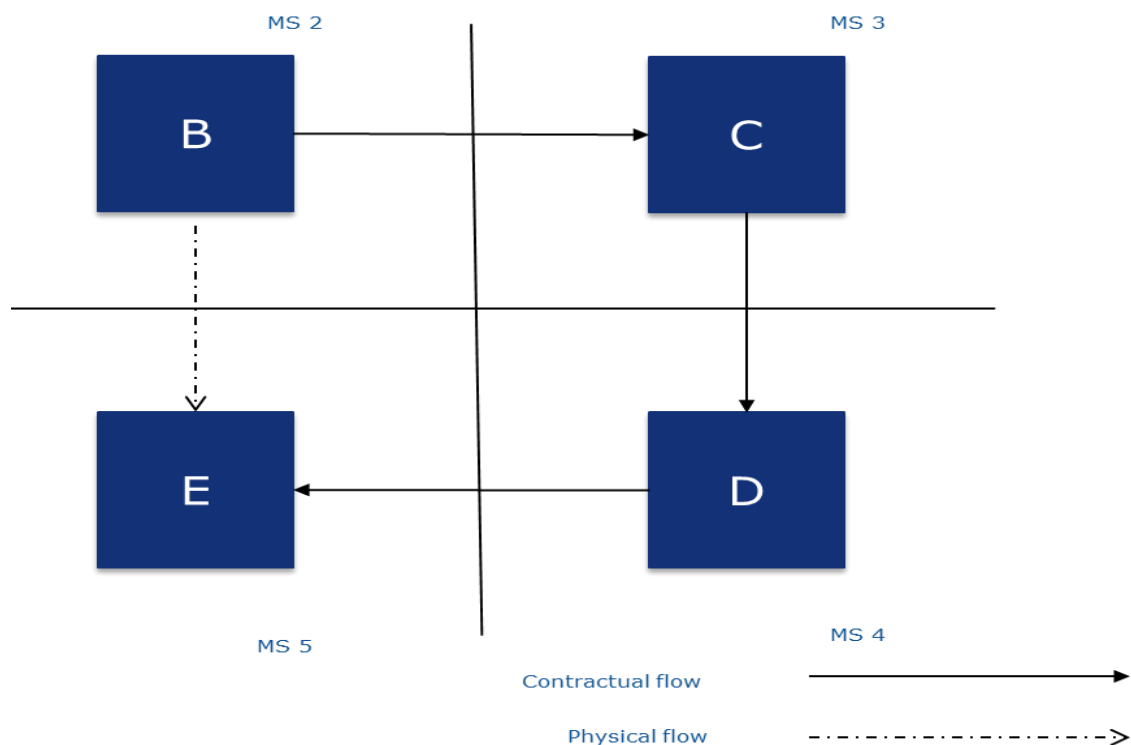
3.6.9. Bevis på anordnandet av transporten

Den förmedlande verksamhetsutövaren behöver ha bevis på att varorna har transporterats eller försänts av honom själv (för egen räkning) eller av en tredje part för hans räkning. Sådana bevis är nödvändiga för att fastställa att han är den förmedlande verksamhetsutövaren och därmed vilken transaktion i kedjan som transporten ska tillskrivas. Detta bevis är dock annorlunda och behöver bedömas separat från det bevis som behövs för att få omfattas av det undantag som anges i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet. Den part som tillämpar undantaget, vilket kan, men inte måste vara samma person som den förmedlande verksamhetsutövaren, måste för sin del överlämna bevis till skattemyndigheterna på att villkoren för att tillämpa undantaget är uppfyllda.²⁰

Det behövs alltså två olika bevis: beviset på att transporten har anordnats (dvs. beviset på att transporten har gjorts ”av” eller för en viss beskattningsbar persons ”räkning”) och beviset på transporten i sig (dvs. bevis på att varorna verkligen har transporterats från en medlemsstat till en annan).

Vi kommer att använda följande exempel (**exempel 6**) för att få en bättre förståelse av varför det behövs två olika bevis:

²⁰ Om transporten tillskrivs den leverans som har gjorts till den förmedlande verksamhetsutövaren kommer leverantören därför att behöva ha bevis på den transporten för att motivera undantaget för den gemenskapsinterna leveransen. För att omfattas av presumptionen i artikel 45a.1 b i genomförandeförordningen måste leverantören dessutom ha de dokument i sin ägo som krävs enligt den bestämmelsen.



Vi tänker oss att transporten av varorna tillskrivs den leverans som har genomförts till den förmedlande verksamhetsutövaren och att C är den förmedlande verksamhetsutövaren. Transporten tillskrivs leveransen till C, vilket betyder att den gemenskapsinterna leveransen är den som görs av B till C. För att B, som inte anordnar transporten av varorna, ska kunna tillämpa undantaget kommer han i princip att behöva i) det registreringsnummer för mervärdesskatt som utfärdats till C av annan medlemsstat än medlemsstat 2, ii) bevis på att varorna har transporterats ut ur medlemsstat 2 till en annan medlemsstat och iii) bevis på att varorna har transporterats av C eller av en tredje part för hans räkning (eftersom det enligt artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet krävs att varorna har transporterats av leverantören eller förvärvaren, eller av en tredje part för någons räkning, för att undantaget ska kunna tillämpas).

C kommer alltså inte bara att behöva bevisa för B att transporten har ägt rum, utan även att han har anordnat transporten (eller, med andra ord, att transporten av gjorts för hans räkning, antingen av honom själv eller av en tredje part). Observera att om bevisen visar att det är D som anordnar transporten och inte C, är det D som är den förmedlande verksamhetsutövaren. I sådant fall skulle den gemenskapsinterna transporten tillskrivas den leverans som C gör till D eller till leveransen som D gör till E, men den kan inte tillskrivas leveransen från B till C. Den sistnämnda leveransen blir då en inhemsk transaktion i medlemsstat 2, och B kommer att behöva ta ut mervärdesskatt av C. Därför måste C ge B bevis på att det är han som anordnar transporten, vilket är ett ytterligare bevis som skiljer sig från beviset på att transporten har ägt rum.

3.6.10. Den förmedlande verksamhetsutövaren måste meddela sin leverantör om registreringsnumret för mervärdesskatt

För att tillämpa regeln i artikel 36a.2 i mervärdesskattedirektivet måste den förmedlande verksamhetsutövaren meddela sitt registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats av den medlemsstat från vilken varorna försänds eller transporteras **till sin leverantör**.

Enligt artikel 36a.2 i mervärdesskattedirektivet krävs inget meddelande till någon av de berörda skattemyndigheterna, utan enbart till leverantören.

Det meddelandet måste lämnas till hans leverantör. Det spelar ingen roll om den förmedlande verksamhetsutövaren meddelar någon av de andra deltagarna i kedjetransaktionen sitt registreringsnummer för mervärdesskatt.

I exempel 2 gäller att om D är den förmedlande verksamhetsutövaren och han meddelar C det registreringsnummer för mervärdesskatt som han (D) har tilldelats av medlemsstat 2, kommer transporten att tillskrivas den leverans som görs av D till E. Om D eventuellt meddelar B eller E sitt registreringsnummer för mervärdesskatt kommer detta inte att vara relevant för tillämpningen av artikel 36a.2 i mervärdesskattedirektivet. Om D informerar B eller E om detta nummer, men inte meddelar C, kommer den allmänna regeln att tillämpas, och transporten eller försändelsen kommer att tillskrivas den leverans som görs av C till D.

3.6.11. Hur bör den förmedlande verksamhetsutövaren meddela sitt registreringsnummer för mervärdesskatt?

Meddelandet om registreringsnumret för mervärdesskatt behöver inte följa några särskilda formaliteter. Det kan göras med alla metoder som gör det möjligt att bevisa att leverantören har tagit emot meddelandet. I detta avseende skulle en utväxling av e-postmeddelanden kunna räcka.

Parterna får själva komma överens om hur meddelandet ska lämnas. Det måste inte göras transaktion för transaktion. Den förmedlande verksamhetsutövaren skulle kunna ange sitt registreringsnummer för mervärdesskatt för leverantören en gång, för att det sedan ska kunna användas för alla leveranser till en viss medlemsstat. Om den förmedlande verksamhetsutövaren tar emot leveranser från samma leverantör, till exempel i medlemsstat 1 och medlemsstat 2, behöver han bara ange det registreringsnummer för mervärdesskatt som ska användas för medlemsstat 1 och det registreringsnummer för mervärdesskatt som ska användas i medlemsstat 2 en gång. Det kan vara samma registreringsnummer, eller olika.

Den förmedlande verksamhetsutövaren skulle kunna meddela leverantören att det registreringsnummer för mervärdesskatt som ska användas för leveranser till en viss medlemsstat från och med en viss tidpunkt kommer att vara ett annat än det som har använts hittills. Den förmedlande verksamhetsutövaren kan också välja att använda ett annat registreringsnummer för mervärdesskatt än det han ”brukar” använda för vissa leveranser. Om han har meddelat sin leverantör ett visst registreringsnummer för mervärdesskatt som ska användas för alla leveranser till en viss medlemsstat kan han alltså meddela leverantören att han kommer att använda ett annat registreringsnummer för mervärdesskatt för en viss leverans.

Leverantören kan å sin sida begära att den förmedlande verksamhetsutövaren meddelar sitt registreringsnummer för mervärdesskatt transaktion för transaktion om han så önskar, för att se till att undantaget tillämpas korrekt.

3.6.12. Bevis på meddelande om registreringsnummer för mervärdesskatt

Den förmedlande verksamhetsutövaren och hans leverantör måste ha bevis på meddelandet och på begäran kunna lägga fram det beviset för skattemyndigheterna för att kontrollera att regeln har tillämpats korrekt. Därför krävs någon form av skriftligt

meddelande, oavsett om det sker elektroniskt eller ej, för att bevisa att registreringsnumret för mervärdesskatt har meddelats.

Men även om den förmedlande verksamhetsutövaren inte kan lämna fram något bevis på att den förmedlande verksamhetsutövaren har meddelat leverantören det registreringsnummer för mervärdesskatt som han har tilldelats av den medlemsstat från vilken varorna försänds, kommer detta ändå att anses vara fallet om följande villkor är uppfyllda:

- 1) Det registreringsnummer för mervärdesskatt för den förmedlande verksamhetsutövaren som har tilldelats av den medlemsstat från vilken varorna försänds eller transporteras visas i den faktura som har ställts ut till honom av hans leverantör.
- 2) Det mervärdesskattebelopp som ska betalas i den medlemsstat från vilken varorna försänds eller transporteras tas ut i fakturan (om inte transaktionen omfattas av undantag från mervärdesskatt – i så fall bör fakturan innehålla en hänvisning till den tillämpliga bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet eller motsvarande nationell bestämmelse eller någon annan hänvisning, med en uppgift om att leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster är undantagna från skatteplikt i enlighet med artikel 226.11 i mervärdesskattedirektivet).

Myndigheterna i de berörda medlemsstaterna bör också kunna kontrollera att leverantörens och den förmedlande verksamhetsutövarens betående stämmer överens med vad som framgår av fakturan. Om leverantören t.ex. enligt fakturan har lagt på mervärdesskatt på transaktionen bör den mervärdesskatten vara inkluderad i hans mervärdesskattregister, om han är skyldig att föra ett sådant, och i hans mervärdesskattedeklaration.

3.6.13. Vad händer om den förmedlande verksamhetsutövaren och hans leverantör inte kan bevisa meddelandet?

Om den förmedlande verksamhetsutövaren och hans leverantör inte kan bevisa att den förmedlande verksamhetsutövaren har meddelat sin leverantör det registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats till honom av den medlemsstat från vilken varorna försänds eller transporteras och de villkor som anges i avsnitt 3.6.12 inte är uppfyllda, kan man förutsätta att villkoren för att tillämpa regeln i artikel 36a.2 i mervärdesskattedirektivet inte är uppfyllda och att den allmänna regeln i artikel 36a.1 i mervärdesskattedirektivet ska tillämpas.

3.6.14. När måste den förmedlande verksamhetsutövaren meddela detta?

I artikel 36a i mervärdesskattedirektivet anges inte specifikt när meddelandet till leverantören om registreringsnumret för mervärdesskatt måste skickas. Under normala omständigheter kan man i princip tänka sig att meddelandet bör skickas innan den beskattningsgrundande händelsen äger rum.

Om den förmedlande verksamhetsutövaren inte har meddelat sin leverantör det registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats för honom av den medlemsstat från vilken varorna avsänds senast vid den tidpunkten kommer den allmänna regeln i artikel 36a.1 i mervärdesskattedirektivet att tillämpas, vilket innebär att transporten av varorna kommer att tillskrivas den leverans som görs till den förmedlande verksamhetsutövaren och kommer att vara den gemenskapsinterna leveransen. Därför

kommer leverantören inte att ta ut någon mervärdesskatt av den förmedlande verksamhetsutövaren, så länge den förmedlande verksamhetsutövaren har meddelat leverantören sitt registreringsnummer för mervärdesskatt som utfärdats till denne av en annan medlemsstat än den från vilken transporten avgår och leverantören har förvässat sig om att varorna transporteras till en annan medlemsstat av den förmedlande verksamhetsutövaren eller av någon för dennes räkning.

Det kan dock inträffa att den förmedlande verksamhetsutövaren av misstag meddelar ett felaktigt registreringsnummer för mervärdesskatt. Detta skulle t.ex. vara fallet om han har instruerat sin leverantör att alltid tillämpa det registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats till honom av den medlemsstat från vilken varorna avgår, men han för denna specifika leverans ville använda sitt registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats av den medlemsstat som varorna anländer till. I detta fall bör den förmedlande verksamhetsutövaren kunna meddela sitt registreringsnummer för mervärdesskatt som utfärdats till denne av den medlemsstat som varorna anländer till även efter det att den beskattningsgrundande händelsen har ägt rum. Vilka följderna blir av ett sådant försenat meddelande kommer att variera beroende på omständigheterna i det specifika fallet.

Om meddelandet lämnas efter den beskattningsgrundande händelsen, men innan tidsfristen löper ut för att lämna in mervärdesskattedeklarationen för den perioden, kan leverantören helt enkelt korrigera fakturan enligt gällande nationella regler och tillämpa undantaget för mervärdesskatt (om alla villkor är uppfyllda) på transaktionen och behöver inte deklarerat något mervärdesskattebelopp i sin mervärdesskattedeklaration för den leveransen.

Om meddelandet lämnas efter den beskattningsgrundande händelsen och efter det att tidsfristen för att lämna in mervärdesskattedeklarationen har löpt ut kan leverantören ändå korrigera fakturan enligt gällande nationella regler och tillämpa undantaget för mervärdesskatt nu, om alla villkor är uppfyllda. I så fall ska leverantören korrigera sin mervärdesskattedeklaration i enlighet med de förfaranden som har fastställts i den medlemsstaten.

3.6.15. Vad händer om den förmedlande verksamhetsutövaren har flera registreringsnummer för mervärdesskatt?

I exempel 2 gäller att om C är den förmedlande verksamhetsutövaren kan det hända att han har ett registreringsnummer för mervärdesskatt som är utfärdat av den medlemsstat där han är etablerad (medlemsstat 3), plus ett registreringsnummer för mervärdesskatt som är utfärdat av den medlemsstat från vilken varorna avgår (medlemsstat 2) och ett registreringsnummer för mervärdesskatt som är utfärdat av den medlemsstat som varorna anländer till (medlemsstat 5).

Det faktum att C har ett registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats av medlemsstat 2 betyder inte att han är skyldig att använda det registreringsnumret för mervärdesskatt för transaktioner som omfattar leverantörer som är etablerade och/eller varor som finns i den medlemsstaten. Han kan använda det registreringsnummer för mervärdesskatt som utfärdats av den medlemsstaten eller något annat registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats av någon annan medlemsstat. Följderna av att välja det ena eller det andra registreringsnumret för mervärdesskatt är dock inte neutrala.

Vi har redan analyserat konsekvenserna av att C uppger registreringsnumret för mervärdesskatt från medlemsstat 2. Då kommer leveransen från B till C att vara en inhemsk leverans i medlemsstat 2, och transporten av varorna kommer att tillskrivas den

leverans som görs av C. Därför kommer C att göra en gemenskapsintern leverans i medlemsstat 2 (som omfattas av undantag, om villkoren i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda).

C kan dock ge B sitt registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats av medlemsstat 5. I så fall tillämpas den allmänna regeln i artikel 36a.1 i mervärdesskattedirektivet, och transporten tillskrivs leveransen till C. Den gemenskapsinterna leveransen från B till C kommer att omfattas av undantag. C kommer att göra ett gemenskapsinternt förvärv i medlemsstat 5.

Om C meddelar B sitt registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats av medlemsstat 3 kommer den allmänna regeln i artikel 36a.1 i mervärdesskattedirektivet också att tillämpas och transporten tillskrivs leveransen till C. Den gemenskapsinterna leveransen från B till C kommer att omfattas av undantag eftersom det enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet endast krävs ett registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats av en annan medlemsstat än den medlemsstat från vilken försändelse eller transport av varorna inleds.

Enligt artikel 40 i mervärdesskattedirektivet kommer C att göra ett gemenskapsinternt förvärv av varorna i medlemsstat 5, den medlemsstat där försändelsen eller transporten av varorna avslutas, vilket betyder att det gemenskapsinterna förvärvet är beskattningsgrundande i medlemsstat 5. Enligt artikel 41 i mervärdesskattedirektivet skulle dock medlemsstat 3 också kunna beskatta det gemenskapsinterna förvärvet, eftersom det registreringsnummer under vilket C gjorde förvärvet var ett registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats av medlemsstat 3. För att undvika dubbelbeskattning måste C visa för skattemyndigheterna i medlemsstat 3 att mervärdesskatten har tillämpats på förvärvet i enlighet med artikel 40 i mervärdesskattedirektivet, dvs. i den medlemsstat där försändelsen eller transporten av varorna avslutas (medlemsstat 5).

3.6.16. Vad händer om den förmedlande verksamhetsutövaren inte meddelar sin leverantör något registreringsnummer för mervärdesskatt?

Det skulle kunna inträffa att den förmedlande verksamhetsutövaren inte meddelar sin leverantör något registreringsnummer för mervärdesskatt. I exempel 2 tänker vi oss att C är den förmedlande verksamhetsutövaren och att han inte har meddelat B något registreringsnummer för mervärdesskatt. I så fall måste B ta ut mervärdesskatt på transaktionen av C.

Det faktum att varorna har lämnat medlemsstat 2 och att C är en beskattningsbar person som agerar som sådan räcker inte för att bevilja undantaget från mervärdesskatt för den gemenskapsinterna leveransen. Enligt artikel 138.1 b i mervärdesskattedirektivet är ett villkor för att den gemenskapsinterna leveransen ska omfattas av undantag att C för B uppger sitt registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats av en annan medlemsstat än den från vilken varorna avsänds till. Eftersom han inte har gjort detta måste B ta ut mervärdesskatt på den gemenskapsinterna leveransen.

Observera att beskattningen av den gemenskapsinterna leveransen i medlemsstat 2 inte hindrar beskattning av det gemenskapsinterna förvärvet av C i medlemsstat 5 i enlighet med artikel 40 i mervärdesskattedirektivet och artikel 16 i genomförandeförordningen.

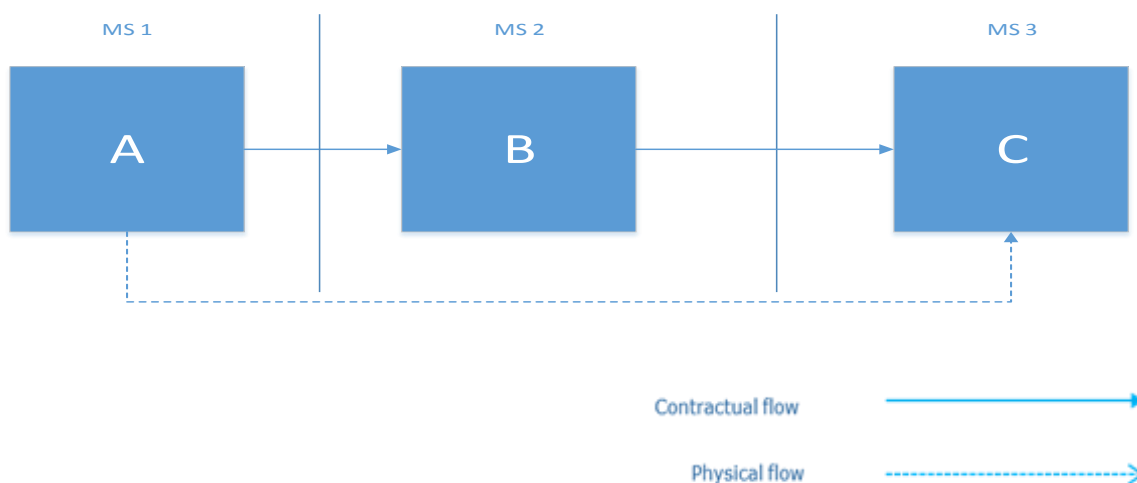
Denna situation kan korrigeras genom att C i ett senare skede meddelar sitt registreringsnummer för mervärdesskatt. Han kan meddela B sitt registreringsnummer för

mervärdesskatt som har utfärdats i medlemsstat 2, medlemsstat 3 eller medlemsstat 5 med de följder som förklaras i föregående avsnitt. Då kommer de regler för korrigering av fakturor som har fastställts i medlemsstat 2 att tillämpas.

3.6.17. Förenkling för trepartstransaktioner

Som vi har nämnt är räckvidden för reglerna i artikel 36a i mervärdesskattedirektivet begränsad för att förtydliga vilken transaktion i kedjan som transporten ska tillskrivas. Dessa regler påverkar inte skattskyldigheten, som fastställs i enlighet med de allmänna reglerna. De påverkar inte heller möjligheten att tillämpa den förenkling som fastställs för trepartstransaktioner när alla villkor i artikel 141 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda.

Vi kan tänka oss en enkel kedjetransaktion där förenklingen för trepartstransaktioner kan tillämpas i följande exempel (**exempel 7**):



B är den förmedlande verksamhetsutövaren. Den allmänna regeln i artikel 36a.1 i mervärdesskattedirektivet är att transporten eller försändelsen tillskrivs den leverans som görs till den förmedlande verksamhetsutövaren, dvs. till den leverans som görs av A till B. A kommer alltså att göra en gemenskapsintern leverans i medlemsstat 1, och B kommer att göra ett gemenskapsinternt förvärv i medlemsstat 3. Vi kommer att undersöka om de krav som fastställs i artikel 141 i mervärdesskattedirektivet för att tillämpa förenklingen för trepartstransaktioner är uppfyllda:

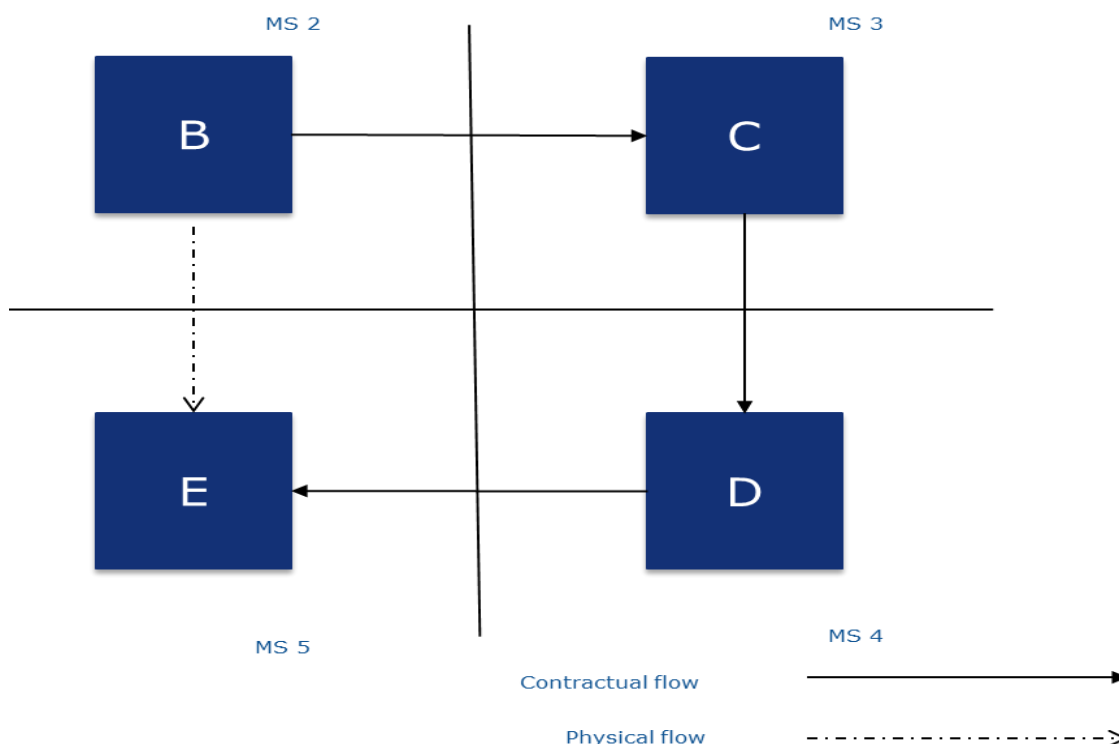
- Det gemenskapsinterna förvärvet görs av en beskattningsbar person (B) som inte är etablerad i den berörda medlemsstaten (medlemsstat 3) men som är registrerad för mervärdesskatt i en annan medlemsstat (medlemsstat 2).
- Förvärvet görs för en efterföljande leverans av varorna inom den berörda medlemsstaten (medlemsstat 3) av B.
- Varorna transporteras direkt från en annan medlemsstat (medlemsstat 1) än den där B har registrerats (medlemsstat 2) till den person för vilken han ska utföra den efterföljande leveransen (C).
- Den person till vilken den efterföljande leveransen ska göras (C) är en annan beskattningsbar person som är registrerad i den berörda medlemsstaten (medlemsstat 3).
- C har i enlighet med artikel 197 i mervärdesskattedirektivet utsetts till betalningsskyldig för mervärdesskatt som ska betalas för den leverans som görs av B.

Därmed är villkoren för att tillämpa förenklingen för trepartstransaktioner uppfyllda. Det innebär att transaktionen kommer att beskattas på följande sätt:

- C kommer att göra en gemenskapsintern leverans i medlemsstat 1. Den leveransen kommer att omfattas av undantag, om alla villkor i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda.
- B kommer att göra ett gemenskapsinternt förvärv i medlemsstat 3. Ingen mervärdesskatt kommer att tas ut på det förvärvet till följd av tillämpningen av artikel 141 i mervärdesskattedirektivet.
- B kommer att göra en inhemsk leverans till C i medlemsstat 3. C kommer att vara betalningsskyldig för mervärdesskatt på den leveransen i enlighet med artikel 197 i mervärdesskattedirektivet.
- Därför behöver B varken registrera sig för eller deklarerera mervärdesskatt i medlemsstat 1 eller medlemsstat 3. För att förvissa sig om att B inte beskattas i medlemsstat 2 på grund av ett gemenskapsinternt förvärv bör han dessutom uppfylla villkoren i artikel 42 i mervärdesskattedirektivet.

3.6.17.1. Mer än tre verksamhetsutövare i kedjan

Vi återgår till vårt exempel med fyra verksamhetsutövare i kedjan **(exempel 8)**:



I exempel 8 är C den förmedlande verksamhetsutövaren. C meddelar B sitt registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats av medlemsstat 2. I stället för den allmänna regeln i artikel 36a.1 i mervärdesskattedirektivet kommer därför regeln i artikel 36a.2 i mervärdesskattedirektivet att tillämpas. Därför kommer transporten att tillskrivas den leverans som görs av C. Den leverans som görs av B till C blir alltså en inhemsk leverans i medlemsstat 2, och den leverans som görs av C till D blir en

gemenskapsintern leverans av varor som omfattas av undantag i medlemsstat 2 (om villkoren i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda).

Det gemenskapsinterna förvärvet görs av D, som inte är etablerad i medlemsstat 5, den medlemsstat som varorna anländer till, men som är registrerad i medlemsstat 4. Varorna förvärvas av D för en efterföljande leverans av varor till E i samma medlemsstat, medlemsstat 5. Varorna har transporterats direkt från en annan medlemsstat (medlemsstat 2) än den där D är registrerad för mervärdesskatt (medlemsstat 4), till den person för vilken D kommer att utföra den efterföljande leveransen (E). E är en beskattningsbar person som är registrerad för mervärdesskatt i medlemsstat 5. Om E är den person som är betalningsskyldig för den mervärdesskatt som ska betalas för den leverans som görs av den person som inte är etablerad i medlemsstat 5 (D) i enlighet med artikel 197 i mervärdesskattedirektivet, ska regeln i artikel 141 i mervärdesskattedirektivet tillämpas.

I sådant fall ska ingen mervärdesskatt tas ut på gemenskapsinterna förvärv som görs av D i medlemsstat 5. Den person som är betalningsskyldig för mervärdesskatten på den leverans som görs av D till E i medlemsstat 5 kommer att vara E i enlighet med artikel 197 i mervärdesskattedirektivet.

Därför kommer D inte att behöva registrera sig för eller redovisa mervärdesskatt i medlemsstat 5. För att förvissa sig om att D inte beskattas i medlemsstat 4 på grund av ett gemenskapsinternt förvärv bör han dessutom uppfylla villkoren i artikel 42 i mervärdesskattedirektivet.

3.6.17.2. Efterföljande leverans av varorna efter trepartstransaktionen

I exempel 8 var C den förmedlande verksamhetsutövaren. C meddelar B sitt registreringsnummer för mervärdesskatt i medlemsstat 3 och inte sitt registreringsnummer för mervärdesskatt i medlemsstat 2. För exemplets skull antar vi att D inte bara är registrerad för mervärdesskatt i medlemsstat 4 utan även i medlemsstat 5. I det här fallet kommer den allmänna regeln för kedjetransaktioner att tillämpas, och transporten kommer att tillskrivas den leverans som har genomförts av B till C. C kommer att göra ett gemenskapsinternt förvärv i medlemsstat 5. Med tanke på den faktiska ordalydelsen i artikel 141 i mervärdesskattedirektivet skulle man kunna tro att detta undantag inte skulle kunna tillämpas på detta gemenskapsinterna förvärv av C. Anledningen är man skulle kunna anse att villkoret i artikel 141 c i mervärdesskattedirektivet inte är uppfyllt: varorna försänds eller transporterats inte till den person för vilken C utför sin leverans, D, utan till en annan person, E, som finns längre bort i kedjan. I så fall skulle C behöva registrera sig i medlemsstat 5 och redovisa mervärdesskatt på det gemenskapsinterna förvärvet i medlemsstat 5.²¹

Det undantag som anges i artikel 141 i mervärdesskattedirektivet skulle dock fortfarande kunna tillämpas i den situationen.

²¹ Om undantaget i artikel 140 c i mervärdesskattedirektivet däremot tillämpas (vilket skulle vara fallet om medlemsstat 5 tillämpar den omvända betalningsskyldighet som föreskrivs i artikel 194 i mervärdesskattedirektivet för den efterföljande leveransen mellan C och D), skulle C vara skyldig att registrera sig i medlemsstat 5 på grund av de gemenskapsinterna förvärv som har utförts, men skulle inte vara skyldig att redovisa det gemenskapsinterna förvärvet, eftersom förvärvet skulle omfattas av undantag.

I detta avseende bör det påpekas att för C, den förmedlande verksamhetsutövaren, är det vid försäljningen av varorna till D inte relevant vad D har för avsikt att göra med varorna.

C uppfyller sina skyldigheter gentemot D genom att skicka varorna till den plats som C och D har kommit överens om. Denna plats skulle kunna vara D:s lokaler eller ett lager som förvaltas av en tredje part. Men det skulle också kunna vara E:s lokaler, till följd av en transaktion mellan D och E, som C inte nödvändigtvis känner till.

C uppfyller därför kraven i artikel 141 i mervärdesskattedirektivet när han skickar varorna till den plats som D har angett. Att det har gjorts en försäljning från D till E, som C kanske, men inte behöver, känna till, påverkar inte att C har uppfyllt kraven för att tillämpa undantaget.

Vi skulle kunna titta på skillnaderna mellan detta scenario (en trepartstransaktion mellan B, C och D, även om varorna skickas till E) och fallet med en trepartstransaktion mellan B, C och D, där varorna skickas till D:s lokaler och det sedan görs en efterföljande leverans från D till E utanför kedjetransaktionen.

I båda fallen kommer det gemenskapsinterna förvärv av varor som görs av C i medlemsstat 5 att omfattas av undantag, och C kommer inte att behöva registrera sig där. D skulle i dessa fall behöva vara registrerad i medlemsstat 5 och skulle vara betalningsskyldig för mervärdesskatten på den inhemska leverans som C gör till honom i den medlemsstaten.

Dessutom måste hänsyn tas till artikel 42 b i mervärdesskattedirektivet. Detta innebär att C i båda fallen kommer att behöva uppfylla ”de skyldigheter när det gäller överlämnande av den sammanställning som fastställs i artikel 265”, vilket betyder att den efterföljande leveransen till D och D:s registreringsnummer för mervärdesskatt i medlemsstat 5 måste inkluderas av C i den sammanställning som han lämnar in i medlemsstat 3. Annars gäller i båda fallen att C kommer att bli betalningsskyldig i medlemsstat 3 för det gemenskapsinterna förvärv som har gjorts, eftersom han har använt det registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats av medlemsstat 3 för det förvärvet (artikel 41 i mervärdesskattedirektivet).

Leverans från D till E skulle i vilket fall som helst bli en inhemsk leverans som beskattas i medlemsstat 5.

Som vi ser är det ingen skillnad för C, D och E om förenklingen för trepartstransaktioner tillämpas när varorna skickas till E och fallet när förenklingen för trepartstransaktioner tillämpas när varorna skickas till D som senare säljer och skickar varorna till E. Om förenklingen inte tillämpas däremot, skulle C vara skyldig att registrera sig för och deklarerar mervärdesskatt i medlemsstat 5.

Efter att ha granskat de ovannämnda omständigheterna kan man anse att alla villkor för tillämpningen av undantaget för trepartstransaktioner är uppfyllda i detta fall i exempel 8, förutsatt att C transporterar varorna till den plats som D har angett i medlemsstat 5 och D är registrerad för mervärdesskatt i medlemsstat 5. Villkoret i artikel 141 c i mervärdesskattedirektivet är uppfyllt eftersom varorna transporteras direkt till den plats som D har angett för C.

De gemenskapsinterna förvärv av varorna som C gör i medlemsstat 5 bör därför omfattas av undantag, och C kommer inte att behöva registrera sig i medlemsstat 5. D kommer att vara betalningsskyldig för mervärdesskatt i medlemsstat 5 för den inhemska leverans som

görs i den medlemsstaten av C till D, och leveransen från D till E skulle också vara en inhemsk leverans som beskattas i medlemsstat 5. Vid tillämpningen av artikel 42 i mervärdesskattedirektivet skulle C vara skyldig att lämna in en sammanställning i medlemsstat 3 som visar registreringsnumret för mervärdesskatt för D i medlemsstat 5.

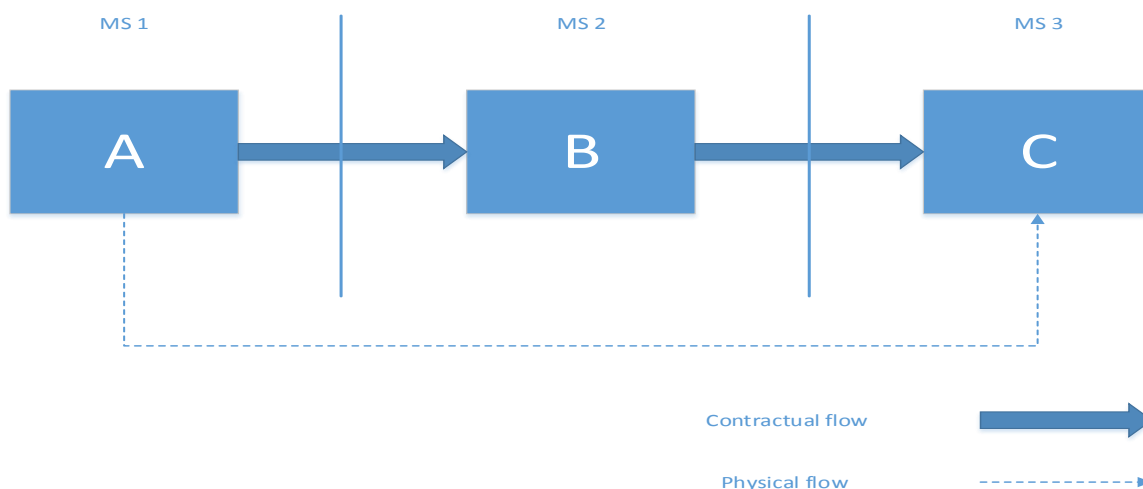
Sammanfattningsvis tillämpas reglerna för kedjetransaktioner oberoende av hur många parter som ingår i kedjan. Förenklingen för trepartstransaktioner är dock endast tillämplig när alla villkor för den förenklingen är uppfyllda för de transaktioner som omfattar tre parter i den kedjan. I praktiken är det bara en av de beskattningsbara personer som ingår i transaktionskedjan, dvs. den person i kedjan som gör det gemenskapsinterna förvärvet, som potentiellt kan dra fördel av förenklingen för trepartstransaktioner. I exemplet ovan skulle detta vara C, medan D inte kan använda den.

3.6.18. Den sista personen i kedjan är en slutkund

Som nämns i avsnitt 3.3 måste minst tre personer delta i en kedjetransaktion. Alla måste dock inte vara beskattningsbara personer.

Det är fullt möjligt att den sista personen i kedjan är en icke beskattningsbar person, dvs. en slutkonsument. Därför skulle vi kunna tillämpa reglerna för kedjetransaktioner i en situation där en beskattningsbar person A säljer varor till en beskattningsbar person B, som säljer samma varor till en icke beskattningsbar person. Transporten görs direkt från A till C, från medlemsstat 1 till medlemsstat 3.

Exempel 9



I denna situation är B den enda person som kan vara den förmedlande verksamhetsutövaren för att reglerna om kedjetransaktioner ska kunna tillämpas.

Om den allmänna regeln är tillämplig kommer transporten att tillskrivas den leverans som har genomförts av A till B. Därför kommer A:s leverans att vara en gemenskapsintern leverans av varor som omfattas av undantag i medlemsstat 1 (om villkoren i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda), och B kommer att ha gjort ett gemenskapsinternt förvärv av varor som är beskattningsbart i medlemsstat 3. Leveransen från B till C kommer att vara en inhemsk transaktion i medlemsstat 3.

Om B, som är den förmedlande verksamhetsutövaren, meddelar A det registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats för honom av den medlemsstat

från vilken varorna försänds eller transporteras, dvs. medlemsstat 1, kommer försändelsen eller transporten att tillskrivas den leverans som görs av honom, dvs. leveransen från B till C. Leveransen från A till B kommer att vara en inhemsk transaktion som är beskattningsbar i medlemsstat 1. Leveransen från B till C skulle räknas som en distansförsäljning av varor och vara beskattningsbar i medlemsstat 3, förutsatt att inte villkoren i artikel 34 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda. I så fall skulle transaktionen beskattas i medlemsstat 1.

4. UNDANTAGET FÖR GEMENSKAPSINTERNA LEVERANSER AV VAROR

4.1. Relevant bestämmelse

Artikel 138 i mervärdesskattedirektivet.

4.2. Vad medför bestämmelsen?

Ändringen av artikel 138 i mervärdesskattedirektivet består av två delar:

- punkt 1 omstruktureras och ett nytt villkor läggs till,
- punkt 1a läggs till.

Artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet

När det gäller artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet måste man ta hänsyn till följande:

- Innehållet i led a i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet motsvarar innehållet i artikel 138.1 i den version som gällde fram till den 31 december 2019.
 - I led b införs ett nytt villkor för tillämpningen av ett undantag, och det består av följande två delar:
 - o Den beskattningsbara person eller icke beskattningsbara juridiska person till vilken leveransen görs ska ha ett registreringsnummer för mervärdesskatt i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten avgår,
- och
- o den beskattningsbara personen eller den icke beskattningsbara personen för vilken leveransen utförs har meddelat leverantören sitt registreringsnummer för mervärdesskatt.

När det gäller den första delen måste det registreringsnummer för mervärdesskatt som utfärdats för den beskattningsbara person eller icke beskattningsbara juridiska person till vilken leveransen görs inte nödvändigtvis vara ett registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats av den medlemsstat till vilken varorna transporteras. Det räcker med att detta är ett registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats av en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten avgår.

När det gäller den andra delen anges det inte uttryckligen i rättsakten hur avtalparterna informeras om registreringsnumret för mervärdesskatt. Detta bör alltså vara upp till de avtalsslutande parterna och inte omfattas av några formella krav (t.ex. att ett visst dokument måste användas). I likhet med vad som anges ovan i samband med artikel 36a.2 i mervärdesskattedirektivet, kan det faktum att leverantören har angett kundens registreringsnummer för mervärdesskatt i på sin faktura vara tillräckligt för att man ska anse att kunden har uppgett sitt registreringsnummer för mervärdesskatt för leverantören.

Artikel 138.1a i mervärdesskattedirektivet

Vad beträffar artikel 138.1a i mervärdesskattedirektivet måste det understrykas att det har lagts till en ny punkt 1a till artikel 138 som innebär att det undantag som föreskrivs i

punkt 1 inte ska tillämpas om leverantören inte har fullgjort den skyldighet som föreskrivs i artiklarna 262 och 263 att lämna in en sammanställning, eller om den redan inlämnade sammanställningen inte innehåller korrekta uppgifter om den berörda leveransen enligt bestämmelserna i artikel 264 i mervärdesskattedirektivet, såvida inte leverantören vederbörligen kan motivera sina brister på ett sätt som är tillfredsställande för de behöriga myndigheterna.

4.3. Närmare frågor i samband med artikel 138.1 och 138.1a i mervärdesskattedirektivet

4.3.1. Riktlinjer som har fastställts av mervärdesskattekommittén.

Riktlinjer som fastställdes vid det 113:e mötet i mervärdesskattekommittén den 3 juni 2019

3. NY LAGSTIFTNING – FRÅGOR SOM RÖR TILLÄMPNINGEN AV
EU:S NYLIGEN ANTAGNA
MERVÄRDESSKATTEBESTÄMMELSER

3.1 Ursprung: Kommissionen

Referenser: Artiklarna 17a, 36a, 138.1 och 138.1a, 243.3 och 262.2 i mervärdesskattedirektivet

Artiklarna 45a och 54a i förordningen om genomförande av mervärdesskattebestämmelserna

Ärende: Genomförande av paketet med ”snabba lösningar”: Rådets direktiv (EU) 2018/1910 och rådets genomförandeförordning (EU) 2018/1912

([Document taxud.c.1\(2019\)3533969 – Working paper No 968](#))

Document E- taxud.c.1(2019) 7900313 Working Paper No 976

Undantag för en gemenskapsintern leverans av varor: Samverkan med direktivet om återbetalning av mervärdesskatt (avsnitt 3.3.1)²²

Mervärdesskattekommittén bekräftar enhälligt att den ändring som har gjorts genom rådets direktiv (EU) 2018/1910 av den 4 december 2018 i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet innebär ett tillägg av ett materiellt villkor för tillämpningen av undantaget för en gemenskapsintern leverans av varor. Mervärdesskattekommittén anser enhälligt att detta tillägg innebär att i det fall den person som förvärvar varorna inte uppger sitt registreringsnummer för mervärdesskatt för leverantören eller i det fall det angivna registreringsnumret för mervärdesskatt har utfärdats av den medlemsstat från vilken varorna försänds eller transporteras, kan villkoren för att tillämpa undantaget enligt artikel 138 inte anses vara uppfyllda, och leverantören kommer inte att ha något annat alternativ än att ta ut mervärdesskatt.

Document F- taxud.c.1(2019) 7900872 Working Paper No 977

Undantag för en gemenskapsintern leverans av varor: Tillämpning av artikel 138.1a (avsnitt 3.3.2)²³

²² Denna rubrik avser det berörda avsnittet i mervärdesskattekommitténs arbetsdokument nr 968.

²³ Denna rubrik avser det berörda avsnittet i mervärdesskattekommitténs arbetsdokument nr 968.

1. Mervärdesskattekommittén bekräftar enhälligt att det i praktiken inte går att fastställa att det undantag som föreskrivs artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet inte ska tillämpas på grund av att leverantören inte uppfyller de villkor som anges i artikel 138.1a förrän det har gått en viss period efter det att leveransen har utförts och fakturerats.

Mervärdesskattekommittén anser enhälligt att det är oundvikligt att det kommer att gå en viss tid från det att leveransen utförs och faktureras förvärvaren till det att leverantören måste uppfylla den skyldighet som föreskrivs i artiklarna 262 och 263 i mervärdesskattedirektivet och lämna in en sammanställning. Mervärdesskattekommittén anser också enhälligt att det är oundvikligt att det kommer att gå en viss tid från det att leverantören måste lämna in sammanställningen till det att skattemyndigheterna vidtar åtgärder, eftersom sådana åtgärder endast kan utlösas genom att sammanställningen inte har lämnats in eller genom att det konstateras att sammanställningen inte innehåller korrekta uppgifter.

2. Mervärdesskattekommittén anser enhälligt att leverantören därför ska få undanta leveransen vid den tidpunkt då leveransen utförs, förutsatt att villkoren i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda, eftersom dessa är de enda villkor som är relevanta vid tidpunkten för leveransen för att fastställa huruvida undantaget är tillämpligt.

Vad beträffar de fall som avses i artikel 138.1a i mervärdesskattedirektivet anser mervärdesskattekommittén nästan enhälligt att undantaget endast får återkallas retroaktivt om och när skattemyndigheterna konstaterar att leverantören inte har fullgjort den skyldighet som föreskrivs i artiklarna 262 och 263 i mervärdesskattedirektivet i fråga om att lämna in en sammanställning eller där den sammanställning som redan har lämnats in av honom inte innehåller korrekta uppgifter om leveransen i enlighet med kraven i artikel 264 i mervärdesskattedirektivet, om inte leverantören vederbörligen kan motivera sina brister på ett sätt som är tillfredsställande för de behöriga myndigheterna.

[Document G- taxud.c.1\(2019\) 7901495 Working Paper No 978](#)

Undantag för en gemenskapsintern leverans av varor: Kombination med den frivilliga tillämpning av omvänd betalningsskyldighet som föreskrivs i artikel 194 (avsnitt 3.3.3)²⁴

När en överföring av varor i enlighet med artikel 17 i mervärdesskattedirektivet anses äga rum på grund av att varor som placeras inom ramen för arrangemang för avropslager upphör att uppfylla villkoren för att fortsätta att omfattas av sådana arrangemang anser mervärdesskattekommittén enhälligt att

- a) när den beskattningsbara person som gör överföringen inte redan är registrerad för mervärdesskatt i den medlemsstat där varorna först placerades under arrangemangen för avropslager måste han registrera sig i den medlemsstaten på grund av att han anses göra ett gemenskapsinternt förvärv där,
- b) den registreringen ska vara nödvändig i enlighet med artikel 214.1 b i mervärdesskattedirektivet, och den berörda medlemsstaten får inte bevilja dispens från den, ens om det förvärv som anses vara gemenskapsinternt omfattas av undantag enligt artikel 140 c i mervärdesskattedirektivet.

²⁴ Denna rubrik avser det berörda avsnittet i mervärdesskattekommitténs arbetsdokument nr 968.

Denna riktlinje *Undantag för en gemenskapsintern leverans av varor: Kombination med den frivilliga tillämpning av omvänd betalningsskyldighet som föreskrivs i artikel 194 (avsnitt 3.3.3)* hänger samman med den fråga som behandlas i avsnitt 2.5.4 i dessa förklarande anmärkningar. Det görs en hänvisning till det avsnittet.

4.3.2. Vad händer om förvärvaren inte ger leverantören information om sitt registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats i en annan medlemsstat än den från vilken varorna försänds eller transporteras?

Om förvärvaren inte lämnar någon uppgift om sitt registreringsnummer för mervärdesskatt för leverantören eller om det angivna registreringsnumret för mervärdesskatt har utfärdats av den medlemsstat från vilken varorna försänds eller transporteras kommer minst ett av de villkor för att tillämpa undantaget enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet (särskilt det villkor som anges i artikel 138.1 b i mervärdesskattedirektivet) inte att vara uppfyllt, och leverantören måste ta ut mervärdesskatt.

Detta kommer att vara fallet även om alla övriga villkor för att tillämpa undantaget har uppfyllts och leverantören har anledning att anta, t.ex. på grund av typen eller mängden varor som levereras, att kunden är en beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person.

Att leverantören tar ut mervärdesskatt på leveransen på grund av att villkoren i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet inte är uppfyllda påverkar inte mervärdesskattebehandlingen av det gemenskapsinterna förvärv som kunden gör i den medlemsstat där försändelsen eller transporten av varorna avslutas (artikel 16 i genomförandeförordningen).

I det fall förvärvaren, som kan bevisa att han var en beskattningsbar person som agerar som sådan vid tidpunkten för förvärvet, i ett senare skede kan meddela leverantören ett registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats i en annan medlemsstat än den från vilken varorna försänds eller transporteras, och det inte finns några indikationer på bedrägeri eller missbruk, ska leverantören korrigera fakturan i enlighet med bestämmelserna i den relevanta nationella lagstiftningen.

4.3.3. Vad händer om förvärvaren har lämnat in en ansökan om att få ett registreringsnummer för mervärdesskatt till skattemyndigheterna men inte har fått det registreringsnumret för mervärdesskatt vid den tidpunkt då leverantören måste utfärda sin faktura?

Om förvärvaren fortfarande inte har kunnat meddela leverantören sitt registreringsnummer för mervärdesskatt vid den tidpunkt då leverantören utfärdar fakturan, på grund av att skattemyndigheterna fortfarande behandlar förvärvarens ansökan om ett sådant nummer, kan leverantören inte tillämpa undantaget enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet, eftersom inte alla villkor är uppfyllda.

Så snart förvärvaren har fått registreringsnumret för mervärdesskatt kan fakturan korrigeras på det sätt som beskrivs i avsnitt 4.3.2 sista stycket.

4.3.4. Vissa medlemsstater gör åtskillnad mellan ett registreringsnummer för mervärdesskatt som endast är giltigt för vissa inhemska transaktioner och ett registreringsnummer för mervärdesskatt som i enlighet med artikel 215 i mervärdesskattedirektivet har ett prefix som gör det möjligt att identifiera den utfärdande medlemsstaten. Kan båda numren användas för undantaget i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet?

Nej. Det är bara registreringsnumret för mervärdesskatt med ett prefix som gör det möjligt att identifiera den utfärdande medlemsstaten som är relevant för tillämpningen av artikel 138 i mervärdesskattedirektivet. Detta är det enda registreringsnummer för mervärdesskatt som den registrerande medlemsstaten inkluderar i VIES-databasen, och det är alltså det enda registreringsnummer för mervärdesskatt som leverantören kan kontrollera.

4.3.5. Vilket registreringsnummer för mervärdesskatt ska användas för att tillämpa undantaget enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet när förvärvaren ingår i en mervärdesskattegrupp i enlighet med artikel 11 i mervärdesskattedirektivet?

EU-domstolen har fastslagit att effekten av tillämpningen av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet är att den nationella lagstiftning som antas på grundval av den bestämmelsen inte längre tillåter personer, i synnerhet företag, som är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band att behandlas som separata beskattningsbara personer vid tillämpningen av mervärdesskatt utan ska behandlas som en enda beskattningsbar person. När den bestämmelsen genomförs av en medlemsstat kan alltså den eller de personer som är nära förbundna med varandra i den mening som avses i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet inte längre behandlas separat som en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet. Därav följer att klassificeringen som en enda beskattningsbar person utesluter att de personer som är nära förbundna på ett sådant sätt fortsätter att identifieras som enskilda beskattningsbara personer.²⁵

Detta innebär att det i praktiken endast är mervärdesskattegruppen som har ett registreringsnummer för mervärdesskatt som ska användas för undantaget i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet.

4.3.6. Vad menas med uttrycket ”såvida inte leverantören vederbörligen kan motivera sina brister på ett sätt som är tillfredsställande för de behöriga myndigheterna” i artikel 138.1a i mervärdesskattedirektivet?

I skäl 7 i rådets direktiv (EU) 2018/1910 av den 4 december 2018 beskriver rådet syftet med bestämmelsen på följande sätt: ”Vidare är VIES-förteckningen viktig för att informera ankomstmedlemsstaten om förekomsten av varor på dess territorium och är därför ett centralt inslag i bedrägeribekämpningen inom unionen. Därför bör medlemsstater, när leverantören inte fullgör sina skyldigheter avseende VIES-förteckningen, säkerställa att undantaget inte tillämpas, utom när leverantören handlar i god tro, det vill säga när leverantören vederbörligen inför de behöriga skattemyndigheterna kan motivera sina brister i samband med sammanställningen, vilket även kan innebära att leverantören vid detta tillfälle tillhandahåller de korrekta uppgifter som krävs enligt artikel 264 i direktiv 2006/112/EG.”

²⁵ Se EU-domstolens dom av den 22 maj 2008, Amplifin, C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301.

I den första delen av artikel 138.1a i mervärdesskattedirektivet fastställs principen om att undantaget inte ska tillämpas om artiklarna 262, 263 och 264 i mervärdesskattedirektivet inte är uppfyllda. Enligt den sista delen i artikel 138.1a i mervärdesskattedirektivet ska undantaget emellertid fortfarande tillämpas om leverantören vederbörligen kan motivera sina brister på ett sätt som är tillfredsställande för de behöriga myndigheterna.

Denna sista del i punkt 1a tyder på att situationer med bristande efterlevnad ska behandlas från fall till fall mellan leverantören och de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där leveransen ägde rum.

I följande situationer skulle man ändå kunna anse att leverantörens brister är vederbörligt motiverade (såvida inte skattemyndigheterna har skäl att anta att bristen ingår i ett bedrägeriförsök), förutsatt att leverantören korrigerar sitt misstag så snart han får kännedom om det misstag som leder till bristen:

- o Leverantören har oavsiktligt av misstag underlåtit att ange den gemenskapsinterna leverans som omfattas av undantag från skatteplikt i den sammanställning som omfattar den period under vilken leveransen ägde rum, men har inkluderat den i en sammanställning som omfattar den efterföljande perioden.
- o Leverantören har inkluderat den gemenskapsinterna leverans som omfattas av undantag från skatteplikt i den sammanställning som omfattar den period under vilken leveransen ägde rum, men har gjort ett oavsiktligt misstag i fråga om värdet på den berörda leveransen.
- o En omstrukturering av det företag som förvärvar varorna har resulterat i ett nytt namn och ett nytt registreringsnummer för mervärdesskatt, men det gamla namnet och det gamla registreringsnumret för mervärdesskatt fortsätter att existera under en kort övergångsperiod. I sammanställningen har leverantören av misstag inkluderat transaktionerna under det gamla registreringsnumret för mervärdesskatt.

5. TRANSPORTBEVIS

5.1. Relevant bestämmelse

Artikel 45a i genomförandeförordningen.

5.2. Vad medför bestämmelsen?

Enligt artikel 45a i genomförandeförordningen ska ett villkor för att en gemenskapsintern leverans av varor ska omfattas av det undantag som anges i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet, nämligen att varorna har försänts eller transporterats från en medlemsstat till en destination utanför dess territorium men inom gemenskapen, antas vara uppfyllt i de fall som anges i artikel 45a.1 a eller b.

Detta innebär också att

- det inte i sig räcker att något av de fall som anges i led a eller b föreligger för att leveransen ska omfattas av undantag enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet. Det presumeras att ett grundläggande villkor är uppfyllt, men för att undantaget ska kunna tillämpas måste även de andra villkor som anges i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet vara uppfyllda.
- Det går inte att tillämpa presumptionen i motsatt riktning. Det vill säga, det faktum att villkoren för presumptionen inte är uppfyllda innebär inte automatiskt att det undantag som anges i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet inte är tillämpligt. I sådant fall är det fortfarande upp till leverantören att bevisa på ett tillfredsställande sätt för skattemyndigheterna att villkoren för undantaget (inklusive transport) är uppfyllda. Det innebär att om presumptionen inte är tillämplig kommer situationen att fortsätta att vara likadan som före ikraftträdandet av artikel 45a i genomförandeförordningen.

Enligt artikel 45a.2 i genomförandeförordningen får en skattemyndighet motbevisa en presumption som gjorts enligt punkt 1, dvs. att varorna har försänts eller transporterats från en medlemsstat till en destination utanför dess territorium men inom gemenskapen.

Att motbevisa presumptionen innebär alltså att skattemyndigheterna kan lägga fram de nödvändiga uppgifter som visar att varorna i själva verket inte har försänts eller transporterats från en medlemsstat till en destination utanför dess territorium men inom gemenskapen. Det kan till exempel vara fallet om skattemyndigheterna under en kontroll upptäcker att varorna fortfarande finns kvar i leverantörens lager eller skattemyndigheterna känner till en incident under transporten som har lett till att varorna blev förstörda innan de lämnade territoriet.

När skattemyndigheterna har de uppgifter som krävs för att motbevisa presumptionen (med hänsyn till egenskaperna hos de uppgifter som krävs för att de ska kunna göra det), är undantaget enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet naturligtvis inte tillämpligt. Med att ”motbevisa presumptionen” menas i detta avseende att skattemyndigheterna har bevis som visar att transporten inte har ägt rum.

Att ”motbevisa presumptionen” är inte samma sak som när en skattemyndighet kan bevisa att någon av de handlingar som anges i artikel 45a.3 i mervärdesskattedirektivet och som har lämnats in som bevis innehåller felaktiga uppgifter eller till och med är förfalskad. Följden skulle i sådant fall vara att villkoren för att vara något av de fall som anges i

punkt 1 a eller b inte är uppfyllda. Därför kan leverantören inte längre utgå från presumtionen att försändelsen eller transporten har gjorts från en medlemsstat till en destination utanför dess territorium men inom gemenskapen. Leverantören kan dock kanske fortfarande lämna in andra handlingar i enlighet med vad som anges i artikel 45a i genomförandeförordningen som skulle göra det möjligt för honom att omfattas av presumtionen (såvida inte skattemyndigheterna på nytt bevisar att dessa handlingar är felaktiga eller förfalskade) eller lämna tillräcklig bevisning som styrker att villkoren för undantaget enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda.

5.3. Närmare frågor i samband med denna bestämmelse

5.3.1. Riktlinjer som har fastställts av mervärdesskattekommittén.

Riktlinjer som fastställdes vid det 113:e mötet i mervärdesskattekommittén den 3 juni 2019

3. NY LAGSTIFTNING – FRÅGOR SOM RÖR TILLÄMPNINGEN AV
EU:S NYLIGEN ANTAGNA
MERVÄRDESSKATTEBESTÄMMELSER
- 3.1 Ursprung: Kommissionen
- Referenser: Artiklarna 17a, 36a, 138.1 och 138.1a, 243.3 och 262.2 i mervärdesskattedirektivet
Artiklarna 45a och 54a i förordningen om genomförande av mervärdesskattebestämmelserna
- Ärende: Genomförande av paketet med ”snabba lösningar”: Rådets direktiv (EU) 2018/1910 och rådets genomförandeförordning (EU) 2018/1912
([Document taxud.c.1\(2019\)3533969 – Working paper No 968](#))

Document H- taxud.c.1(2019) 7901898 Working Paper No 979

Undantag för en gemenskapsintern leverans av varor: Betydelsen av begreppet ”oberoende” i fråga om transportbevis (avsnitt 3.3.4)²⁶

Mervärdesskattekommittén anser nästan enhälligt att när det fastställs om två parter är ”oberoende” i fråga om tillämpningen av artikel 45a.1 a och b ii i genomförandeförordningen

- a) ska de båda parterna inte anses vara ”oberoende” om de tillhör samma juridiska person, och
- b) de kriterier som anges i artikel 80 i mervärdesskattedirektivet ska användas, så att parter för vilka det ”föreligger familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, band på grund av medlemskap, finansiella band eller juridiska band” inte ska anses vara oberoende av varandra.

5.3.2. Vad händer med de befintliga nationella bestämmelserna i medlemsstaterna i fråga om transportbevis efter ikraftträdandet av artikel 45a i

²⁶ Denna rubrik avser det berörda avsnittet i mervärdesskattekommitténs arbetsdokument nr 968.

genomförandeförordningen? Kommer dessa nationella bestämmelser att fortsätta att tillämpas?

Medlemsstaterna är skyldiga att tillämpa artikel 45a i genomförandeförordningen. Det betyder att när villkoren i den bestämmelsen är uppfyllda kommer leverantören ha rätt att åtnjuta fördelen med den berörda presumtionen. Utöver detta kan medlemsstaterna också i sin egen nationella mervärdesskattelagstiftning införa andra presumtioner om transportbevis som är mer flexibla än den presumtion som föreskrivs i artikel 45a i genomförandeförordningen. Om så är fallet skulle leverantören kunna omfattas av presumtionerna i artikel 45a i genomförandeförordningen och/eller av de presumtioner som föreskrivs i den nationella mervärdesskattelagstiftningen, förutsatt att de relevanta villkoren är uppfyllda. I detta avseende får befintliga nationella mervärdesskattebestämmelser som inför mer flexibla villkor för transportbevis än de som anges i artikel 45a i genomförandeförordningen fortsätta att tillämpas.

5.3.3. Vad händer om villkoren för presumtionen om transport i artikel 45a i genomförandeförordningen inte uppfylls? Betyder det att undantaget enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet inte kommer att tillämpas i det fallet?

Att villkoren för att något av de fall som anges i artikel 45a.1 a eller b i genomförandeförordningen inte är uppfyllda innebär inte automatiskt att undantaget enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet inte är tillämpligt. I detta fall är det fortfarande upp till leverantören att bevisa på ett tillfredsställande sätt för skattemyndigheterna att villkoren för undantaget (inklusive transport) i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda.

5.3.4. Vad händer om en skattemyndighet kan bevisa att någon av de handlingar som anges i artikel 45a.3 i mervärdesskattedirektivet och som har lämnats in som bevis innehåller felaktiga uppgifter eller till och med är förfalskad? Kan säljaren fortfarande förlita sig på presumtionen om försändelsen eller transporten?

När en skattemyndighet kan bevisa att någon av de handlingar som har lämnats in som bevis innehåller felaktiga uppgifter eller till och med är förfalskad kan försäljaren inte längre förlita sig på presumtionen eftersom villkoren för att något av de fall som anges i artikel 45a.1 a eller b i genomförandeförordningen ska föreligga inte längre är uppfyllda.

Försäljaren kan dock kanske fortfarande lämna in andra handlingar i enlighet med vad som anges i artikel 45a i genomförandeförordningen som skulle göra det möjligt för honom att omfattas av presumtionen (såvida inte skattemyndigheterna på nytt bevisar att dessa handlingar är felaktiga eller förfalskade) eller lämna tillräcklig bevisning som styrker att villkoren för undantaget enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda.

5.3.5. Vad händer om leverantören eller förvärvaren gör transporten med hjälp av sina egna transportmedel?

I detta fall är presumtionen inte tillämplig eftersom kravet enligt artikel 45a.1 a och b ii i genomförandeförordningen på att icke motstridiga bevishandlingar ska utfärdas av två parter oberoende av varandra, av säljaren och förvärvaren, inte kommer att vara uppfyllt.

5.3.6. Vad kommer att betraktas som en "skriftlig bekräftelse" av förvärvaren vid tillämpningen av artikel 45a.1 b i i genomförandeförordningen? I vilket format

(papper och/eller elektroniskt) kommer det att godtas av skattemyndigheterna, t.ex. ett e-postmeddelande eller en undertecknad originalhandling?

Alla handlingar som innehåller de uppgifter som anges i artikel 45a.1 b i i genomförandeförordningen betraktas som en "skriftlig bekräftelse" med avseende på tillämpningen av den bestämmelsen.

Det finns inga särskilda regler i genomförandeförordningen om vilket format som den skriftliga bekräftelsen ska lämnas i. De vore rimligt att förvänta sig att medlemsstaterna kommer att vara flexibla i detta avseende och inte kommer att införa stränga begränsningar och t.ex. enbart godkänna pappersbaserade handlingar, utan även skulle godta en elektronisk version, så länge den innehåller alla uppgifter som krävs enligt artikel 45a.1 b i i genomförandeförordningen.

5.3.7. I vilket format (papper och/eller elektroniskt) kommer skattemyndigheterna att godta de handlingar som används som bevis för försändelse eller transport och som nämns i artikel 45a.3 i genomförandeförordningen?

Det finns inga särskilda regler i genomförandeförordningen om formatet för de handlingar som ska godtas som bevis för försändelse eller transport enligt artikel 45a.3 i genomförandeförordningen. De vore rimligt att förvänta sig att medlemsstaterna kommer att vara flexibla i detta avseende och inte kommer att införa stränga begränsningar och t.ex. enbart godkänna pappersbaserade handlingar, utan även skulle godta en elektronisk version av sådana handlingar.

5.3.8. Vad händer om förvärvaren inte ger säljaren den skriftliga bekräftelse som avses i artikel 45a.1 b i i genomförandeförordningen senast den tionde dagen i den månad som följer på leveransen?

Syftet med tidsfristen på tio dagar är att ge förvärvaren en exakt tidsram för att lämna den skriftliga bekräftelsen till säljaren i stället för att bestraffa säljaren och frånta honom möjligheten att omfattas av presumptionen när förvärvaren inte har lämnat in den skriftliga bekräftelsen i tid. Även om förvärvaren ger säljaren den skriftliga bekräftelsen efter det att tidsfristen har löpt ut kommer det därför ändå att vara möjligt för säljaren att förlita sig på presumptionen, förutsatt att alla övriga relevanta villkor i artikel 45a i genomförandeförordningen är uppfyllda.

6. TILLÄMPLIGA BESTÄMMELSER

6.1. Mervärdesskattedirektivet

”Artikel 17a

1. En överföring av varor från en beskattningsbar persons rörelse till en annan medlemsstat genom arrangemang för avropslager ska inte likställas med en leverans av varor mot ersättning.
2. För tillämpningen av denna artikel ska arrangemang för avropslager anses föreligga när följande villkor är uppfyllda:
 - a) Varor försänds eller transporteras av en beskattningsbar person, eller av tredje part för dennes räkning, till en annan medlemsstat för att dessa varor där ska levereras, i ett senare skede och efter ankomsten, till en annan beskattningsbar person som har rätt att få äganderätt till dessa varor i enlighet med ett befintligt avtal mellan de båda beskattningsbara personerna.
 - b) Den beskattningsbara person som försänder eller transporterar varorna har inte etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet och har inte heller något fast etableringsställe i den medlemsstat till vilken varorna försänds eller transporteras.
 - c) Den beskattningsbara person till vilken varorna är avsedda att levereras ska ha ett registreringsnummer för mervärdesskatt i den medlemsstat till vilken varorna försänds eller transporteras och både dennes identitet och det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats denne av den medlemsstaten är kända för den beskattningsbara person som avses i led b vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten avgår.
 - d) Den beskattningsbara person som försänder eller transporterar varorna registrerar överföringen av varorna i det register som föreskrivs i artikel 243.3 och inkluderar identiteten på den beskattningsbara person som förvärvar varorna och det registreringsnummer för mervärdesskatt som denne tilldelats av den medlemsstat till vilken varorna försänds eller transporteras i den sammanställning som föreskrivs i artikel 262.2.
3. Om de villkor som anges i punkt 2 är uppfyllda ska följande regler gälla vid tidpunkten för överföringen av rätten att som ägare förfoga över varorna till den beskattningsbara person som avses i punkt 2 c, förutsatt att överföringen sker inom den tidsfrist som avses i punkt 4:
 - a) En leverans av varor i enlighet med artikel 138.1, ska anses vara gjord av den beskattningsbara person som försände eller transporterade varorna antingen själv eller genom en tredje part för dennes räkning i den medlemsstat varifrån varorna försändes eller transporterades.
 - b) Ett gemenskapsinternt förvärv av varor ska anses vara gjort av den beskattningsbara person till vilken varorna levereras i den medlemsstat till vilken varorna försändes eller transporterades.
4. Om varorna, inom 12 månader efter att de ankommit i den medlemsstat dit de har försänts eller transporterats, inte har levererats till den beskattningsbara person som de var avsedda för i enlighet med punkterna 2 c och 6 och ingen av omständigheterna i punkt 7 föreligger, ska en överföring i den mening som avses i artikel 17 anses ske dagen efter 12-månadersperiodens utgång.

5. Ingen överföring i den mening som avses i artikel 17 ska anses ha skett när följande villkor är uppfyllda:

- a) Rätten att förfoga över varorna har inte överförts, och varorna återsänds till den medlemsstat varifrån de försändes eller transporterades inom den tidsfrist som avses i punkt 4 och
- b) Den beskattningsbara person som försände eller transporterade varorna registrerar dessas återsändning i det register som föreskrivs i artikel 243.3.

6. Om den beskattningsbara person som avses i punkt 2 c inom den period som avses i punkt 4 ersätts av en annan beskattningsbar person ska ingen överföring i den mening som avses i artikel 17 anses ske vid ersättningstillfället, förutsatt att

- a) alla andra tillämpliga villkor i punkt 2 är uppfyllda, och
- b) ersättningen registreras av den beskattningsbara person som avses i punkt 2 b i det register som föreskrivs i artikel 243.3.

7. Om något av de villkor som fastställs i punkterna 2 och 6 upphör att vara uppfyllt inom den period som avses i punkt 4 ska en överföring av varor i enlighet med artikel 17 anses ske vid den tidpunkt då villkoret i fråga inte längre är uppfyllt.

Om varorna levereras till en annan person än den beskattningsbara person som avses i punkt 2 c eller i punkt 6 ska det anses att de villkor som fastställs i punkterna 2 och 6 upphör att vara uppfyllda omedelbart före sådan leverans.

Om varorna försänds eller transporteras till ett annat land än den medlemsstat från vilken de ursprungligen förflyttades ska det anses att de villkor som fastställs i punkterna 2 och 6 upphör att vara uppfyllda omedelbart innan försändelsen eller transporten inleds.

Om varor förstörts, gått förlorade eller stulits ska det anses att de villkor som fastställs i punkterna 2 och 6 upphör att vara uppfyllda den dag då varorna faktiskt avlägsnades eller förstördes, eller, om det är omöjligt att fastställa vilken dag detta skedde, den dag då varorna befanns vara förstörda eller försvunna.”

Artikel 36a

1. Om samma varor levereras med på varandra följande leveranser, och varorna försänds eller transporteras från en medlemsstat till en annan medlemsstat direkt från den första leverantören till den sista kunden i kedjan ska försändelsen eller transporten endast tillskrivas leveransen till den förmedlande verksamhetsutövaren.

2. Med avvikelse från punkt 1 ska försändelsen eller transporten endast tillskrivas den leverans av varor utförd av den förmedlande verksamhetsutövaren för vilken denne har meddelat leverantören det registreringsnummer för mervärdesskatt som utfärdats till denne av den medlemsstat från vilken varorna försänds eller transporteras.

3. Vid tillämpningen av denna artikel ska förmedlande verksamhetsutövare betyda en leverantör i kedjan annan än den första leverantören i kedjan, som försänder eller transporterar varorna, antingen själv eller genom en tredje part för dennes räkning.

4. Denna artikel ska inte tillämpas i de situationer som omfattas av artikel 14a.”

Artikel 138

”1. Medlemsstaterna ska tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom gemenskapen, om följande villkor är uppfyllda:

- a) Varorna levereras till en annan beskattningsbar person eller till en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår.
- b) Den beskattningsbara person eller icke beskattningsbara juridiska person till vilken leveransen görs har ett registreringsnummer för mervärdesskatt i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår och har meddelat leverantören detta registreringsnummer för mervärdesskatt.”

”1a. Det undantag som föreskrivs i punkt 1 ska inte tillämpas om leverantören inte har fullgjort den skyldighet som föreskrivs i artiklarna 262 och 263 att lämna in en sammanställning, eller om den inlämnade sammanställningen inte innehåller korrekta uppgifter om denna leverans enligt bestämmelserna i artikel 264, såvida inte leverantören vederbörligen kan motivera sina brister på ett sätt som är tillfredsställande för de behöriga myndigheterna.”

...

Artikel 243

...

3. Varje beskattningsbar person som överför varor genom arrangemang för avropslager som avses i artikel 17a ska föra register så att skattemyndigheterna kan kontrollera att den artikeln tillämpas korrekt.

Varje beskattningsbar person till vilken varor levereras genom arrangemang för avropslager som avses i artikel 17a ska föra register över dessa varor.”

Artikel 262

1. Varje beskattningsbar person som är registrerad till mervärdesskatt ska lämna in en sammanställning, där följande ska anges:

- a) De mervärdesskatteregistrerade förvärvare till vilka han har levererat varor i enlighet med de villkor som anges i artikel 138.1 och 138.2 c.
- b) De mervärdesskatteregistrerade förvärvare till vilka han har levererat varor som har levererats till honom genom sådana gemenskapsinterna förvärv som avses i artikel 42.
- c) De beskattningsbara personer och de icke beskattningsbara juridiska personer som är registrerade för mervärdesskatt till vilka han har tillhandahållit andra tjänster än tjänster som är undantagna från mervärdesskatt i den medlemsstat där transaktionen är beskattningsbar och för vilka mottagaren är skyldig att betala skatt i enlighet med

artikel 196.

2. Utöver den information som avses i punkt 1 ska varje beskattningsbar person lämna in uppgifter om registreringsnummer för mervärdesskatt för de beskattningsbara personer för vilka varorna är avsedda och till vilka varor avsänds eller transporteras enligt arrangemang för avropslager i enlighet med de villkor som anges i artikel 17a och om eventuella ändringar av de inlämnade uppgifterna.”

6.2. Förordningen om genomförande av mervärdesskattebestämmelserna (ovan kallad genomförandeförordningen)

Artikel 45a

1. Vid tillämpningen av de undantag som anges i artikel 138 i direktiv 2006/112/EG, ska det antas att varorna har försänts eller transporterats från en medlemsstat till en destination utanför dess territorium men inom gemenskapen i något av följande fall:

- a) Säljaren anger att varorna har försänts eller transporterats av honom själv eller av en tredje part för hans räkning, och säljaren besitter antingen minst två icke motstridiga bevishandlingar som förtecknas i punkt 3 a, utfärdade av två parter oberoende av varandra, av säljaren och förvärvaren, eller någon av de handlingar som anges i punkt 3 a tillsammans med någon av de icke motstridiga bevishandlingar som anges i punkt 3 b som bekräftar försändelsen eller transporten, vilka utfärdats av två parter som är oberoende av varandra, av säljaren och förvärvaren.
- b) Säljaren förfogar över följande:
 - i) En skriftlig bekräftelse från förvärvaren på att varorna har försänts eller transporterats av förvärvaren eller av en tredje part för förvärvarens räkning, och som anger varornas destinationsmedlemsstat; den skriftliga handlingen ska innehålla: utfärdandedatum; förvärvarens namn och adress; varornas mängd och art; datum och plats för varornas ankomst; vid leverans av transportmedel, registreringsnummer för transportmedlet; och id-handling för den person som tar emot varorna för förvärvarens räkning, och
 - ii) Minst två icke motstridiga bevishandlingar som avses i punkt 3 a, utfärdade av två parter som är oberoende av varandra, av säljaren och förvärvaren, eller någon av de handlingar som anges i punkt 3 a tillsammans med någon av de icke motstridiga bevishandlingar som anges i punkt 3 b som bekräftar försändelsen eller transporten vilka utfärdats av två parter som är oberoende av varandra, av säljaren och förvärvaren.

Förvärvaren ska lämna den skriftliga förklaring som avses i led b i till säljaren senast den tionde dagen den månad som följer på leveransen.

2. En skatteförvaltning får motbevisa en presumtion som gjorts enligt punkt 1.

3. Vid tillämpningen av punkt 1 ska följande godtas som bevis för försändelsen eller transporten:

- a) Handlingar som rör försändelsen eller transporten av varorna, till exempel ett undertecknat CMR-dokument eller fraktsedel, ett konossement, eller en faktura från det företag som transporterar varorna.
- b) Följande handlingar:

- i) Ett försäkringsbrev rörande försändelsen eller transporten av varorna eller bankhandlingar som styrker betalning av transporten eller försändelsen av varorna.
- ii) Officiella handlingar som utfärdats av en offentlig myndighet, till exempel en notarie, som bekräftar varornas ankomst i destinationsmedlemsstaten.
- iii) Ett kvitto utfärdat av en lagerhavare i destinationsmedlemsstaten som bekräftar lagring av varor i den medlemsstaten.”

Artikel 54a

1. Det register som avses i artikel 243.3 i direktiv 2006/112/EG som ska föras av varje beskattningsbar person som överför varor genom arrangemang för avropslager ska innehålla följande uppgifter:

- a) Den medlemsstat varifrån varorna försändes eller transporterades och datum för försändelsen eller transporten av varorna.
- b) Registreringsnummer för mervärdesskatt för den beskattningsbara person som varorna är avsedda för, utfärdat av den medlemsstat till vilken varorna försänds eller transporteras.
- c) Den medlemsstat till vilken varorna försänds eller transporteras, lagerhavarens registreringsnummer för mervärdesskatt, adressen till det lager där varorna lagras vid ankomsten och det datum då varorna ankommer lagret.
- d) Värde, beskrivning och mängd av de varor som ankommit lagret.
- e) Registreringsnummer för mervärdesskatt för den beskattningsbara person som ersätter den person som avses i led b i denna punkt enligt de villkor som fastställs i artikel 17a.6 i direktiv 2006/112/EG.
- f) Beskattningsunderlag, beskrivning och mängd avseende de varor som levererats och det datum då den leverans av de varor som avses i artikel 17a.3 a i direktiv 2006/112/EG sker samt köparens registreringsnummer för mervärdesskatt.
- g) Beskattningsunderlag, beskrivning och mängd avseende varorna, det datum då något av villkoren och respektive grund i enlighet med artikel 17a.7 i direktiv 2006/112/EG uppfylls.
- h) Värde, beskrivning och mängd avseende de återsända varorna i enlighet med artikel 17a.5 i direktiv 2006/112/EG.

2. Det register som avses i artikel 243.3 i direktiv 2006/112/EG som ska föras av varje beskattningsbar person till vilken varorna överförs genom arrangemang för avropslager ska innehålla följande uppgifter:

- a) Registreringsnummer för mervärdesskatt för den beskattningsbara person som överför varor genom arrangemang för avropslager.
- b) Beskrivning och mängd av varor avsedda för denne.
- c) Datum då de varor som är avsedda för denne ankommer lagret.
- d) Beskattningsunderlag, beskrivning och mängd avseende de varor som levererats till

denne och det datum då det gemenskapsinterna förvärvet av de varor som avses i artikel 17a.3 b i direktiv 2006/112/EG sker.

- e) Beskrivning av och mängd varor och det datum då varorna avlägsnas från lagret på uppdrag av den beskattningsbara person som avses i punkt a.
- f) Beskrivning av och mängd varor som förstörts eller försvunnit och den dag då varor som tidigare ankommit lagret förstördes, försvann eller stals eller den dag då varorna befanns vara förstörda eller försvunna.

Om varorna försänds eller transporteras genom arrangemang för avropslager till en annan lagerhavare än den beskattningsbara person som varorna är avsedda att levereras till behöver denna beskattningsbara persons register inte innehålla de uppgifter som anges i första stycket c, e och f.”