

Momsreformen

1 juli 2023 – fokus på särskilda ordningar för moms

Den nya momslagen samlar nästan alla lagregler på området i en och samma lag. Nya momslagen inbegriper således även reglerna om särskilda ordningar för moms vid e-handel. I denna fördjupningsartikel presenterar advokat Björn Forssén en schematisk genomgång av dessa olika ordningar för fall avseende frågor om momsregistrering hos Skatteverket i Sverige.

Text: **Björn Forssén**



ENOM ATT REGERINGENS proposition 2022/23:46 (Ny mervärdesskattelag) antogs av riksdagen ersattes den 1 juli 2023 mervärdesskattelagen (1994:200), GML, av **mervärdesskattelagen** (2023:200), ML. ML har

en ny struktur, ett modernare språk och är anpassad till begrepp, struktur och systematik i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). I ML har även införts bestämmelserna i **lagen** (2011:1245) om **särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster** samt vissa av bestämmelserna i **lagen** (1994:1551) om **frihet från skatt vid import, m.m.** som endast avser mervärdesskatt.

Eftersom de särskilda ordningarna reformerades så sent som den 1 juli 2021, ges i denna artikel en översikt avseende den förändringen och med hänvisning till lagrummen i ML. Genomgången här sker med utgångspunkt att det rör sig om registrering hos Skatteverket (SKV) i Sverige.

Bakgrund

Ursprungligen infördes regler om särskilda ordningar för mervärdesskatt (moms) i den svenska skattelagstiftningen den 1 juli 2003. De särskilda ordningarna utgör en enda kontaktpunkt, One Stop Shop (OSS). De innebär att en beskattningsbar person registrerar sig i en medlemsstat i EU (identifieringsstaten) och redovisar och betalar all moms hänförlig till aktuella omsättningar till skattemyndigheten där, även sådan moms som är hänförlig till andra EU-medlemsstater för att köpare finns där. Den 1 januari 2012 infördes reglerna i **lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster**. Genom reformen den 1 juli 2021 (SFS 2020:1171) ändrades den lagens rubrik till **lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för**

mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster (LSO). Reformen baserades, efter vissa mindre justeringar enligt bilaga 7 i finansutskottets betänkande 2020/21:FiU1, på regeringens proposition 2019/20:122, Ändrade mervärdesskatteregler vid e-handel mellan företag och konsumenter, som i grunden baserades på ändrade eller nya rättsakter om moms från EU. Genom att prop. 2022/23:46 antogs av riksdagen, infogades reglerna i LSO i 22 kap. och 23 kap. ML den 1 juli 2023.

Genom reformen den 1 juli 2021 av särskilda ordningar för redovisning och betalning av moms har **tredjelandlordningen** (TRO) och **unionsordningen** (UNO), vilka tidigare gällde för vissa tjänster (elektroniska tjänster etc.), utökats till att omfatta alla tjänster och (enbart ang. UNO) även distansförsäljning av varor. Genom reformen infördes även importordningen (IMO) för varor, så att det numera finns tre särskilda ordningar. Reformen innebär också att företag med elektroniska marknadsplatser (plattformar) kan bli skattskyldiga för moms (moms-skyldiga - numera betalningsskyldiga) vid försäljning av varor, enligt UNO eller IMO. Enligt 22 kap. 8 § första stycket ML¹ är det frivilligt att tillämpa en särskild ordning för redovisning och betalning av moms till SKV i stället för att så sker enligt ML och **skatteförfarandelagen** (2011:1244), SFL, om villkoren för den särskilda ordningen är uppfyllda. Bortsett från beträffande TRO är valet av identifieringsstat för en särskild ordning bindande under kalenderåret då beslutet fattades och ytterligare två år.² En annan nyhet den 1 juli 2021 var att om en säljare kan tillämpa IMO men väljer att inte göra så, kan t.ex. en postoperatör, ett expressföretag (transportföretag) eller ett tullombud tillämpa ett särskilt förfarande för moms vid import enligt 27–29 §§ LSO, vilket inte var en särskild ordning utan ett särskilt förfarande för redovisning och betalning av moms till Tullverket. I 23 kap. ML benämns dessa regler dock för en särskild ordning: Särskild ordning för deklaration och betalning av mervärdesskatt vid import.

Jag ger en översiktlig orientering av reglerna till

stöd för analyser i praktiken. Exempel på praktikfall återfinns i nämnda förarbeten till reformen den 1 juli 2021 samt i EU-kommissionens Förklarande anmärkningar till mervärdesskattereglerna för e-handel (från september 2020) och därtill kompletterande vägledningen Import och export av försändelser av lågt värde ... (Taxud/A2/). Jag har även beaktat uppgifter på hemsidorna hos SKV och Tullverket samt hos finska Skatteförvaltningen och tullen. Vid genomgången utgår jag från att identifieringsbeslut inte har fattats i annat EU-land för den som ansöker hos SKV om att tillämpa en särskild ordning och att denne inte heller är bunden av ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land (för det aktuella kalenderåret samt för de två därpå följande kalenderåren) eller utesluten från en särskild ordning på grund av ständiga brott mot reglerna i den ordningen.³

Redovisning vid tillämpning av de särskilda ordningarna för moms

Om någon har möjlighet att tillämpa en särskild ordning för redovisning och betalning av moms och ansöker (på elektronisk väg) hos SKV om ett identifieringsbeslut, blir Sverige (SE) identifieringsstaten enligt sådant beslut från SKV. Då ska vederbörande säljare (S) redovisa momsen för dessa omsättningar av varor eller tjänster inom landet i en särskild *mervärdesskattedeklaration* till SKV enligt reglerna i 22 kap. ML (tidig. LSO), i stället för i en vanlig mervärdesskattedeklaration till SKV enligt SFL. Om ansökan avser IMO, kan en beskattningsbar person som inte är etablerad inom EU, utse en representant etablerad inom EU att företräda sig. Då ska SKV, förutsatt att villkoren för IMO uppfylls, fatta beslut om att representanten är skyldig att fullgöra den beskattningsbara personens skyldigheter att redovisa och betala moms enligt IMO i den beskattningsbara personens namn och för dennes räkning. En beskattningsbar person

får företrädas av endast en representant.⁴

En beskattningsbar person eller en representant som omfattas av ett identifieringsbeslut ska för varje redovisningsperiod lämna en särskild mervärdesskattedeklaration på elektronisk väg till SKV. Den ska lämnas även om den beskattningsbara personen eller representanten inte har någon moms att redovisa för perioden. En redovisningsperiod omfattar ett kalenderkvartal, om TRO eller UNO tillämpas, men om IMO tillämpas är redovisningsperioden en månad. En särskild mervärdesskattedeklaration ska ha kommit in till SKV senast den sista dagen i månaden efter redovisningsperiodens utgång, och senast samma dag ska momsen som redovisas däri ha betalats till SKV. Inbetalningen ska göras genom insättning i euro på SKV:s konto för skattebetalningar som görs enligt särskild ordning.⁵

Angående UNO får nämnas särskilt att i det fall en beskattningsbar person som utför *unionsintern distansförsäljning* av varor har erhållit ett identifieringsbeslut från SKV – se nedan ang. fall b) av den ordningen – är denna inte skyldig att utfärda en faktura som uppfyller innehållskraven enligt ML.⁶

För övrigt får nämnas att ett avdragsförbud för ingående moms gäller som huvudregel för dem som tillämpar de särskilda ordningarna,⁷ och att rätten till återbetalning av ingående moms för dessa regleras i 22 kap. 66–68 §§ och 69 eller 73 § ML.⁸

Tredjelandtsordningen – TRO

TRO är möjlig att tillämpa för tjänster som tillhandahålls av beskattningsbara personer (b-p) som inte är etablerade inom EU. I schemat nedan anges villkoren beträffande säljaren (S) och köparen (K) av tjänsten, för att S ska kunna välja att tillämpa TRO, genom ansökan om identifieringsbeslut hos exempelvis SKV i SE.

Tredjeland (TL)

S ————— Tjänst —————> K

S är en b-p etablerad (dvs. som har säte eller fast etableringsställe) i ett TL (dvs. plats utanför EU).

Tjänsten ska beskattas i SE eller i ett annat EU-land, dvs. där K är etablerad etc. inom EU.⁹

EU

K

K är inte b-p, utan konsument.

K är etablerad, bor eller vistas stadigvarande i SE eller annat EU-land.

Unionsordningen – UNO

UNO är möjlig att tillämpa:

- för tjänster som tillhandahålls av en b-p som är etablerad inom EU
- för unionsintern distansförsäljning av varor
- för vissa omsättningar av varor inom landet.¹⁰

Nedan följer en schematisk genomgång av vart och ett av de tre fallen.

a) S är en b-p som är etablerad inom EU och som tillhandahåller tjänster

Om villkoren i schemat nedan är uppfyllda, kan S

ansöka hos SKV i SE om att tillämpa UNO och erhålla ett identifieringsbeslut:

Om S inte väljer att tillämpa UNO, innebär exempel att S ska momsregistrera sig i Finland och redovisa och betala momsen för tjänsten där, eftersom den omsätts i Finland.

För övrigt får nämnas att det i 6 kap. 62 § ML (tidig. 5 kap. 20 § GML) finns en beskattningslandströskel för en S som är b-p och etablerad i SE för tillhandahållande av vissa tjänster, nämligen telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster,¹¹ och för unionsintern distansförsäljning av varor. Se ang. detta nedan under b).

Vad momsen avser och var beskattningen ska ske

- Momsen avser en tjänst som S tillhandahåller K.
- Tillhandahållandet av tjänsten (omsättningen) sker och ska beskattas i ett annat EU-land än SE.

Exempelvis är S etablerad i SE och gör omsättningen av tjänsten i Finland. Då ska tjänsten beskattas där. Det kan vara fråga om att S gör en tjänst avseende ett fritidshus i Finland åt en K bosatt inom eller utom EU.

Status på S och K samt exempel på placeringen av omsättningen

S är en b-p etablerad i SE. S är inte etablerad också i det EU-land där tillhandahållandet av tjänsten ska beskattas.

K är inte en b-p, utan konsument.

b) S utför unionsintern distansförsäljning av varor

Om villkoren i schemat nedan är uppfyllda, kan S

ansöka hos SKV i SE om att tillämpa UNO för *unionsintern distansförsäljning av varor* och erhålla ett identifieringsbeslut:

Status på S

- S är en b-p etablerad i SE eller i ett TL.

Status på varan och transporten av varan och status på K samt förutsättningar i övrigt

- Varan är inte ett nytt transportmedel och inte heller en vara som levereras efter montering eller installation.
- Varan sänds eller transporteras av S eller för dennes räkning* från ett annat EU-land än det där försändningen eller transporten till K avslutas.
- K är en b-p eller en juridisk person som inte är en b-p (och K gör inte ett unionsinternt förvärv av varan, UIF**) eller
- K är inte b-p, utan konsument.

Under dessa omständigheter gör S en unionsintern distansförsäljning av vara.¹²

Då ska SKV på ansökan av S fatta ett identifieringsbeslut om tillämpning av UNO:

- om S är etablerad i SE; *eller*
- om S är etablerad i ett TL, men transporten av varan påbörjas här i SE.

I båda fallen förutsätts även att omsättningen av varan ska mervärdesbeskattas i ett annat EU-land än SE.

I fall av en *gränsöverskridande kedjetransaktion* av en vara från ett EU-land till ett annat EU-land reglerar 6 kap. 15 § ML¹³ vilket led i kedjan som tillskrivs den gränsöverskridande transporten ("mellanmanssituationer").

* Vad som närmare avses med att transporten utförs av S eller för dennes räkning framgår av artikel 5a i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011. Av 2 kap. 7 § andra stycket ML¹⁴ framgår att transporten ska anses utföras av S eller för S räkning även när dennes medverkan i transporten är indirekt.

** Ang. UIF: jfr 5 kap. 22 § ML¹⁵ eller artikel 2.1 b i mervärdes-skattedirektivet.

”Om S inte väljer att tillämpa UNO, innebär exemplet att S ska momsregistrera sig i Finland och redovisa och betala momsen för tjänsten där, eftersom den omsätts i Finland.”

Om S inte tillämpar UNO, ska S tillämpa vanliga momsregler. Eftersom S gör omsättningen utomlands,¹⁶ ska S i så fall momsregistrera sig i det andra EU-landet.

Beskattningslandströskeln

Den s.k. beskattningslandströskeln,¹⁷ som jag här benämner BTRÖ, är frivillig att tillämpa (jfr prop. 2019/20:122 s. 115). Tidigare omsättningströskel för distansförsäljning av varor (320 000 kr) slopades den 1 juli 2021. Tröskelbeloppet är i stället 99 680 kr och bedöms för innevarande kalenderår eller närmast föregående kalenderår. BTRÖ kan omfatta:

- unionsinterna distansförsäljningar av varor, vilka jag här benämner b); och
- vissa tjänster enligt a) ovan, nämligen telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster,¹⁸ vilka jag här benämner a) -särskilda. Övriga tjänster enligt a) benämner jag här a) -övriga.

- a) -särskilda + b) < 99 680 kr: BTRÖ aktualiseras.
- Om S väljer att tillämpa BTRÖ, kan S inte tillämpa UNO. Dessa varor och tjänster anses omsätta i SE och S tillämpar vanliga momsregler.
 - Om S väljer att inte tillämpa BTRÖ kan S välja att tillämpa UNO för dessa varor och tjänster, förutsatt att villkoren för UNO är uppfyllda.

a) -särskilda + b) > 99 680 kr: BTRÖ aktualiseras inte.

- S kan välja att tillämpa UNO för dessa varor och tjänster, förutsatt att villkoren för UNO är uppfyllda.

a) -övriga: BTRÖ är inte tillämplig.

- S kan alltid välja att tillämpa UNO för dessa tjänster, förutsatt att villkoren för UNO är uppfyllda därvidlag.

Bedömningen av villkoren för att tillämpa UNO avseende a) -övriga är således oberoende av bedömningen av tillämpningen av BTRÖ avseende a) -särskilda och b) i vänsterkolumnen.

c) *Vissa omsättningar av varor utförs inom landet*

Vid tillämpning av detta UNO-fall blir ett så kallat plattformsföretag momsskyldigt för försäljningen

av varan, i stället för den bakomliggande S. Om villkoren i schemat nedan är uppfyllda, kan plattformsföretaget ansöka om och erhålla ett identifieringsbeslut från SKV:

Status på S, K och plattformsföretaget samt omsättningens placering och beskattningsland

S är en b-p som är etablerad i ett TL.
K är inte b-p, utan konsument, som finns inom eller utom EU.
Plattformsföretaget är (en b-p) etablerad i SE eller i ett TL.
S omsättning av varan till K ska ske inom SE enligt 6 kap. ML,¹⁹ med beskattning i SE eller i ett annat EU-land.

Plattformsföretaget anses göra omsättningen till K i stället för S

- Om plattformsföretaget genom användning av ett elektroniskt gränssnitt (marknadsplats, plattform, portal eller motsvarande) möjliggör* för S i TL att omsätta (sälja) varan till K, anses plattformsföretaget göra omsättningen till K i stället för S.
- Vid bedömningen av momsskyldigheten anses i så fall plattformsföretaget självt ha förvärvat och omsatt varan, och transporten av varan hänförs till *den* omsättningen av varan.

Plattformsföretagets etablering i SE eller i ett TL och transporten av varan

- Plattformsföretaget är etablerat i SE: transporten av varan ska både påbörjas och avslutas här (i SE) eller inom ett annat EU-land.

- Plattformsföretaget är etablerat i ett TL och transporten av varan påbörjas och avslutas här (i SE).

S betraktas som en bakomliggande säljare i förhållande till plattformsföretaget

- S anses göra en omsättning motsvarande plattformsföretagets förvärv. *Den omsättningen från S till plattformsföretaget anses som en omsättning utan transport, och undantas från skatteplikt.*²⁰ S har rätt till återbetalning av debiterad (svensk) ingående moms avseende förvärv hänförliga till att göra omsättningen till plattformsföretaget.²¹

* Med termen *möjliggöra* avses att plattformen (elektroniska gränssnittet) gör det möjligt för en K och S, som erbjuder varor till försäljning, att komma i kontakt med varandra så att det leder till en varuleverans. Endast en plattform kan anses möjliggöra omsättningen, dvs. den plattform som i sista ledet möjliggör omsättningen till K.

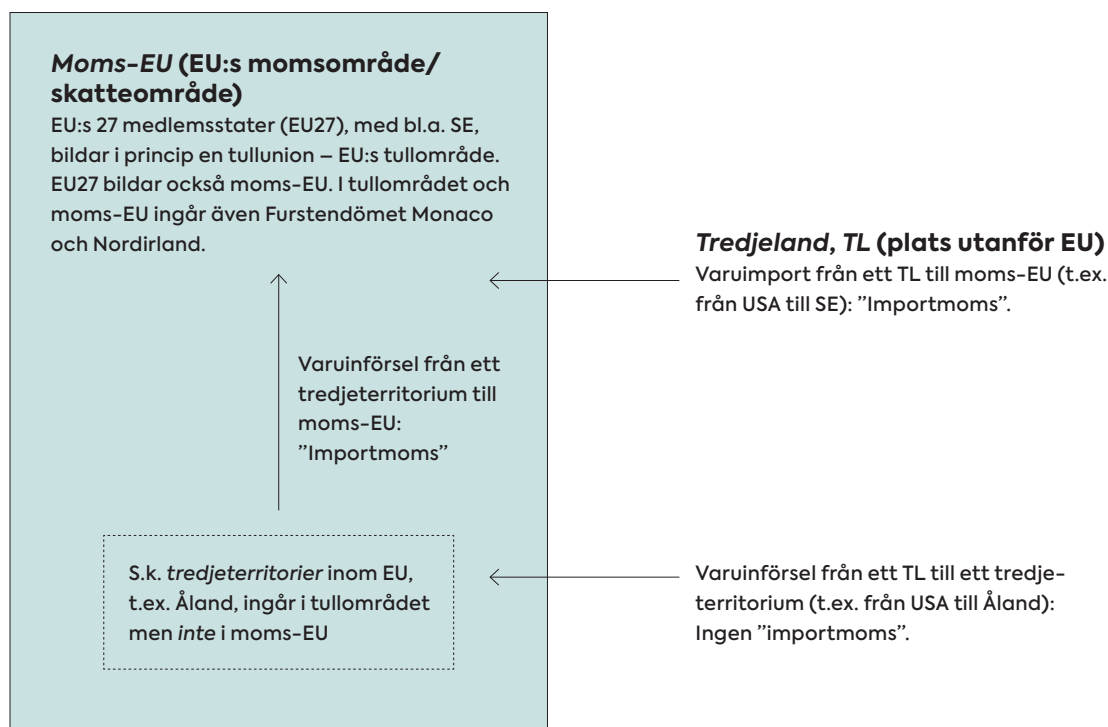
Med termen *möjliggöra* avses inte att ett plattformsföretag endast tillhandahåller något av följande:

- hantering av betalningar i samband med leveransen av varor,
- förteckning eller marknadsföring av varor eller
- omdirigering eller överföring av kunder till andra elektroniska gränssnitt där varor saluförs, utan någon ytterligare medverkan i leveransen.

”Importmoms”

”Importmoms” aktualiseras vid varuinförsel till EU:s skatteområde från *en plats utanför EU*, dvs. TL, eller från ett tredjeteritorium inom EU, t.ex. Åland eller Kanarieöarna. Ett tredjeteritorium ingår i EU:s tullområde, men inte i EU:s skatteområde, dvs. i mervärdesskatteområdet – som jag benämner ”moms-EU”. I moms-EU ingår EU:s 27 medlemsstater samt Monaco och Nordirland. Monaco och Nordirland tillhör EU:s tullområde. Monaco tillhör också EU:s skatteområde – transaktioner med ursprung i eller avsedda för Furstendömet Monaco behandlas

som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Frankrike. Nordirland tillhör (endast beträffande varuhandeln) också EU:s skatteområde (jfr finska tullens – Tulli/Tullen – hemsida, www.tulli.fi/sv). I Momsrullan IV beskriver jag i avsnitt 21 110 000 (Import) – se www.forssen.com (där boken har koden 025Blå) – distinktionerna mellan begreppen EU:s tullområde och EU:s momsområde. Det schema som jag då använder återger jag här justerat med hänsyn till Brexit och modifierat för denna artikel. Jag beskriver de situationer då ”importmoms” aktualiseras med följande schema:



Om importen sker till SE, ska K redovisa ”importmomsen” för varan (om den är skattepliktig enligt ML): till SKV i en (vanlig) momsdeklaration enligt SFL, om K är momsregistrerad här; respektive till Tullverket i SE, om K är en konsument.

För import av varor med lågt värde kan det i stället finnas möjlighet att välja importordningen (IMO) för redovisning av ”importmomsen”. En grundförutsättning för tillämpning av IMO är att det rör sig om en försändelse av varor med ett verkligt värde om högst 150 euro. Beloppet följer av artikel 23.2 i rådets förordning 1186/2009 av den 16 november 2009 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse (kodifierad version). Det utgör gränobeloppet för

tullfrihet och omräkning till kronor publiceras av Tullverket i Tullverkets författningssamling, TFS. Jfr 24 § förordning (1994:1605) om tullfrihet m.m. samt prop. 2019/20:122 s. 54 och 55. Genom SFS 2020:1163 ändrades 2 kap. 3 och 4 §§ **lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.**, LFS, så att momsfrihet inte föreligger vid import avseende försändelser av varor med ett sammanlagt verkligt värde om högst 150 euro per försändelse. Undantag från momsplikt föreligger inte för importen av sådana varor, då den inte omfattas av hänvisning till LFS i undantagsregeln 10 kap. 54 § ML.²² Jfr prop. 2019/20:122 s. 99 och 123. För övrigt noterar jag att genom ML ändrades inte 2 kap. 3 och 4 §§ LFS.²³

Importordningen – IMO

IMO kan användas för distansförsäljning av varor för högst 150 euro importerade från en plats utanför EU.

IMO kan tillämpas för *distansförsäljning av varor importerade från en plats utanför EU*. En sådan försäljning definieras i 2 kap. 8 § första stycket ML.²⁴ I 2 kap. 8 § första stycket ML har uttrycket ett land utanför EU, vilket förekom i 2 kap. 1 k § första stycket GML,

bytts ut mot *en plats utanför EU*. Det är en förbättring enligt min mening, eftersom en plats utanför EU, såsom också anges i förarbetena till ML,²⁵ omfattar både TL och tredjeterritorium. Villkoren för att en S eller dennes representant ska kunna ansöka hos SKV om att tillämpa IMO och erhålla ett identifieringsbeslut (med ett s.k. IOSS-nummer) kan beskrivas med detta schema:

Varans status

- Försändelsen med varan har ett verkligt värde* om högst 150 euro.
- Varan är inte punktskattepliktig och inte heller ett nytt transportmedel eller en vara som levereras efter montering eller installation.

Transporten av varan och placeringen av omsättningen

- Varan sänds eller transporteras av S eller för dennes räkning** från *en plats utanför EU* till en K i EU.

En plats utanför EU — Varan → EU-land (jfr "moms-EU")

- Omsättningen av varan ska beskattas i SE eller i ett annat EU-land.

Status på S och K

- S är en b-p som är etablerad inom EU; eller S är en b-p som inte är etablerad inom EU, men som företräds av en representant etablerad inom EU; eller S är en b-p etablerad i Norge.
- K är en b-p eller en juridisk person som inte är en b-p, och K gör inte ett UIF; eller K är inte b-p, utan konsument.

Om IMO tillämpas, tas inte "importmoms" ut, om identifieringsnumret anges till Tullverket. Ang. tulldeklarationsförfarandet i praktiken och "importerande" fraktförare etc.: jfr EU-kommissionens vägledning.

* Enligt prop. 2019/20:122 s. 87 finns det "i nuläget ingen bindande definition av termen verkligt värde."

** Vad som närmare avses med att transporten utförs av S eller för S räkning framgår av artikel 5a i genomförandeförordningen. Av 2 kap. 8 § andra stycket ML²⁶ framgår att transporten ska anses utföras av S eller för S räkning även när dennes medverkan i transporten är indirekt.

Sker omsättningen (och i så fall beskattningen) i SE?

- Ja, om, vid försäljning till SE, försändning eller transport av varan till K avslutas här (i SE).
- Ja, om, vid försäljning till annat EU-land, försändning eller transport av varan till K avslutas här.
- Nej, om, vid försäljning till SE, försändning eller transport av varan till K avslutas i ett annat EU-land.

Alternativt kan någon som anmäler varornas ankomst till Tullverket åt adressaten (K) tillämpa den särskilda ordningen för moms vid import i 23 kap. ML.²⁷

Jag redogör för den särskilda ordningen för moms vid import i 23 kap. ML²⁸ avslutningsvis. Under nästa rubrik redogör jag för plattformsföretags användning av IMO.

IMO kan användas av plattformsföretag som möjliggör distansförsäljning av varor för högst 150 euro importerade från en plats utanför EU.

Plattformsföretag som möjliggör för b-p etablerade

i TL att använda ett elektroniskt gränssnitt för *distansförsäljning av varor importerade från en plats utanför EU* till ett EU-land, t.ex. till SE, kan tillämpa IMO. För att fullgöra sina skyldigheter avseende moms kan plattformsföretaget antingen registrera sig i varje EU-land där omsättningarna sker eller använda IMO, t.ex. genom att ansöka hos SKV i SE om att tillämpa IMO. Jag beskriver villkoren för att plattformsföretaget ska få ett identifieringsbeslut om IMO med detta schema:²⁹

Varans status resp. Transporten av varan och placeringen av omsättningen.: jfr schemat ovan ang. IMO

Status på S och K

S är en b-p som är etablerad i ett TL eller både i ett EU-land och i ett *land utanför EU* (S kan t.ex. ha kontor i SE och varulager på *en plats utanför EU*).

K är en b-p eller en juridisk person som inte är en b-p, och K gör inte ett UIF; eller K är inte en b-p, utan en konsument.*

Plattformsföretaget anses göra omsättningen i stället för S

- Om ett plattformsföretag genom användning av ett elektroniskt gränssnitt (plattformen) möjliggör för S att sälja varan till K, anses plattformsföretaget göra omsättningen till K i stället för S.
- Plattformsföretaget kan vara etablerat inom eller utom EU.
- Vid bedömningen av momsskyldigheten anses

plattformsföretaget självt ha förvärvat och omsatt varan, och transporten av varan hänförs till *den* omsättningen av varan.

Om plattformsföretaget tillämpar IMO, tas inte ”importmoms” ut. Jfr även IMO-schemat ovan ang. förfarandet.

S betraktas som en bakomliggande säljare i förhållande till plattformsföretaget

- S anses göra en omsättning motsvarande plattformsföretagets förvärv. *Den* omsättningen från S till plattformsföretaget anses som en omsättning utan transport, och räknas aldrig som en omsättning i SE. S omsättning anses i stället utgöra en omsättning utomlands. S blir således inte momsskyldig för sin omsättning till plattformsföretaget.

(* Om K är konsument, ska plattformsföretaget se till att det finns underlag ang. S försäljning till K.)

Särskild ordning för redovisning och betalning av moms när IMO inte används

Genom ML överfördes reglerna om ett särskilt förfarande i 27–29 §§ LSO för moms vid ”import”, dvs. förfarandet vid varuinförsel till SE från *en plats utanför EU* (från TL), när IMO inte används, till 23 kap. ML, och därigenom kom de, som nämns ovan, också att benämnas särskild ordning: Särskild ordning för deklaration och betalning av mervärdesskatt vid import. Denna särskilda ordning för deklaration och betalning av moms vid import av varor med ett verkligt värde på högst 150 euro är tillämpligt när

S väljer att inte tillämpa IMO och K inte deklarerar ”importmomsen” till SKV enligt SFL eller till Tullverket (jfr ovan). Den särskilda ordningen i fråga för import får i stället tillämpas av den som anmäler varornas ankomst till Tullverket åt den person som ska ha varorna – dvs. adressaten, K. Förfarandet är avsett att tillämpas av exempelvis postoperatörer, expressföretag (transportföretag) och tullombud avseende varor som transporteras i försändelser med ett verkligt värde på högst 150 euro, förutsatt att IMO inte används och att varorna inte är punktskattepliktiga.

Den särskilda ordningen i fråga är bara tillämplig när transporten av varan avslutas hos adressaten

”Sammanfattningsvis avser den nya momslagen framför allt en ny struktur av regelverket.”

(dvs. K) här i SE. Om den tillämpas, ska momsen fastställas och betalas enligt förfarandet för tull, dvs. Tullverket är beskattningsmyndighet för importen av varan. Syftet med den särskilda ordningen i fråga är att underlätta hanteringen av lågvärdeförsändelser som tidigare varit moms fria vid import i de flesta EU-länder. För övrigt innebär den slopade momsfriheten för import av lågvärdeförsändelser även att en privatperson ska betala ”importmoms” till Tullverket vid varuinköp via distanshandel från en annan privatperson.³⁰ Enbart redaktionella ändringar har skett i 2 kap. 1 och 2 §§ tullagen med anledning av att GML har ersatts av ML och att 27–29 §§ LSO återfinns i 23 kap. ML.

För att kunna tillämpa den särskilda ordningen i fråga ska postoperatören etc. i sin anmälan till Tullverket tillkännage sin avsikt att använda den och kräva moms från adressaten. Det är fortfarande adressaten (K) som är betalningsskyldig för moms, men postoperatören etc. som anmäler varornas ankomst till Tullverket ska ta ut moms av K och betala in den. Postoperatören etc. ska månadsvis lämna en *sammansättning* till Tullverket och betala momsen dit. Däri ska det totala momsbeloppet anges som postoperatören etc. har tagit ut av adressaten under aktuell kalendermånad. Postoperatören etc. ska

genom räkenskaper eller annan lämplig dokumentation tillse att underlag finns för importen omfattade av ordningen.

Sammanfattningsvis avser den nya momslagen framför allt en ny struktur av regelverket. Genom att nästan alla lagar på området har samlats i en och samma moms lag får tillämparna en bättre överblick av lagreglerna, och ett modernare språkbruk ska göra den mer lättfattlig än föregångaren. Emellertid får också nämnas, att den nya momslagen även innebär vissa materiella ändringar, vilka jag kommer att återkomma till. I förevarande artikel har jag fokuserat på de särskilda ordningarna vid e-handel, där de särskilda moms lagstiftningarna på området har överförts till ML, så att de nationella svenska lagstiftningarna på momsområdet numera är i stort sett samlade i en och samma lag, ML.



BJÖRN FORSSÉN

är *juris doktor, verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.*

Fotnoter

- 1) Tidig. 4 § första stycket LSO..
- 2) Jfr 22 kap. 16 § första stycket ML, tidig. 4 g § LSO
- 3) Jfr 22 kap. 9 § ML, tidig. 4 a-4 e §§ LSO.
- 4) Jfr 22 kap. 8, 14, 15 och 20 §§ ML, tidig. 2 § fjärde stycket och 4, 4 f, 4 h och 5 §§ LSO.
- 5) Jfr 22 kap. 33, 34, 41, 42 och 43 §§ ML, tidig. 10, 11, 13 och 14 §§ och 15 § första stycket och andra stycket första meningen LSO.
- 6) Jfr 17 kap. 13 § ML, tidig. 11 kap. 2 § andra stycket GML.
- 7) Jfr 22 kap. 63 och 64 §§ ML, tidig. 8 kap. 1 a § GML.
- 8) Tidig. 10 kap. 4 a § GML.
- 9) Jfr 22 kap. 3 och 11 §§ ML, tidig. 1 § första stycket 1 och 4 a § LSO.
- 10) Jfr 22 kap. 4 och 12–14 §§ ML, tidig. 1 § första stycket 2 och 4 b-4 d §§ LSO.
- 11) Jfr 6 kap. 56 § ML, tidig. 5 kap. 16 § GML.
- 12) Jfr 2 kap. 7 § första stycket ML, tidig. 2 kap. 1 j § första stycket GML.
- 13) Tidig. 5 kap. 2 e § GML.
- 14) Tidig. 2 kap. 1 j § andra stycket GML.
- 15) Tidig. 2 a kap. 2 § GML.
- 16) Jfr 6 kap. 8 och 14 §§ ML, tidig. 5 kap. 2 a § GML.
- 17) Jfr 6 kap. 62 § ML, tidig. 5 kap. 20 § GML.
- 18) Jfr 6 kap. 56 § ML, tidig. 5 kap. 16 § GML.
- 19) Tidig. 5 kap. GML.
- 20) Jfr 10 kap. 97 § ML, tidig. 3 kap. 33 § GML.
- 21) Jfr 13 kap. 10 § ML, tidig. 10 kap. 11 § första stycket GML.
- 22) Tidig. 3 kap. 30 § första stycket GML.
- 23) Jfr prop. 2022/23:46 s. 156.
- 24) Tidig. 2 kap. 1 k § första stycket GML.
- 25) Jfr prop. 2022/23:46 s. 347.
- 26) Tidig. 2 kap. 1 k § andra stycket GML.
- 27) Tidig. 27–29 §§ LSO.
- 28) Tidig. 27–29 §§ LSO.
- 29) Jfr 2 kap. 8 §, 5 kap. 4–6 §§, 17 kap. 35–37 §§ ML (tidig. 2 kap. 1 k §, 2 a kap. 2 §, 3 kap. 30 § sjätte stycket 5 kap. 1 § fjärde stycket och 2 g §, 6 kap. 9 § och 11 a kap. 4 § GML), 22 kap. 1, 15 och 25 §§ ML (tidig. 1 § första stycket 3, 4 e § och 7 § tredje stycket LSO), artikel 2.1 b i mervärdesskattedirektivet, artiklarna 5a och 5b första stycket 3, 4 e § och 7 § tredje stycket LSO), artikel 2.1 b i mervärdesskattedirektivet, artiklarna 5a och 5b genomförandeförordningen samt prop. 2019/20:122 s. 57, 61–64, 69, 76, 108, 115, 116 och 119. Jfr även EUkommissionens vägledning Import och export av försändelser av lågt värde ... (Taxud/A2/).
- 30) Jfr 2 kap. 1 § och 2 § tredje stycket tullagen och prop. 2019/20:122 s. 98, 104, 108 och 133.