

En studie om kvalitén på den nya moms­lagstiftningen  
avseende omvänd skattskyldighet på mobiltelefoner.

Filip Svantesson

Kandidatuppsats i handelsrätt

HARH13

VT2022



**LUNDS UNIVERSITET**  
Ekonomihögskolan



# Innehållsförteckning

<b>Förord .....</b>	<b>9</b>
<b>Förkortningar.....</b>	<b>11</b>
<b>1 Inledning.....</b>	<b>13</b>
1.1 Bakgrund.....	13
1.2 Syfte och frågeställningar .....	16
1.3 Avgränsningar .....	16
1.4 Metod och material .....	17
1.5 Disposition .....	18
<b>2 Kvalitativ skattelagstiftning.....</b>	<b>19</b>
2.1 Inledning .....	19
2.2 Legalitetsprincipen.....	19
2.3 Vikten av god lagstiftning.....	20
2.3.1 De överordnade kriterierna: effektivitet och legitimitet .....	21
2.3.2 En skatts enkelhet och proportionalitet.....	22
2.3.3 Förutsebarhet och rättssäkerhet .....	23
2.4 Sammanfattning .....	24
<b>3 Mervärdesskattesystemet.....</b>	<b>25</b>
3.1 Inledning .....	25
3.2 Grundläggande mervärdesskatt.....	25
3.3 Den svenska mervärdesskattelagen.....	26
3.3.1 Första rekvisit: omsättning.....	27
3.3.2 Andra rekvisit: skatteplikt.....	27
3.3.3 Tredje rekvisit: beskattningsbar person .....	28
3.3.4 Fjärde rekvisit: omsättning inom landet .....	29
3.4 Interaktionen mellan mervärdesskattesystemet på nationell nivå och EU-nivå	30
3.4.1 Inledning .....	30
3.4.2 Direkt effekt.....	31
3.4.3 Direktivkonform tolkning .....	32

3.5	Sammanfattning .....	33
<b>4</b>	<b>Omvänd skattskyldighet på mobiltelefoner .....</b>	<b>35</b>
4.1	Inledning .....	35
4.2	Utvecklingen på EU-nivå .....	35
4.3	Utvecklingen i Sverige .....	37
4.3.1	Bakgrund till förslaget om omvänd skattskyldighet på vissa varor .....	37
4.3.2	Lagförslagets tillämpningsområde .....	38
4.3.2.1	Inledning .....	38
4.3.2.2	Fakturatröskeln .....	39
4.3.2.3	Begreppet mobiltelefon .....	39
4.3.2.4	Lagens ordalydelse i dess gällande form .....	40
4.4	Sammanfattning .....	41
<b>5</b>	<b>Analys.....</b>	<b>42</b>
5.1	Inledning .....	42
5.2	Enkelhet.....	42
5.3	Proportionalitet.....	44
5.4	Förutsebarhet och rättssäkerhet.....	47
5.5	Effektivitet och legitimitet .....	49
5.6	Sammanfattning och slutsatser.....	51
<b>6</b>	<b>Avslutning.....</b>	<b>53</b>
	<b>Käll- och litteraturförteckning .....</b>	<b>55</b>
	<b>Rättsfallsförteckning .....</b>	<b>61</b>

# Summary

The thesis is about the quality of the new tax legislation on reverse tax liability on mobile phones that has been added for the purpose of curbing carousel trading (Sw: karusellhandel), which is a type of VAT fraud. The new tax legislation on reverse charge on mobile phones entered into force on 1 April 2021 and is supported by Article 199a of the VAT Directive. To analyze the quality of the tax legislation just mentioned, it has been established that certain criterion can be set for qualitative legislation. These criteria are based on, among other things: the principle of legality and the principle of proportionality.

The principle of legality is of great importance in the area of tax law. The principle ensures that certain requirements are met when levying a tax and, in this way, it functions as a principle of legal certainty. Based on the principle of legality, an individual can make demands on the legislator, including that a tax legislation must be predictable and free from arbitrariness. A tax legislation must therefore satisfy the principle of legality for an individual to not be exposed of an unjust exercise of authority. In addition to what is included in the principle of legality, an individual can also make other demands on a tax legislation. For example, so that it is proportional, i.e., that the benefit of legislation outweighs the infringement it entails for the individual.

To achieve the aim of the thesis, i.e., to examine the quality of the new tax legislation, guidance is taken from two questions: what a good tax legislation is and what requirements that can be placed on the tax legislation, and what does the new legislation on reverse charge on mobile phones mean. The conclusions of the thesis are that an individual can demand certain requirements on a tax legislation, and that the new legislation that is the subject of analysis does not reach what can be considered a good tax legislation.



# Sammanfattning

Uppsatsen handlar om kvalitén på den nya skattelagstiftningen om omvänd skattskyldighet på mobiltelefoner som tillkommit i syfte att stävja karusellhandel, vilket är en typ av mervärdesskattebedrägeri. Den nya skattelagstiftningen om omvänd skattskyldighet på mobiltelefoner trädde i kraft den 1 april 2021 och har stöd i mervärdesskattedirektivets artikel 199a. För att analysera kvalitén på den nyss nämnda skattelagstiftningen, har det konstaterats att vissa kriterier kan ställas på en kvalitativ lagstiftning utifrån bl. a. legalitetsprincipen och proportionalitetsprincipen.

Legalitetsprincipen har en stor betydelse på det skatterättsliga området. Principen tillförsäkrar att vissa krav uppfylls vid uttagande av en skatt och på så sätt fungerar den som en rättssäkerhetsprincip. Med stöd i legalitetsprincipen kan en enskild ställa krav på lagstiftaren, bland annat att en skattelagstiftning ska vara förutsebar och fri från godtycklighet. En skattelagstiftning måste därav tillfredsställa legalitetsprincipen för att en enskild inte ska drabbas av orättfärdig myndighetsutövning. Utöver vad som inbegrips av legalitetsprincipen kan en enskild även ställa andra krav på en skattelagstiftning. Exempelvis så som att den är proportionerlig, d.v.s. att nyttan med en lagstiftning uppväger det intrång som det innebär för den enskilda.

För att uppnå uppsatsens syfte om att undersöka kvalitén på den nya skattelagstiftningen, tas det vägledning av två frågeställningar: vad är en bra skattelagstiftning och vilka krav kan man ställa på skattelagstiftningen, samt vad innebär den nya lagstiftningen om omvänd skattskyldighet på mobiltelefoner. Slutsatserna av uppsatsen är att en enskild kan ställa de krav som anges ovan på en skattelagstiftning, och att den nya lagstiftningen som är föremål för analys inte når upp till vad som kan anses vara en bra skattelagstiftning.





# Förord

Tack till Axel Hilling för din stöttning genom hela processen. Tack till min respektive, Thea, som har stått ut med mig under en tid av uppsatsskrivande och jobb. Ämnet mervärdesskatt ligger mig nära om hjärtat, men fortsättningsvis räcker det med att jag påträffar det inom jobbet. I vart fall en stund framöver. Vem vet, en vacker dag skickar jag kanske in en kommentar till Skattenytt där jag basunerar ut om mindre bra moms­lagstiftning.

Lund, maj 2022



# Förkortningar

SFS	Svensk författningssamling
EU	Europeiska unionen
EUD	Europeiska unionens domstol
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
Kommissionen	Europeiska kommissionen
Prop.	Proposition
SKV	Skatteverket
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)
RF	Regeringsformen (1974:152)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
VAT	Value Added Tax



# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Skattebedrägerier förekommer såväl nationellt som internationellt, och på olika sätt inom olika skatteområden. Ett av dessa områden är mervärdesskatt, där bedrägerier förekommer bland annat genom så kallade ”karusellbedrägerier”<sup>1</sup>. Skattebedrägerier i alla dess former, inte minst mervärdesskattebedrägerier, är något som bör motarbetas i syfte att upprätthålla ett legitimt och förtroendeingivande skattesystem. Karusellbedrägerier uppskattades medföra skatteförluster för Sverige om mer än en miljard svenska kronor under 2018 och delar av 2019.<sup>2</sup>

Karusellbedrägerierna går att härleda till 80-talet och förekommer i olika former.<sup>3</sup> Bedrägerierna förekommer i flera, vad man närmast kan kalla konstlade, upplägg och varierar mellan enkla strukturer med enstaka involverade till mer komplexa transaktionskedjor i syfte att komplicera och legitimisera handeln.<sup>4</sup> Det förekommer även att de som utövar bedrägerierna använder sig av och genomför transaktioner med legitima företag för att försvåra för skattemyndigheterna att upptäcka denna typ av brottslighet.<sup>5</sup> Några av de mest frekvent förekommande produkterna i den s. k. karusellhandeln är datorer och mobiltelefoner, eftersom dessa är produkter av mindre karaktär (volym) och har generellt sätt ett högt värde.<sup>6</sup>

Den vanligaste, eller i vart fall den enklaste, formen av karusellhandel fungerar på så sätt att ett bolag (Säljaren) etablerat i ett EU-land säljer varor som är föremål för bedrägerier till ett annat bolag (Köparen) etablerat i ett annat EU-land som sedermera säljer vidare varorna lokalt till ett tredje bolag (Mäklaren). Mäklaren,

---

<sup>1</sup> Se KOM (2006) 254 slutlig Yttrande från Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om ”Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om behovet av att utarbeta en samordnad strategi för att förbättra kampen mot skattebedrägerier” s. 4.

<sup>2</sup> Se Prop. 2020/21:20 omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor s. 11.

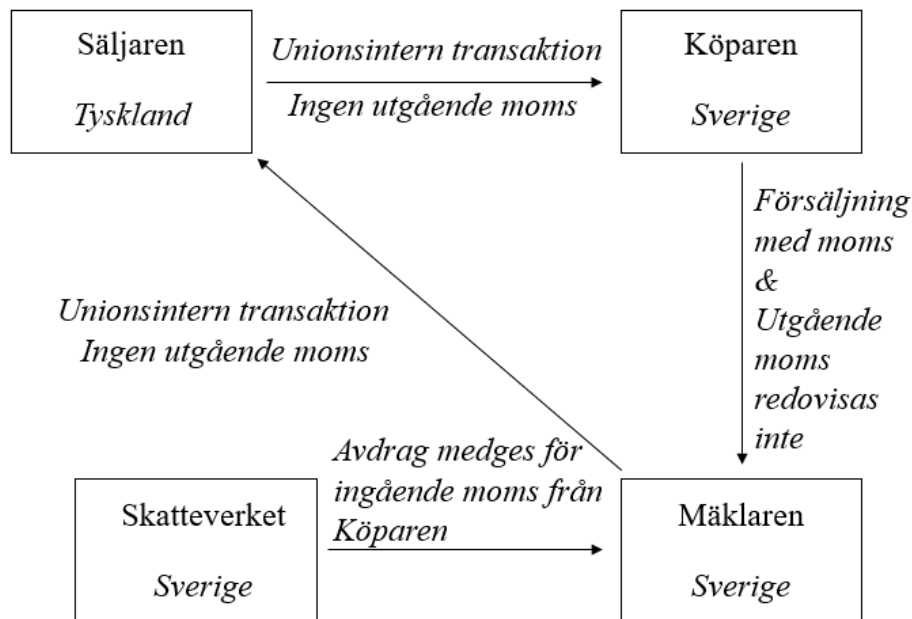
<sup>3</sup> Se Efstratios (2012) s. 42.

<sup>4</sup> Ibid.

<sup>5</sup> Jfr med Prop. 2020/21:20 s. 13.

<sup>6</sup> Se Efstratios (2012) s. 43.

som ofta är samma bolag som den initiala parten Säljaren, säljer sedermera tillbaka varorna till det ursprungliga bolaget i transaktionskedjan.<sup>7</sup> Under transaktionskedjan uppstår bedrägerierna då vissa bolag undviker att betala in utgående moms till staten medan andra yrkar avdrag för den ingående momsen och gör på så sätt en nettovinst för alla inblandade på bekostnad av staten. Detta förfarande kan illustreras med hjälp av ett exempel som följer nedan och med hänvisning till *figur 1*.



*Figur 1.* Bilden illustrerar hur en karusellhandel kan se ut. Inspiration är hämtat från Efstratios (2012) s. 42.

Med exemplet ovan där Säljaren, Köparen och Mäklaren är inblandad kan momshärvan förklaras genom att vi ponerar att Säljaren är etablerat i Tyskland, medan Köparen och Mäklaren är etablerade i Sverige. Säljaren säljer varorna till Köparen med omvänt skattskyldighet, vilket innebär att det är Köparen som ska ta upp den utgående momsen. Köparens utgående moms och ingående moms tar ut varandra på förvärvet från Säljaren. Köparen säljer sedermera vidare till Mäklaren med moms men underlåter att betala in den utgående momsen till staten. Mäklaren redovisar och yrkar avdrag för den ingående mervärdesskatten och säljer vidare varorna till ett annat EU-land utan utgående moms med anledning av omvänt skattskyldighet.<sup>8</sup> Genom att Köparen underlåter att betala utgående moms till staten

<sup>7</sup> Se Efstratios (2012) s. 42.

<sup>8</sup> Jfr Rosenkvist Sjögren, Skattenytt (2018) s. 654–655 där karusellhandeln förklaras på ett liknande sätt utifrån ett svenskt perspektiv.

och Mäklaren yrkar avdrag för den ingående momsen, har ett förfarandemissbruk skapats där staten blir förloraren som betalt ut för mycket och inte indrivit någon moms.<sup>9</sup>

För att motverka karusellbedrägeri genomförde EU under 2013 en ändring i mervärdesskattedirektivet<sup>10</sup> där medlemsstaterna ges möjlighet att införa omvänd skattskyldighet (s. k. *reverse charge*) vid försäljning av bland annat mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pektdatorer och bärbara datorer enligt Artikel 199a Rådets direktiv 2006/112/EG. Det skulle emellertid dröja ända till 2020 innan regeringen, genom en utredning inom Regeringskansliet, publicerade ett förslag på omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor och tjänster.<sup>11</sup>

Lagändringen började gälla den 1 april 2021 och kommer till uttryck i 1 kap. 2 § första stycket 4 f mervärdesskattelagen (1994:200) (ML) och i 1 kap. 2 § sjunde stycket ML. Det innebär att sedan den 1 april 2021 omfattas mobiltelefoner av omvänd skattskyldighet, men det är inte helt självklart vilka typer av produkter som kan/ska omfattas eftersom mobiltelefoner kan byggas in i flera olika produkter. Det är uppenbart att formuleringen om mobiltelefoner i 1 kap. 2 § sjunde stycket ML<sup>12</sup>, avsaknaden av tillräcklig precisering i förarbeten och bristen på praxis bidrar till en osäkerhet för de som eventuellt träffas av bestämmelsen. En gränsdragningsproblematik har uppstått och det är, exempelvis för en företagare, inte helt självklart om en produkt borde falla under begreppet ”mobiltelefon”. Lagändringen medför även kostnader för företag som måste se över sina affärssystem som inte kan hantera momsen i en så specifik miljö utan manuell handpåläggning.<sup>13</sup> Detta går förvisso att motivera som en legitim kostnad för att upprätthålla ett mervärdesskattesystem utan några bedrägerier. Men om bestämmelsen även träffar ”fel” produkter riskerar tilliten till systemet att urholkas

---

<sup>9</sup> Se dom från Växjö tingsrätt, mål B 1202-20, B 1203-20 där sju personer dömdes till flertal fall av bl. a. grovt skattebrott efter att ha genomfört momsbedrägerier genom karusellhandel med bl. a. mobiltelefoner och därmed underlåtit att betala in moms till staten samtidigt som man yrkat avdrag för den ingående momsen.

<sup>10</sup> Se Rådets direktiv 2013/43/EU av den 22 juli 2013 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller en frivillig och tillfällig tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa varor och tjänster som är känsliga för bedrägerier.

<sup>11</sup> Se Fi2020/01855/S2 Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor och tjänster.

<sup>12</sup> Se avsnitt 4.3.2.4 för lagtextens ordalydelse i dess gällande form.

<sup>13</sup> Se Carlsson, Skattenytt (2020) s. 576 där författaren också belyser problematiken med affärssystem som inte är anpassade för att hantera momsen på ett sådant sätt som den nya lagstiftningen medför.

samtidigt som företagens administrativa börda ökas bland annat genom att det tillkommer fler regler att förhålla sig till.

En skattelagstiftning måste vara förutsebar vilket följer av föreskriftskravet. Detta är grundlagsskyddat genom den s. k. legalitetsprincipen i regeringsformen.<sup>14</sup> Den skatterättsliga legalitetsprincipen dikterar flera villkor inom skatterätten och det är viktigt att dessa upprätthålls för att skattesystemet ska uppfattas som legitimt. Vidare är det även viktigt att nyttan med en åtgärd genom lagstiftning står i proportion till kostnaderna för den enskilda.<sup>15</sup> Det finns flera kriterier som bör vara uppfyllda för att en kvalitativ skattelagstiftning ska föreligga<sup>16</sup>. Mot bakgrund till ovanstående menar jag att företag har rätt till att göra anspråk på att en skattelagstiftning uppfyller vissa kriterier. I ljuset av de krav en enskild kan ställa på ny skattelagstiftning, anser jag att det går att ifrågasätta kvalitén på den nya moms­lagstiftningen om omvänd skattskyldighet på mobiltelefoner som presenterats ovan.

## **1.2 Syfte och frågeställningar**

Syftet med uppsatsen är att undersöka om den nya moms­lagstiftningen om omvänd skattskyldighet på mobiltelefoner i 1 kap. 2 § första stycket 4 f och 1 kap. 2 § sjunde stycket 1 ML är en bra lagstiftning.

För att kunna uppnå syftet med uppsatsen används följande två frågeställningar som stöd:

- Vad är en bra skattelagstiftning och vilka krav kan man ställa på skattelagstiftningen?
- Vad innebär den nya lagstiftningen om omvänd skattskyldighet på mobiltelefoner?

## **1.3 Avgränsningar**

Uppsatsen är avgränsad till att endast behandla kvalitén på delar av den nya lagstiftningen som kommer till uttryck i 1 kap. 2 § ML. Den nya lagstiftningen om

---

<sup>14</sup> Se avsnitt 2.2 för en närmare genomgång av kravet på förutsebarhet i legalitetsprincipen.

<sup>15</sup> Se avsnitt 2.3.2 om kravet på proportionalitet.

<sup>16</sup> Se avsnitt 2.3 för en genomgång av dessa kriterier.



omvänd skattskyldighet berör även integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pektdatorer och bärbara datorer.<sup>17</sup> Inom ramen för uppsatsen är det däremot endast mobiltelefoner i 1 kap. 2 § sjunde stycket 1 ML som undersöks tillsammans med 1 kap. 2 § första stycket 4 f ML.

## 1.4 Metod och material

Uppsatsen har sin utgångspunkt i den rättsdogmatiska och den EU-rättsliga metoden. Den rättsdogmatiska metoden används inte på sitt traditionella sätt om att fastställa vad som är gällande rätt<sup>18</sup>, eftersom jag inte försöker fastslå vad som är gällande rätt. I stället har den rättsdogmatiska metoden applicerats på så sätt att jag utgått från, och behandlat sådana, rättskällor som är allmänt accepterade och ingår i den s. k. rättskälleläran. Den EU-rättsliga metoden har framför allt fått betydelse vid min beskrivning av mervärdesskattesystemet inom EU. Eftersom den svenska moms lagstiftningen är harmoniserad med rådets direktiv 2006/112/EG är det viktigt att beakta vissa EU-rättsliga källor, därav har den EU-rättsliga metoden använts i detta avseende.

För att konstatera vilka krav som kan ställas på skattelagstiftning har vägledning tagits från bl. a. legalitetsprincipen. Eftersom legalitetsprincipen inte fullt ut är reglerad i lagen, har doktrin fått stor betydelse för uppsatsen. Doktrinen har inte samma auktoritet som lagen, lagförarbeten eller praxis, men tillmäts viss betydelse enligt rättskälleläran. Av den anledningen har ett relativt brett urval av doktrin gjorts för att säkerställa en bred konsensus om vilken betydelse legalitetsprincipen har och vilka krav som kan ställas på skattelagstiftningen.

I förhållande till det som har analyserats, d.v.s. lagstiftningen om omvänd skattskyldighet på mobiltelefoner, har material som lagtexten och lagförarbeten använts. Men eftersom uppsatsen handlar om kvalitén på lagstiftningen har även remissyttrande från remissinstanserna använts i stor utsträckning. Jag anser att remissinstansernas synpunkter på ett lagförslag måste få tillmätas stor betydelse när en ska fastställa kvalitén på en lagstiftning som är relativt ny och saknar praxis.

---

<sup>17</sup> Se 1 kap. 2 § sjunde stycket 2-3 ML.

<sup>18</sup> Se Peczenik, Svensk Juristtidning (2005) s. 249; jfr med Tjernberg (2018) s. 15.

## 1.5 Disposition

Som följd på den inledande introduktionen i uppsatsen kommer kapitel två där jag gör en genomgång av vilka krav som kan ställas på en skattelagstiftning. I det efterföljande kapitlet går jag grundläggande igenom mervärdesskattesystemet. Här förklarar jag momsens syfte och hur den är tänkt att belasta slutkonsumenten, samt vad som utgör en beskattningsgrundande händelse med hjälp av den s. k. ”moms-katten”. Jag avrundar kapitlet med en genomgång av harmoniseringen i mervärdesskattesystemet och betydelsen av EU-rätten på detta område.

I det fjärde kapitlet går jag igenom den nya skattelagstiftningen om omvänd skattskyldighet på mobiltelefoner. Kapitlet börjar med en introduktion till hur lagstiftningen manifesterat sig på EU-nivå för att senare gå in på utvecklingen på nationell nivå där lagtexten och lagförarbeten diskuteras. I det efterföljande kapitlet analyserar jag kvalitén på den nya lagstiftningen om omvänd skattskyldighet på mobiltelefoner utifrån de krav som kan ställas på en skattelagstiftning. I det avslutande kapitlet sammanfattar jag uppsatsen och redogör för mina slutsatser.

## 2 Kvalitativ skattelagstiftning

### 2.1 Inledning

Många krav kan ställas på skattelagstiftningen. Somliga är grundlagsförankrade medan andra följer av allmänna skatterättsliga principer.<sup>19</sup> Eftersom uppsatsen syftar till att analysera kvalitén på den nya skattelagstiftningen om omvänd skattskyldighet på mobiltelefoner, är det viktigt att fastslå vilka krav som kan ställas på lagstiftningen. I detta avsnitt redogör jag för vilka krav som kan ställas på en bra skattelagstiftning.

### 2.2 Legalitetsprincipen

En viktig princip på det skatterättsliga området är legalitetsprincipen, som bland annat skyddar den enskilda genom att en skatt inte får tas ut utan uttryckligt stöd i lagen.<sup>20</sup> Kravet på stöd i lagen kallas föreskriftkravet och refereras emellertid till det latinska uttrycket ”*nullum tributum sine lege*” som betyder ”ingen skatt utan lag”.<sup>21</sup> Hultqvist menar att föreskriftkravet är grundlagsförankrat bland annat genom att 2 kap. 10 § andra stycket, 8 kap. 3 § och 7 § i regeringsformen och dess lagförarbeten talar för att uttagande av skatt måste föregås av en uttrycklig lagbestämmelse.<sup>22</sup> Det ska även sägas att det finns argument mot att legalitetsprincipen är lagreglerad, att det snarare är föreskriftskravet som det går att återfinna stöd för i lagen och att det framförallt är föreskriftskravet som tillmäts stor betydelse i HFD.<sup>23</sup>

Utöver det s. k. föreskriftkravet, som är själva grundbulten inom legalitetsprincipen, innehåller principen även ett analogiförbud, retroaktivitetsförbud och ett bestämdhetskrav.<sup>24</sup> Med analogiförbudet menas att en regel inte får tillämpas av en

---

<sup>19</sup> Se avsnitt 2.2 och 2.3 för en närmare genomgång av de krav som kan ställas på skattelagstiftning.

<sup>20</sup> Se Lodin m. fl. s. 641; Hultqvist 1995 s. 126; jfr med Pålsson, Skattenytt (2014) som framhåller att legalitetsprincipen är viktig i den mening att den ska bidra till en förutsebarhet och skydda den enskilda från godtyckliga bedömningar.

<sup>21</sup> Se Hultqvist (1995) s. 126; Hultqvist, Skattenytt (2016) s. 730; Lodin m. fl. s. 641.

<sup>22</sup> Se Hultqvist (1995) s. 93; jfr med Kristoffersson, Skattenytt (2013) s. 603 för ett liknande resonemang.

<sup>23</sup> Se Tjernberg (2018) s. 24 f.

<sup>24</sup> Se Hultqvist, Skattenytt (2016) s. 732.

rättstillämpare, exempelvis förvaltningsdomstolarna, i ett annat fall som inte omfattas av ordalydelsen i den aktuella bestämmelsen.<sup>25</sup> En sådan analog tillämpning skulle innebära att skatt påförs utan stöd i den aktuella bestämmelsen, vilket strider mot föreskriftskravet.<sup>26</sup> Med retroaktivitetsförbudet menas att en ny skattelagstiftning, och därmed skatten, inte får gälla retroaktivt, d.v.s. bestämmelsen får endast tillämpas framåt i tiden.<sup>27</sup> De nyss nämnda kraven har på olika sätt reglerats i lagen.<sup>28</sup> Bestämmdhetskravet är däremot inte reglerat i någon lag och istället har detta utvecklats i doktrin.<sup>29</sup> Pålsson menar att med bestämmdhetskravet följer det att en bestämmelse måste vara precis i största möjliga utsträckning i syfte att minimera osäkerhet.<sup>30</sup> Hultqvist menar att bestämmdhetskravet är nära besläktat med föreskriftskravet i den mening att kravet på att en föreskrift måste föreligga för att skatt ska kunna uttas vore meningslöst om samma föreskrift kan vara hur vag som helst.<sup>31</sup> Genom att säkerställa att en skattelagstiftning är så precis som möjligt, kan också många tvister undvikas.<sup>32</sup> Bestämmdhetskravet följer således indirekt av föreskriftskravet.

Av det som framgår ovan är det tydligt att legalitetsprincipen har en stor betydelse på skatteområdet och att det går att ställa krav på skattelagstiftning i olika aspekter. I kommande avsnitt går jag igenom vikten av en god skattelagstiftning och sådana kriterier som ska, men också bör, vara uppfyllda för att en kvalitativ skattelagstiftning ska föreligga.

### **2.3 Vikten av god lagstiftning**

Ett införande av en ny skatt tillkommer ofta med delvis andra syften än att enbart driva in pengar till statskassan. Andra motiv förekommer och i närtiden har många skatter utformats av fördelningspolitiska skäl som exempelvis miljöpolitiska eller sysselsättningsmässiga. Beroende på skattelagstiftningens motiv, skiftar också allt

---

<sup>25</sup> Se Pålsson (2009) s. 73 f; 95 f.

<sup>26</sup> Se Hultqvist (1995) s. 73; Hultqvist, Skattenytt (2016) s. 731; Forssén, Skattenytt (1997) s. 623.

<sup>27</sup> Se Hultqvist, Skattenytt (2016) s. 731; Hultqvist (1995) s. 127; jfr med 2 kap. 10 § andra stycket RF.

<sup>28</sup> Se bl. a. 2 kap. 10 § andra stycket, 8 kap. 2 och 3 §§ RF och 2 kap. 10 § andra stycket IL.

<sup>29</sup> Se Pålsson, Skattenytt (2014) s. 563; Hultqvist, Skattenytt (2016) s. 732; Lindelius, Svensk Skattetidning (2020) s. 37.

<sup>30</sup> Se Pålsson, Skattenytt (2014) s. 563; Pålsson (2018) s. 34.

<sup>31</sup> Se Hultqvist, Skattenytt (2016) s. 734; jfr med Lindelius, Svensk Skattetidning (2020) s. 37 för ett liknande resonemang.

<sup>32</sup> Se Hultqvist, Skattenytt (2016) s. 743 f.

som oftast skattens utformning och effekter. Med en högre integration på bl. a. kapital- och arbetsmarknaden och en högre konkurrens på marknaden till följd av en ökad globalisering, har skattelagstiftningens utformning blivit alltmer delikat för medborgarna. Mot bakgrund av att nya utformande av skatter blivit känsligare för de som berörs och att oönskade effekter bör undvikas, blir det även tydligt varför kraven på både formuleringen och den tekniska kvaliteten på skattelagstiftningen har ökat.<sup>33</sup>

För att en god skattelagstiftning ska föreligga behöver några allmänna kriterier vara uppfyllda, och innefattar bland annat: att en skatt ska vara *effektiv* mot bakgrund till sitt syfte, vidare ska skatten vara *legitim* och utformas på så vis att den är *enkel* att tillämpa och *proportionerlig*, avslutningsvis ska skatten vara *förutsebar* och därmed *rättssäker*.<sup>34</sup>

### 2.3.1 De överordnade kriterierna: effektivitet och legitimitet

Lodin menar att lagstiftningen om skatter måste vara effektiv i den bemärkelsen att den uppnår en slags effektivitet.<sup>35</sup> Utöver det självklara om att en skatt ska föregås av ett syfte och vara verkningsfull mot bakgrund till dess syfte, borde fler kriterier vara uppfyllda för att skattelagstiftningen ska anses uppnå en slags effektivitet utifrån ett samhällsekonomiskt perspektiv.<sup>36</sup>

Exempel på en effektiv skatt är ROT-avdraget. Lagstiftningen hade som syfte att stödja byggnadsbranschen under en lågkonjunktur men också för att öka de deklarerade inkomsterna eftersom branschen var utsatt för svart-arbete (d.v.s. inkomster som inte deklarerar). Skatteåtgärden har varit effektiv i den mening att efterfrågan på den typen av tjänster ökades, och att inkomster från branschen deklarerades i en större utsträckning.<sup>37</sup>

Sedermera bör en skattelagstiftning uppfylla en viss legitimitet för att de som drabbas ska uppträda lojalt mot skattesystemet och för att den ska ses som

---

<sup>33</sup> Se Lodin, Skattenytt (2007) s. 477.

<sup>34</sup> Ibid. s. 478–482.

<sup>35</sup> Se Lodin, Skattenytt (2007) s. 478; jfr med Hultqvist, Skattenytt (1998) s. 763.

<sup>36</sup> Ibid.

<sup>37</sup> Se Lodin, Skattenytt (2007) s. 479.

samhällsekonomiskt effektiv.<sup>38</sup> För att en skattelagstiftning ska anses vara legitim, måste den också uppfattas som träffsäker av de som berörs. Skattelagstiftningens intrång ska även vara proportionerlig i förhållande till dess syfte.<sup>39</sup> En lagstiftning som inte förstås av de som drabbas eller som uppfattas som orättfärdig, har en tendens att inte uppnå en tillfredställande nivå av legitimitet och fungerar sällan väl.<sup>40</sup>

Huruvida en skatts effektivitet och legitimitet förstås, kan ses som ett kvitto på hur väl övriga kriterier når upp till en nivå som dikterar en god skattelagstiftning.<sup>41</sup> Dessa kriterier är bl. a. en skatts enkelhet och proportion, samt skattens förutsägbarhet och rättssäkerhet och kommer att beskrivas nedan.

### **2.3.2 En skatts enkelhet och proportionalitet**

Kriteriet om att en skatt ska utformas i sin enkelhet innebär att desto enklare en skatt är utformad, d.v.s. att den som drabbas av skatten enkelt kan förstå och förhålla sig till den, får följd effekten att den som träffas av skatten också kan uppfylla de skyldigheter som åläggs hen.<sup>42</sup> En skatt som utformas med en viss enkelhet innebär även att den skattskyldige i allt större utsträckning kan fullgöra sina skyldigheter utan att söka extern hjälp. En skatt som är enkel att tillämpa bidrar sannolikt även till att domstolsfallen blir färre vilket minskar den administrativa bördan för den skattskyldige och det allmänna.<sup>43</sup> En skatts enkelhet kan även förstås som en grundpelare inom ett rättvist skattesystem där alla, myndigheter och enskilda, ska kunna förstå hur en skatt fungerar.<sup>44</sup>

Utöver kriteriet om en skatts enkelhet finns kriteriet om proportionalitet som är nära besläktat med det förstnämnda.<sup>45</sup> Med kravet på proportionalitet menas att skattebelastningen och fullgörandebördan ska viktas mot varandra, en

---

<sup>38</sup> Se Lodin, Skattenytt (2007) s. 480; jfr med Hultqvist, Svensk Skattetidning (1998) s. 763 där ett legitimt skattesystem föregås av att skattskyldiga är lojala mot reglerna.

<sup>39</sup> Se Lodin, Skattenytt (2007) s. 480.

<sup>40</sup> Ibid; jfr med Sydow, Svensk Skattetidning (2011) s. 376 som menar att legitimiteten i skattesystemet sjunker om det ges utrymme för godtycklighet i lagtolkningen.

<sup>41</sup> Se Lodin, Skattenytt (2007) s. 480; jfr med Hultqvist, Svensk Skattetidning (1998) s. 763 som anser att effektivitet och legitimitet är två viktiga aspekter som måste uppfyllas till viss del ur ett rättssäkerhetsperspektiv.

<sup>42</sup> Ibid s. 481; jfr med bestämdhetskravet i legalitetsprincipen som gicks igenom under avsnitt 2.1.

<sup>43</sup> Se Ahlqvist, Skattenytt (2020) s. 74.

<sup>44</sup> Se Björklund Larsen, Skattenytt (2021) s. 152.

<sup>45</sup> Se Lodin, Skattenytt (2007) s. 481.

intresseavvägning ska ske.<sup>46</sup> En skatt som medför höga kostnader och är komplicerad får ses som en ineffektiv skatt ur ett samhällsekonomiskt perspektiv.<sup>47</sup> Proportionalitet finns kodifierat i bl. a. Skatteförfarandelagen (2011:1244) (SFL) där det explicit framgår att det allmännas intresse måste vägas mot intrånget för den enskilda.<sup>48</sup> Det ska alltså finnas en rimlig balans mellan dessa fördelar och nackdelar som det innebär för dessa intressen.<sup>49</sup> Även Moëll menar att en avvägning måste göras mellan dessa olika intressen och att proportionalitetsprincipen ska förstås mot bakgrund till den diskretionära prövningsrätten.<sup>50</sup>

### 2.3.3 Förutsebarhet och rättssäkerhet

Att en skatt ska vara förutsebar grundar sig i legalitetsprincipen och är en grundpelare i en rättsstat.<sup>51</sup> Kravet på förutsebarhet innebär att en skatt ska vara möjlig att förutse till följd av den enskildas handlande.<sup>52</sup> Som ett exempel kan skatten på kapitalvinster illustrera en skatt som är förutsebar. Med en kapitalvinst i inkomstslaget kapital förstås bl. a. vinster vid avyttring av tillgångar, som ska tas upp till beskattning det år då tillgångarna avyttras.<sup>53</sup> En kapitalvinst ska vidare beskattas med en statlig inkomstskatt på 30 procent.<sup>54</sup> Denna skatt får anses vara förutsebar i den bemärkelsen att person A kan förutse hens skattemässiga konsekvenser av att sälja exempelvis en aktie med vinst. Försäljningen som anbringar en vinst på 300 kronor ska sedermera beskattas med 30 procent, vilket innebär att person A ska betala cirka 100 kronor i skatt och erhåller cirka 200 kronor netto. Som ett exempel på mervärdesskatteområdet kan vad som avses med en import användas. Det följer av 2 kap. 1 a § ML att "[M]ed *import* förstås att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EU."<sup>55</sup> För att förstå vad som menas med utanför EU kan 2 kap. 1 a § ML läsas tillsammans med 1 kap. 10 a § ML. Det

---

<sup>46</sup> Se Lodin, Skattenytt (2007) s. 481; jfr med Moëll, Skattenytt (2004) s. 677; Moëll & Persson Österman, Skattenytt (2001) s. 267 f.

<sup>47</sup> Se Lodin, Skattenytt (2007) s. 481.

<sup>48</sup> Se 2 kap. 5 § SFL.

<sup>49</sup> Se Prop. 2010/11:165 s. 301.

<sup>50</sup> Se Moëll, Skattenytt (2004) s. 676 f.

<sup>51</sup> Se Lodin m. fl. (2019) s. 645; se även Fast, Skattenytt (2011) s. 118.

<sup>52</sup> Se Lodin m. fl. (2019) s. 645; jfr med Lodin, Skattenytt (2007) s. 483.

<sup>53</sup> 41 kap. 2 § IL; 44 kap. 3 § IL; 44 kap. 26 § IL.

<sup>54</sup> 65 kap. 7 § IL.

<sup>55</sup> 2 kap. 1 a § ML.

råder ingen osäkerhet om vad som menas med import i detta avseende och konsekvenserna blir således förutsebara.

En skatt som inte är förutsebar riskerar att få som konsekvens att en enskild undviker att handla och därmed inte rapporterar en skattepliktig inkomst. Skattens förutsebarhet avgör även i stor utsträckning om huruvida skatten upplevs som legitim.<sup>56</sup> Därutöver kan även en skatt som inte är förutsebar eventuellt radera en enskilds ekonomi i en sådan situation där den enskilda gör en annan bedömning än Skatteverket och sedermera måste betala skatt utan att ha förstått detta.<sup>57</sup> Ett sätt att öka förutsebarheten av en individs handlande är genom att begära förhandsbesked där den enskilda kan få svar på hur en eventuell transaktion kommer att påverka skattemässigt.<sup>58</sup> För att en lag ska vara förutsebar måste en tydlig lagstiftning, som inte lämnar ett för stort utrymme för godtyckliga bedömningar och allmänna tolkningssvårigheter, föreligga.<sup>59</sup> Det är även viktigt för den praktiska tillämpningen hos domstolar och myndigheter, som exempelvis Skatteverket, i den mening att inga godtyckliga bedömningar ska kunna göras av dessa.<sup>60</sup> Sådan godtycklig tillämpning av domstolar och myndigheter bidrar inte till rättssäkerheten och urholkar skattelagstiftningens legitimitet.

## 2.4 Sammanfattning

Mot bakgrund av det som har anförts i kapitlet framgår det att vissa krav kan ställas på en bra skattelagstiftning. Som stöd för att en skatt ska uppfylla kriterierna om förutsebarhet, rättssäkerhet och enkelhet, finns legalitetsprincipen som i flera aspekter är grundlagsförankrad och har vidare utvecklats i doktrin och praxis. Det är även rimligt att ställa krav på proportionalitet mot bakgrund till att proportionalitetsprincipen framlyfts som ett viktigt inslag inom skatterätten i doktrin och är förankrat i bl. a. SFL. Eftersom kvalitén på den nya moms­lagstiftningen om omvänd skattskyldighet på mobiltelefoner ska analyseras, är det viktigt att ha med sig dessa krav som kan ställas på en skattelagstiftning.

---

<sup>56</sup> Se Lodin, Skattenytt (2007) s. 483.

<sup>57</sup> Se Lodin m. fl. (2019) s. 645.

<sup>58</sup> Ibid; jfr med Sydow, Svensk Skattetidning (2011) s. 376.

<sup>59</sup> Se Lodin, Skattenytt (2007) s. 483.

<sup>60</sup> Se Lodin, Skattenytt (2007) s. 483; jfr med Blomquist, Svensk Skattetidning (2021) s. 613 som illustrerar hur en motivering av Skatteverket kan uppfattas som godtycklig vilket har negativa konsekvenser för rättssäkerheten.



## 3 Mervärdesskattesystemet

### 3.1 Inledning

Mervärdesskatten är ett komplicerat system på det skatterättsliga området. Eftersom uppsatsen handlar om en ny skattelagstiftning på mervärdesskatteområdet, är det viktigt att ha kunskap om hur skatten fungerar och hur en beskattningsgrundande händelse kommer till ur ett mervärdesskatteperspektiv. I detta avsnitt går jag därför igenom mervärdesskattesystemets allmänna uppbyggnad och hur Sveriges medlemskap i EU påverkar den svenska moms­lagstiftningen.

### 3.2 Grundläggande mervärdesskatt

Mervärdesskatt, eller moms i vardagligt språkbruk, är en generell konsumtionsskatt som vid en omsättning av varor och tjänster ska adderas på dess värde. Syftet med utformningen, vilket också är anledningen till att skatten anses vara en konsumtionsskatt, är skattebördan ska övervältras på slutkonsumenten.<sup>61</sup> Det finns flera syften med mervärdesskatten men det övergripande syftet är att finansiera den allmänna välfärden. Utöver mervärdesskatter finns det även andra indirekta skatter, bl. a. punktskatter som tobaksskatten där syftet är att minska sådan konsumtion som inte är önskvärd ur ett samhällsperspektiv.<sup>62</sup>

Trots att mervärdesskatten ska belasta slutkonsumenten är det inte hen som betalar in skatten till staten, utan det är näringsidkarna. Skatten adderas av en näringsidkare vid omsättning av en skattepliktig vara eller tjänst, och det innefattar alla de som deltar i produktions- och distributionsprocessen. Mervärdesskatten kallas även indirekt skatt eftersom den, till skillnad från en direkt skatt, visserligen betalas in till staten av en näringsidkare men i slutändan är det slutkonsumenten som belastas.<sup>63</sup> Företagen agerar således mer som en administratör för staten.<sup>64</sup> Anledningen till att en mervärdesskatteskyldig näringsidkare inte belastas är för att

---

<sup>61</sup> Se Kleerup, Kristoffersson & Öberg (2020) s. 17 ff.

<sup>62</sup> Ibid.

<sup>63</sup> Se Kleerup, Kristoffersson & Öberg (2020) s. 17 ff.

<sup>64</sup> Se Bokelund Svensson (2022) s. 11.

det finns en generell avdragsrätt som är central för mervärdesskattesystemet. Det vill säga att den skatt som en näringsidkare adderar på en vara eller tjänsts värde vid omsättning av dessa är, generellt sätt, avdragsgill för näringsidkaren som köper varan eller tjänsten.<sup>65</sup>

En näringsidkare ska alltså i regel debitera utgående mervärdesskatt vid försäljning till både privatpersoner och andra näringsidkare. Den utgående mervärdesskatten betalas in på ett skattekonto hos Skatteverket. Vidare har köparen som är en näringsidkare i regel avdragsrätt för den ingående momsen, vilket innebär att köparen ska erhålla återbetalning för den ingående momsen av Skatteverket. I praktiken fungerar det på så sätt att det görs en avräkning på ett företags skattekonto, där företaget får erlagga eller erhålla mervärdesskatt beroende på om företagets utgående- eller ingående mervärdesskatt är störst. Om ett företags utgående moms överskrider den ingående momsen, ska företaget betala mellanskillnaden till Skatteverket. På andra hållet fungerar det som att om den ingående momsen överskrider den utgående momsen, ska företaget erhålla mellanskillnaden från Skatteverket. Det vill säga om företag A har utgående moms om 100 000 kronor och ingående moms om 80 000 kronor ska företag A betala mellanskillnaden, 20 000 kronor, till staten. Har samma företag under nästa månad utgående moms om 80 000 kronor och ingående moms om 100 000 kronor ska företaget erhålla mellanskillnaden, 20 000 kronor, från staten. Det sker alltså en kvittning mellan den utgående och ingående momsen.

### **3.3 Den svenska mervärdesskattelagen**

Mervärdesskatterätten i Sverige grundar sig i, och regleras av, mervärdesskattelagen<sup>66</sup> och är den centrala rättskällan på detta område där de materiella reglerna inom mervärdesskatteområdet föreskrivs. Som huvudregel är säljaren skyldig att betala mervärdesskatt till staten.<sup>67</sup> Däremot finns det omständigheter då det är köparen som är skattskyldig och s. k. omvänd skattskyldighet aktualiseras. Grundförutsättningarna för att en mervärdesskatt ska betalas till staten är att en transaktion utgör en omsättning inom landet, avser

---

<sup>65</sup> Se Kleerup, Kristoffersson & Öberg (2020) s. 17 ff.

<sup>66</sup> Se Mervärdesskattelag (1994:200).

<sup>67</sup> Se 1 kap. 2 § ML.

skattepliktiga varor och tjänster och görs av en beskattningsbar person som inte är undantagen från skattskyldighet.<sup>68</sup> Detta utgör fyra rekvisit (*omsättning, skatteplikt, beskattningsbar person och omsättning inom landet*) som måste vara uppfyllda för att en mervärdesskatt ska betalas. Rekvisiten brukar illustreras med hjälp av en katt, den s. k. ”moms-katten”<sup>69</sup>, där katten måste stå på alla sina fyra ben och respektive ben utgör ett rekvisit. Dessa redogörs för närmare i kommande underavsnitt.

### 3.3.1 Första rekvisit: omsättning

Moms-kattens första ben, som är en förutsättning för att mervärdesskatt ska betalas på en vara eller tjänst, är begreppet omsättning och definieras i 2 kap. 1 § ML. Genom att en vara levereras eller att en tjänst tillhandahålls mot ersättning, anses också en omsättning ha skett. Vidare kan även ett uttag av varor och tjänster utgöra en omsättning enligt 2 kap. 1 § första stycket 2 resp. tredje stycket 2 ML.

För att det ska vara fråga om en omsättning av en vara måste en överlåtelse ske mot ersättning, eller att en vara tas i anspråk genom ett uttag som också kan anses utgöra en omsättning.<sup>70</sup> Vidare framgår det av 2 kap. 1 § tredje stycket ML att med en omsättning av tjänst förstås det som att en tjänst utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls mot ersättning. Men liksom tidigare nämnt kan en omsättning av tjänst också föreligga om den tas i anspråk genom uttag. I alla fall, vare sig det är ett tillhandahållande av en tjänst eller leverans av en vara, måste detta ske mot en ersättning.

### 3.3.2 Andra rekvisit: skatteplikt

Efter att ha gjort en bedömning om huruvida en försäljning av vara eller tjänst utgör en omsättning i ett mervärdesskattehanseende, är det dags att utreda om omsättningen är momspliktig. Som utgångspunkt är all omsättning av varor och tjänster skattepliktig om inget annat anges i mervärdesskattelagens tredje kapitel.<sup>71</sup> Såldes föreligger det en generell skatteplikt vid en omsättning.<sup>72</sup> Huruvida en vara

---

<sup>68</sup> Se 1 kap. 1 § första stycket 1 ML.

<sup>69</sup> Se bl. a. Skatteverkets sida för rättslig vägledning, *skattskyldighetens omfattning* (2022); FAR:s hemsida för utbildningar; Ekonomistyrningsverket (2021).

<sup>70</sup> Se Prop. 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag s. 135.

<sup>71</sup> Se 3 kap. 1 § ML.

<sup>72</sup> Se Kleerup, Kristoffersson & Öberg (2020) s. 57.

eller tjänst är skattepliktig återspeglas sedermera även i om en import ska beläggas med moms eller inte, vilket också gäller för s. k. unionsintern omsättning.

Som nämnts ovan finns det undantag från den generella skatteplikten på en omsättning av en vara eller tjänst. Några vanliga sådana undantag finns bl. a. på fastighetsområdet<sup>73</sup>, sjukvård, tandvård och social omsorg<sup>74</sup>, utbildning<sup>75</sup> och bank- och finanstjänster<sup>76</sup>. Annan omsättning som i regel är en skattepliktig omsättning, men kan vara undantagen från skattepliktig är viss uthyrning av personal vilket har utvecklats i praxis och präglas av många bedömningsfrågor.<sup>77</sup>

### 3.3.3 Tredje rekvisit: beskattningsbar person

Vem som är en beskattningsbar person regleras i fjärde kapitlet i mervärdesskattelagen och med begreppet avses en sådan person som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oavsett på vilken plats den bedrivs och oberoende av verksamhetens syfte eller resultat<sup>78</sup>.

En beskattningsbar person kan vara alla fysiska och juridiska personer<sup>79</sup> i den mån de självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet.<sup>80</sup> Det kan även vara en person som har som avsikt att bedriva en självständig ekonomisk verksamhet och att det styrks med objektiva omständigheter.<sup>81</sup> En avgränsning till att personen självständigt måste bedriva ekonomisk verksamhet för att utgöra en beskattningsbar person, görs med anledning för att begränsa vilka som kan anses vara en beskattningsbar person i ett mervärdesskattehänseende.<sup>82</sup> Annars hade exempelvis en anställd kunnat innefattas av begreppet och behövt redovisa moms, vilket vore opraktiskt.

---

<sup>73</sup> Se 3 kap. 2 § ML.

<sup>74</sup> Se 3 kap. 4 § ML och regleras närmare i 3 kap. 5-7 §§ ML.

<sup>75</sup> Se 3 kap. 8 § ML.

<sup>76</sup> Se 3 kap. 9 § ML.

<sup>77</sup> Se Hansson, Jacobsson och Frennberg, Mervärdesskatt (1 jan. 2022, Version 56, JUNO), kommentaren till 3 kap. 1 § ML.

<sup>78</sup> Se 4 kap. 1 § ML.

<sup>79</sup> Se prop. 2012/13:124 Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen s. 95.

<sup>80</sup> Se Skatteverkets (SKV) ställningstagande ”Begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet, mervärdesskatt” 2017-06-21, dnr 131 203052-17/111.

<sup>81</sup> Ibid.

<sup>82</sup> Se Kleerup, Kristoffersson & Öberg (2020) s. 34.

Med ekonomisk verksamhet förstås en verksamhet som är involverad i beskattningsbara transaktioner, vilket exempelvis kan utgöra försäljning av varor. Med begreppet ”ekonomisk” förstås att varor och/eller tjänster tillhandahålls och att det görs mot en ersättning i någon form. Således kan inte en verksamhet som enbart tillhandahåller varor och/eller tjänster utan ersättning anses vara en ekonomisk verksamhet.<sup>83</sup>

### 3.3.4 Fjärde rekvisit: omsättning inom landet

Det sista kriteriet i den s. k. momskatten är om omsättningen anses gjord inom landet. Detta regleras i det femte kapitlet i mervärdesskattelagen och det är 5 kap. 2–18 §§ ML som reglerar när en omsättning är gjord inom landet, i annat fall är en omsättning att anses som omsatt utomlands.<sup>84</sup> Med omsättning utomlands ska det förstås som en annan plats än Sverige.<sup>85</sup> Om omsättning är gjord utomlands, inträffar ingen skattskyldighet till svensk mervärdesskatt.

Beträffande omsättning av varor är en vara i regel att anses som omsatt inom landet när en vara finns inom landet innan dess att varan förs ut ur landet av säljaren eller köparen.<sup>86</sup> Samma sak gäller när en vara monteras eller installeras i landet av säljaren och varan ursprungligen inte fanns i Sverige.<sup>87</sup> Men det finns undantag och ett sådant är då en vara anses omsatt inom landet eftersom varan finns i Sverige innan varan transporteras till ett annat land, då ska omsättningen ändå inte anses vara gjord inom landet om det är fråga om s. k. unionsintern distansförsäljning av varor och varan stannar i ett annat EU-land eller installeras/monteras i ett annat EU-land.<sup>88</sup> Pondera att företag A som är etablerat i Sverige säljer en vara som inledningsvis befinner sig i landet till företag B i Tyskland. Normalt sätt skulle varan anses omsatt i Sverige men om det är fråga om unionsintern försäljning och

---

<sup>83</sup> Se SKV:s ställningstagande ”Begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet, mervärdesskatt” 2017-06-21, dnr 131 203052-17/111; jfr med Hansson, Jacobsson och Frennberg, Mervärdesskatt (1 jan. 2022, Version 56, JUNO), kommentaren till 4 kap. 1 § ML som analyserar SKV:s ställningstagande; jfr också med prop. 2012/13:124 s. 96 om vad som betraktas som ekonomisk verksamhet.

<sup>84</sup> Se 5 kap. 1 § ML.

<sup>85</sup> Se Hansson, Jacobsson och Frennberg, Mervärdesskatt (1 jan. 2022, Version 56, JUNO), kommentaren till 5 kap. 1 § ML.

<sup>86</sup> Se 5 kap. 2 § första stycket 1 ML.

<sup>87</sup> Se 5 kap. 2 § första stycket 2 ML.

<sup>88</sup> Se 5 kap. 2 a § ML.

varan stannar eller installeras/monteras i Tyskland, anses varan inte omsatt i landet.<sup>89</sup>

När det kommer till tillhandahållande av tjänster ska omsättningslandet vara Sverige i de fall tjänsten tillhandahålls en beskattningsbar person och personen antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe inom landet och tjänsten tillhandahålls etableringen.<sup>90</sup> Tjänsten anses även som omsatt inom landet om den beskattningsbara personen som tillhandahålls tjänsten är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.<sup>91</sup> Denna typ av tjänst brukar kallas för huvudregelstjänst. Om en tjänst tillhandahålls en person som inte är en beskattningsbar person, är tjänsten i stället omsatt inom landet om den som säljer/tillhandahåller tjänsten har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe inom landet och tjänsten utförs därifrån.<sup>92</sup> Som på många andra områden finns där undantag från huvudregeln, och här görs inget undantag. Dessa regleras i 5 kap. 7–19 §§ ML och ett exempel är att om en tjänst tillhandahålls med anknytning till en fastighet som är belägen i Sverige, är omsättningslandet Sverige.<sup>93</sup>

### **3.4 Interaktionen mellan mervärdesskattesystemet på nationell nivå och EU-nivå**

#### **3.4.1 Inledning**

Sedan Sveriges inträde som medlem i EU 1995 har EU-rättsliga källor blivit en betydande rättskälla inom mervärdesbeskattningen i Sverige.<sup>94</sup> En sådan viktig rättskälla är mervärdesskattedirektivet. Direktivet är en del av sekundärrätten inom EU och har företräde framför nationell rätt i enlighet med en lojalitetsplikt.<sup>95</sup> Genom lojalitetsplikten har Sverige åtagit sig skyldigheten att verka ”för att EU:s syfte och mål uppnås genom att medlemsstaterna inför unionslagstiftning, anpassar och tillämpas nationell lagstiftning i enlighet med unionslagstiftningen”<sup>96</sup>.

---

<sup>89</sup> Se 5 kap. 2 a § ML.

<sup>90</sup> Se 5 kap. 5 § ML.

<sup>91</sup> Ibid.

<sup>92</sup> Se 5 kap. 6 § ML.

<sup>93</sup> Se 5 kap. 8 § ML.

<sup>94</sup> Se Kleerup, Kristoffersson & Öberg (2020) s. 27.

<sup>95</sup> Se Kleerup, Kristoffersson & Öberg (2020) s. 29; jfr med Artikel 288 FEUF.

<sup>96</sup> Se Kleerup, Kristoffersson & Öberg (2020) s. 29.

Innebörden för Sverige att upprätthålla sina förpliktelser mot EU är att det inhemska mervärdesskattesystemet måste anpassas till EU-rätten och det s. k. mervärdesskattedirektivet. Till följd av detta har mervärdesskattedirektivet implementerats i form av den svenska mervärdesskattelagen.

### 3.4.2 Direkt effekt

Direkt effekt i förhållande till grundfördragen<sup>97</sup> innebär att de bestämmelser som tillkommit i dessa fördrag kan åberopas av EU-medborgare gentemot staten i en nationell domstol.<sup>98</sup> Att en individ kan göra gällande EU-rättsliga bestämmelser mot staten refereras till som ”vertikal” direkt effekt.<sup>99</sup> Direkt effekt kan däremot bara aktualiseras i de fall några vitala kriterier, som härstammar från Europadomstolen (EUD)<sup>100</sup>, uppfyllts. Kriterierna som måste vara uppfyllda för att direkt effekt ska föreligga myntades av EUD i *Van Gend*<sup>101</sup> och innebär först och främst att en bestämmelse, eller skyldighet, i primärrätten är tvungen att vara tillräckligt klar/tydlig. Vidare måste en bestämmelse uppfylla en ovillkorlighet och slutligen får bestämmelsen inte föregås av nationella restriktioner eller reservationer.<sup>102</sup> Liksom det är nämnt ovan innebär den direkta effekten av EU-rättsliga bestämmelser i primärrätten att en individ kan åberopa sina rättigheter och skyldigheter mot staten. Den direkta effekten inom ramen för primärrätten gäller även mellan två privatpersoner och kallas ”horisontell” direkt effekt<sup>103</sup>. Den direkta effekten mellan två privatpersoner bekräftades i *Ianelli mot Meroni*<sup>104</sup> och synliggörs vidare i ett EUD-fall mellan ett australienskt respektive tyskt företag, d.v.s. två privata parter, där domstolen ansåg att en bestämmelse i grundfördragen hade direkt effekt även i denna situation.<sup>105</sup>

Vad som nu sagts ovan om direkt effekt gäller i förhållande till bl. a. grundfördragen och dess bestämmelser. Den direkta effekten i förhållande till sekundärrätten,

---

<sup>97</sup> Se bl. a. Fördraget om Europeiska unionen (FEU) och Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF).

<sup>98</sup> Se Schütze (2020) s. 113-118.

<sup>99</sup> Ibid s. 118.

<sup>100</sup> Ibid. s. 115.

<sup>101</sup> Se C-26/62 *Van Gend en Loos*.

<sup>102</sup> Se Schütze (2020) s. 116; jfr Engholm, *Svensk Juristtidning* (2010) s. 379.

<sup>103</sup> Se Schütze (2020) s. 118.

<sup>104</sup> Se C-74/76 *Ianelli & Volpi m. fl.* p. 22.

<sup>105</sup> Se C-368/95 *Vereinigte m. fl.*

innefattande bland annat förordningar och direktiv, är däremot annorlunda från den mot primärrätten. När det kommer till direkt effekt i förhållande till direktiv har, liksom för primärrätten, EUD utvecklat praxis på området som bekräftar att direkt effekt gäller under särskilda förhållanden<sup>106</sup>. Det var i *Van Duyn mot Home*<sup>107</sup> som den direkta effekten bekräftades även i förhållande till EU-direktiv<sup>108</sup>. Förutsättningarna för att direktivet skulle ha direkt effekt var att bestämmelserna, liksom i *Van Gend*, var ovillkorliga och tillräckligt klara, men sedermera också att en medlemsstat uteblivit från att införliva direktivet inom den angivna tidsfristen.<sup>109</sup> En medlemsstat ska således inte kunna låta bli att införliva sina skyldigheter att implementera ett direktiv på bekostnad av en individs unionsrättsliga rättigheter.

Till skillnad från direkt effekt inom primärrätten, kan ett direktiv inte ha direkt effekt i en konflikt mellan två privatpersoner.<sup>110</sup> Det existerar således ingen horisontell direkt effekt när det kommer till direktivens tillämplighet. Denna utveckling går att finna, även här, genom praxis etablerat av EUD.<sup>111</sup> Det var i *Marshall*<sup>112</sup> som domstolen bekräftade att ett direktiv inte kan ha horisontell direkt effekt eftersom direktiv endast är bindande jämfört respektive medlemsstat. Ett liknande resonemang förekom i *Dori* där det gjordes en hänvisning till domen i *Marshall* vari synen på en icke-existerande horisontell direkt effekt bekräftades.<sup>113</sup> Detta innebär att exempelvis mervärdesskattedirektivet inte har horisontell direkt effekt, men direktivet kan ha vertikal direkt effekt.

### 3.4.3 Direktivkonform tolkning

Med direktivkonform tolkning menas att nationell lagstiftning ska tolkas i ljuset av motsvarande EU-rättslig lagstiftning.<sup>114</sup> Det innebär att svensk lagstiftning, exempelvis mervärdesskattelagen, ska tolkas mot bakgrund till

---

<sup>106</sup> Se Schütze (2020) s. 120.

<sup>107</sup> Se C-41/74 Yvonne Van Duyn mot Home Office.

<sup>108</sup> I C-41/74 var det en fråga om direkt effekt av en bestämmelse i Rådets direktiv 64/221/EEG av den 25 februari 1964 om samordningen av särskilda åtgärder som gäller utländska medborgares rörlighet och bosättning och som är berättigade med hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.

<sup>109</sup> Se C-148/78 Ratti.

<sup>110</sup> Se Schütze (2020) s. 122.

<sup>111</sup> Se Schütze (2020) s. 122 f.

<sup>112</sup> Se C-152/84 Marshall m. fl. p. 48.

<sup>113</sup> Se C-91/92 Dori m. fl. stycke 20.

<sup>114</sup> Se Kleerup, Kristoffersson & Öberg (2020) s. 30.



mervärdesskattedirektivet. Detta synsätt utvecklades i *Von Colson*<sup>115</sup> där EUD menade att nationella domstolar har en skyldighet att tolka en nationell bestämmelse mot bakgrund av ordalydelsen och syftet med en viss bestämmelse i ett direktiv.<sup>116</sup> Eftersom mervärdesskattedirektivet är ”inarbetat” i den svenska mervärdesskattelagen, eller annorlunda uttryckt att mervärdesskattelagen har anpassats efter direktivet, ska också de svenska reglerna tolkas och läsas utifrån ordalydelsen och syftet i det som framgår av reglerna i direktivet.

Ett exempel på när en bestämmelse i svensk mervärdesskattelag ska tolkas mot bakgrund av mervärdesskattedirektivet är om vad som ska omfattas av begreppet ”omsättning” vid bestämmelserna om befrielse från skattskyldighet i 9 d kap. 1-3 §§ ML. Enligt dessa bestämmelser kan en beskattningsbar person undantas från skattskyldighet förutsatt att omsättningen inte beräknas överstiga 30 000 kronor under beskattningsåret, och inte gjort det under de två närmaste föregående åren.<sup>117</sup> Omsättningen ska beräknas på ett visst sätt och inom ramen för omsättningen ska även sådan ersättning på uthyrning av fastigheter som är undantagen från skatteplikt tas med i beräkningarna, förutsatt att omsättningen inte endast har karaktären av en bitransaktion.<sup>118</sup> Begreppet ”bitransaktion” förekommer i mervärdesskattedirektivet.<sup>119</sup> Begreppet har tolkats av EUD i *AJFP Caras-Severin*<sup>120</sup> där domstolen fastslog att en transaktion, i detta fall uthyrning av fastighet, som genomförs som en del av den beskattningsbara personens ordinarie näringsverksamhet inte kan anses utgöra en s. k. bitransaktion.<sup>121</sup> Med detta exempel kan en förstå hur en bestämmelse, i detta fall 9 d kap. 3 § ML, måste tolkas i ljuset av mervärdesskattedirektivets ordalydelse och syfte (s. k. direktivkonform tolkning) för att en ska kunna utröna gällande rätt.

### 3.5 Sammanfattning

I detta avsnitt har mervärdesskattesystemet i Sverige och EU presenterats. Dels har reglerna förklarats utifrån ett svenskt perspektiv med hjälp av den s. k. moms-katten,

---

<sup>115</sup> Se C-14/83 Sabine von Colson m. fl.

<sup>116</sup> Ibid., stycke 26.

<sup>117</sup> Se 9 d kap. 1 § ML.

<sup>118</sup> Se 9 d kap. 3 § första stycket 3 ML.

<sup>119</sup> Se artikel 288 första stycket 4 rådets direktiv 2006/112/EG.

<sup>120</sup> Se C-716/18 CT mot Administratia Judeteana m. fl.

<sup>121</sup> Ibid., stycke 39 och 46.

dels har det redogjorts för hur mervärdesskattelagen hänger ihop med mervärdesskattedirektivet och vilken inverkan EU-rätten har på den nationella lagstiftningen samt tolkningen. Eftersom ny lagstiftning i den svenska mervärdesskattelagen, som tillkommit med stöd i mervärdesskattedirektivet, ska analyseras är det viktigt att ha med sig denna kunskap om systemets konstruktion och hur momsens fungerar.

## 4 Omvänd skattskyldighet på mobiltelefoner

### 4.1 Inledning

Tidigare avsnitt har bidragit till en allmän förståelse för mervärdesskatten och vilka krav som kan ställas på skattelagstiftningen. Vad som gått igenom i dessa avsnitt är viktigt att med sig i detta avsnitt, där jag går igenom tillkomsten av den nya lagstiftningen i 1 kap. 2 § ML och vad den innebär, för att kunna ha ett kritiskt förhållningssätt.

### 4.2 Utvecklingen på EU-nivå

Ursprungligen tillkom Artikel 199a i rådets direktiv 2006/112/EG mot bakgrund av en vilja att motarbeta allvarliga mervärdesskattebedrägerier. Med anledning av signifikansen av bedrägerierna ansåg Kommissionen att medlemsstaternas handlingskraft på området borde stärkas genom att införa en ny bestämmelse i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen innebär att en försäljning av en vara eller ett tillhandahållande av en tjänst medför att det är den som erhåller varan eller tjänsten som är skyldig att betala mervärdesskatt på vissa specifika varor och tjänster.<sup>122</sup> Den nya bestämmelsen tar höjd för sådana varor/tjänster som inte tidigare föreskrivits om i mervärdesskattedirektivet, exempelvis den äldre bestämmelsen om att medlemsstaterna ges möjlighet att lagstifta om omvänd skattskyldighet på byggtjänster.<sup>123</sup>

Den första lydelsen i Artikel 199a i rådets direktiv 2006/112/EG gav medlemsstaterna möjlighet att, t. om. 30 juni 2015, lagstifta om omvänd skattskyldighet vid överförandet av utsläppsrätter för växthusgaser men skulle komma till att utvidgas till fler varor och tjänster i sin efterträdande lydelse.<sup>124</sup>

---

<sup>122</sup> Se Rådets direktiv 2010/23/EU om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt beträffande frivillig och tillfällig tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa tjänster som är känsliga för bedrägeri.

<sup>123</sup> Se Artikel 199 i rådets direktiv 2006/112/EG.

<sup>124</sup> Se Rådets direktiv 2010/23/EU om ändring av direktiv 2006/112/EG; jfr med Rådets direktiv 2013/43/EU om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller en frivillig och

Skälet för att fler varor och tjänster ska omfattas av artikeln var att sedan införandet av den ursprungliga lydelsen har mervärdesskattebedrägerierna börjat användas inom allt fler sektor med nya typer av varor och tjänster. Särskilt framträdande bedrägerier har förekommit vid omsättning av gas- och elleveranser, telekommunikationstjänster, elektroniska produkter som spelkonsoler och bärbara dator med mera.<sup>125</sup> Ändringen innebär även att mobiltelefoner kan omfattas av den omvända skattskyldigheten. Med begreppet mobiltelefoner menas ” [...] apparater som har tillverkats eller anpassats för användning i förening med ett auktoriserat nät och som drivs på särskilt angivna frekvenser, oberoende av om de har någon annan användning eller inte”<sup>126</sup>. Med anledningen av att ändringen även omfattar nya varor och tjänster ansågs det också lämpligt att förlänga medlemsstaternas möjlighet till att tillämpa Artikel 199a och att tidsbegränsningen till den 30 juni 2015 skulle förlängas till 31 december 2018, vilket också gjordes.<sup>127</sup>

Förfarandet för omvänd skattskyldighet skulle sedermera bedömas av Kommissionen som ett effektivt verktyg, men att tillfälligheten av bestämmelsen utgjorde ett hinder för att fler länder skulle lägga resurser på att lagstifta om detta.<sup>128</sup> Av den anledningen föreslog Europeiska unionens råd att möjligheten för medlemsstaterna att tillämpa omvänd skattskyldighet för de berörda varorna och tjänster skulle förlängas till den 30 juni 2022.<sup>129</sup> Den nu gällande lydelsen i Artikel 199a 1 c i rådets direktiv 2006/112/EG är densamma som vid ändringen 2013, men med skillnaden att bestämmelsen är tillämplig ända till 30 juni 2022. För tillfället finns det även ett förslag på ytterligare förlängning av bestämmelsens tillämplighet ända till 31 december 2025.<sup>130</sup>

---

tillfällig tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa varor och tjänster som är känsliga för bedrägeri.

<sup>125</sup> Se Rådets direktiv 2013/43/EU om ändring av direktiv 2006/112/EG.

<sup>126</sup> Se Rådets direktiv 2013/43/EU om ändring av direktiv 2006/112/EG, lydelsen av ändringen i Artikel 199a 1c i rådets direktiv 2006/112/EG.

<sup>127</sup> Se Artikel 3 i rådets direktiv 2013/43/EU om ändring av direktiv 2006/112/EG.

<sup>128</sup> Se Lamensch, M. och Ceci, E (2018).

<sup>129</sup> Se Rådets direktiv 2018/1695 av den 6 november 2018 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller perioden för frivillig tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa varor och tjänster som är känsliga för bedrägerier och mekanismen för snabba insatser mot mervärdesskattebedrägeri.

<sup>130</sup> Se förslag till Rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG vad avser förlängningen av tillämpningsperioden för det frivilliga förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa varor och tillhandahållande av tjänster som är känsliga för bedrägerier och mekanismen för snabba insatser mot mervärdesskattebedrägeri.

## 4.3 Utvecklingen i Sverige

### 4.3.1 Bakgrund till förslaget om omvänd skattskyldighet på vissa varor

Med stöd i mervärdesskattedirektivets artikel 199 a tog regeringen, först under 2020, tillfället att försöka komma till bukt med mervärdesskattebedrägerierna i detta avseende och tog fram ett förslag på lagstiftning. Förslaget innebär att omsättning av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pektdatorer, bärbara datorer och telekommunikationstjänster ska omfattas av omvänd skattskyldighet.<sup>131</sup> Vid nationell handel är det normalt sätt säljaren som är den skyldiga att betala mervärdesskatt till staten, men förslaget innebär att det är köparen som är skattskyldig och betalar den utgående moms till staten.<sup>132</sup>

Förslaget togs fram i ett aktivt arbete från regeringens sida med att motverka olika typer av fusk/bedrägerier på skatteområdet. Skatteverket har uppskattat att mervärdesskattebedrägerierna med bl. a. mobiltelefoner har medfört ett skattebortfall på cirka 1,25 miljarder kronor under bara 2018 – 2019, och att bedrägerierna är så pass utarbetade att det är svårt för myndigheten att hinna upptäcka brotten innan det är för sent.<sup>133</sup> Vid en ny kalkyl gjorde Skatteverket sedermera bedömningen att skattebortfallet uppgått till åtminstone 3,3 miljarder kronor mellan 1 juni 2018 - 30 april 2020.<sup>134</sup> Av denna anledning framförde Skatteverket, vid ett sammanträde med Finansdepartementet, att omvänd skattskyldighet innebär att bedrägerierna i detta avseende inte längre skulle gå att genomföra.<sup>135</sup> Karusellhandel gick till på så sätt att köparen yrkade avdrag för ingående moms och struntade i att betala in den utgående moms vid vidareförsäljning.<sup>136</sup> Med omvänd skattskyldighet är det i stället köparen som ska räkna fram den utgående moms och, om köparen har en momspliktig verksamhet,

---

<sup>131</sup> Se Fi2020/01855/S2 s. 2.

<sup>132</sup> Se 1 kap. 2 § ML; jfr med Artikel 24 i rådets direktiv 2006/112/EG; jfr med 1 kap. 2 § första stycket 2 ML där det framgår att den skattskyldige är den som förvärvar tjänsten, d.v.s. köparen.

<sup>133</sup> Se Fi2020/01855/S2 s. 11.

<sup>134</sup> Se Prop. 2020/21:20 s. 40.

<sup>135</sup> Se Fi2020/01855/S2 s. 11.

<sup>136</sup> Jfr med avsnitt 1.1 för en djupare genomgången görs av hur en karusellhandel kan gå till.

dra av motsvarande belopp som ingående moms. Det blir alltså ingen skarp moms, ett nollsummespel, där inga pengar lämnar staten.

Fler omständigheter som beaktades, inom ramen för förslaget till den omvända skattskyldigheten på bl. a. mobiltelefoner, var det faktum att andra medlemsstater lagstiftat om just det och att en rapport från Kommissionen visade på att åtgärden var ett effektivt verktyg för att motverka bedrägerierna. Det är även Skatteverkets uppfattning att ingen alternativ lösning skulle fungera i sammanhanget för att bekämpa mervärdesskattebedrägerierna.<sup>137</sup> Även regeringen instämde i detta, och att bedrägerierna utformas på så sätt att några alternativa lösningar inte existerar för att kunna förhindra/motverka denna typ av bedrägerier.<sup>138</sup>

Nyttan med förslaget är att statens skatteintäkter skulle, bara under 2021, öka med cirka 0,75 miljarder kronor för att sedan succesivt ökas kommande år.<sup>139</sup> De administrativa kostnaderna för företagen under införandeåret beräknades till cirka 370 miljoner kronor, och sedermera 250 miljoner till för kommande år, vilket understiger den förväntade nyttan med hänsyn till skatteintäkterna.<sup>140</sup> De förväntade kostnaderna är däremot beräknade mot bakgrund till flera antaganden och allt är inte kvantifierat.<sup>141</sup> Trots det faktum att den omvända skattskyldigheten medför en ökad administrativa börda och kostnad för företagen, exempelvis ökad komplexitet och tidsåtgång samt anpassning av affärssystem, gör regeringen bedömningen att nyttan för det allmänna står i proportion mot kostnaderna för företagen.<sup>142</sup>

## **4.3.2 Lagförslagets tillämpningsområde**

### **4.3.2.1 Inledning**

Enligt det som framgår i tidigare avsnitt innebär lagförslaget att omvänd skattskyldighet ska tillämpas vid omsättning inom landet av mobiltelefoner. Förslaget om omvänd skattskyldighet ska gälla vid omsättning mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt i

---

<sup>137</sup> Se Prop. 2020/21:20 s. 39.

<sup>138</sup> Se Prop. 2020/21:20 s. 39.

<sup>139</sup> Ibid. s. 40.

<sup>140</sup> Ibid. s. 48.

<sup>141</sup> Ibid. s. 48.

<sup>142</sup> Se Prop. 2020/21:20 s. 20.

Sverige. Avgränsningen till att bestämmelsen om omvänd skattskyldighet endast ska omfattas av omsättning mellan beskattningsbara personer, innebär att reglerna inte är tillämpliga vid försäljning till privatpersoner.<sup>143</sup>

#### 4.3.2.2 Fakturaträskeln

Utöver begränsningen att regeln endast ska tillämpas i förhållande mellan beskattningsbara personer, tillkommer det även att en tröskel (s. k. fakturaträskel) ska överskridas för att det ska vara fråga om omvänd skattskyldighet. Fakturaträskeln införs för att balansera nyttan med förslaget och kostnaderna för företagen som omfattas av reglerna.<sup>144</sup> Det kan ses som ett sätt att leva upp till kriteriet om proportionalitet som diskuterades i tidigare avsnitt.<sup>145</sup> Med en inledande fakturaträskel på 50 000 kronor ansåg regeringen att åtgärden om omvänd skattskyldighet skulle vara effektiv nog för att förhindra mervärdesskattebedrägerier samtidigt som syftet med införandet av själva tröskeln uppfylls eftersom företag som gör mindre köp inte drabbas och därmed minskas den administrativa bördan för företagarna.<sup>146</sup> Det inledande förslaget om ett tröskelvärde på 50 000 kronor mötte kritik av flera remissinstanser, bland annat av Svensk Handel, Svenska Bankföreningen, Svenskt Näringsliv, Näringslivets Skattedelegation som tyckte att beloppet inte var genomtänkt eller eftersträvansvärt.<sup>147</sup> Branschorganisationen FAR ansåg att en tröskel ökar företagens administrativa börda oavkortat vilket belopp tröskeln sätts till, och att ett förslag borde övervägas i förhållande till om den omvända skattskyldighet borde tillämpas på de varor som avses i lagförslaget oavsett belopp.<sup>148</sup> Vad som föreslogs i den inledande utredningen om att tröskelvärdet skulle vara 50 000 kronor ändrades därav till 100 000 kronor vilket regeringen anser som väl avvägt.<sup>149</sup>

#### 4.3.2.3 Begreppet mobiltelefon

Det inledande förslaget i promemorian om tillämpningen av omvänd skattskyldighet vid omsättning av mobiltelefoner utformades med liknande

---

<sup>143</sup> Se Fi2020/01855/S2 s. 15 f.

<sup>144</sup> Ibid s. 20 f.

<sup>145</sup> Se avsnitt 2.2.2.

<sup>146</sup> Se Fi2020/01855/S2 s. 20 f.

<sup>147</sup> Se Prop. 2020/21:20 s. 29

<sup>148</sup> Se Prop. 2020:21:20 s. 29.

<sup>149</sup> Ibid. s. 32.

avgränsning som i mervärdesskattedirektivet och hade följande lydelse: *Med mobiltelefoner avses apparater som har tillverkats eller anpassats för användning i ett auktoriserat nät och på särskilt angivna frekvenser, oberoende av om de har någon annan användning eller inte.*<sup>150</sup> I förslaget anges det att med *mobiltelefoni* avses sådan kommunikation som sker med radiovågor. Vidare angående vad som menas med vilka apparater som ska omfattas av begreppet ska ledning tas från Post- och telestyrelsens (PTS) beslut om tillståndspliktig radioanvändning enligt lagen (2003:389) om elektronisk kommunikation.<sup>151</sup>

Mot bakgrund av ovanstående framgår det av det inledande förslaget att med begreppet mobiltelefoner ska det avse samtliga apparater, oavsett om produkten har en annan användning än kommunikation eller inte, som tillverkats eller på något sätt anpassats för användning i PTS:s nät eller andra motsvarande utländska auktoriserade nät och på särskilt angivna frekvenser.<sup>152</sup> Från detta ska det förstås att med begreppet mobiltelefoner omfattas även sådana produkter som normalt kanske inte förstås som en mobiltelefon i traditionell mening. Begreppet gör att tillämpningsområdet för bestämmelsen om omvänd skattskyldighet även ska omfatta vissa typer av klockor, s. k. smartwatches, förutsatt att dessa har en mobiltelefonifunktion. Däremot ska reglerna inte ta höjd för, eller omfatta walkie talkies, stationära telefoner eller sådana tillbehör till en mobiltelefon som säljs separat från telefonen.<sup>153</sup> Således om en produkt har en s. k. mobiltelefonifunktion, är det den avgörande faktorn för om produkten ska omfattas av begreppet mobiltelefon. Det framgår några förslag i förarbeten, bl. a. att en hjälm som har en slags inbyggd mobiltelefon ska omfattas av begreppet.<sup>154</sup>

#### 4.3.2.4 Lagens ordalydelse i dess gällande form

Förslaget som sedermera trädde i kraft den 1 april 2021 har följande lydelse som framgår nedan i 1 kap. 2 § första stycket 4 f ML respektive 1 kap. 2 § sjunde stycket 1 ML.

---

<sup>150</sup> Se Fi2020/01855/S2 s. 16.

<sup>151</sup> Ibid. s. 16.

<sup>152</sup> Ibid. s. 16.

<sup>153</sup> Ibid. s. 16 f.

<sup>154</sup> Se Prop. 2020/21:20 s. 26.



#### 1 kap. 2 § första stycket 4 f ML

4 f. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här av sådana varor som avses i sjunde stycket: den som förvärvar varan, om beskattningsunderlaget för omsättningen av dessa varor i en faktura sammantaget överstiger 100 000 kronor och registreringskyldigheten för förvärvaren inte endast är en konsekvens av förvärvet,

#### 1 kap. 2 § sjunde stycket ML

Första stycket 4 f gäller följande varor:

1. mobiltelefoner, det vill säga apparater som har tillverkats eller anpassats för användning i ett auktoriserat nät och på särskilt angivna frekvenser, oberoende av om de har någon annan användning eller inte, [...]

### **4.4 Sammanfattning**

Mot bakgrund till ovanstående går det att konstatera att den nya lagstiftningen påverkar företag i flera avseenden. Dels blir det fler regler att hålla koll på och förhålla sig till, dels ökar företagens administrativa kostnader. Det föreligger även oklarhet om vad som ska innefattas under det utökade begreppet ”mobiltelefoner”. Oavsett vad är det en relativt ny skattelagstiftning som är föremål för att analyseras och utvärderas utifrån de krav som kan ställas på en bra skattelagstiftning, vilket görs i det kommande avsnittet.

# 5 Analys

## 5.1 Inledning

I detta avsnitt analyserar jag den nya moms­lagstiftningen, som presenterades i det förgående avsnittet, utifrån de krav som kan ställas på lagstiftningen i syfte att utröna om den nya lagen är kvalitativ.

## 5.2 Enkelhet

Kriteriet om enkelhet handlar om att en skattelagstiftning ska utformas på ett begripligt sätt som tillåter att bestämmelsen kan tillämpas av alla.<sup>155</sup> Mervärdesskattelagen är generellt sett komplicerad och den nya lagstiftningen om omvänd skattskyldighet på mobiltelefoner är inget undantag. Ser man till ordalydelsen i lagstiftningen kan den uppfattas som lång eftersom den delas upp i två stycken: 4 f och sjunde stycket. Den är däremot inte särskilt svår att förstå för den som är bekant med att läsa lagtext. På så sätt, även om den är omfattande, kan lagen om omvänd skattskyldighet ändå uppfattas som enkel eftersom den är begriplig.

Med utgångspunkt i att den relevanta lagen är, i vart fall tillräckligt, enkel att förstå kan man ändå ifrågasätta hur enkelt det är att förhålla sig till lagen. Analyserar man ordalydelsen i 1 kap. 2 § första stycket 4 f ML<sup>156</sup> framgår det att det är köparen som är skyldig att betala mervärdesskatt om köparen är eller ska vara momsregistrerad i Sverige förutsatt att ”[...] registrerings­skyldigheten för förvärvaren inte endast är en konsekvens av förvärvet.”. Innebörden av detta är att en säljare, d.v.s. den som levererar en vara eller tillhandahåller en tjänst, måste utreda huruvida köparen är momsregistrerad, borde vara det eller om personen rätteligen inte är momsregistrerad eftersom det endast vore en konsekvens av köparens förvärv.

---

<sup>155</sup> Se avsnitt 2.1.2.

<sup>156</sup> Ibid.

Detta innebär att om förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt i Sverige, och övriga kriterier är uppfyllda, ska varan säljas utan moms; d.v.s. med omvänd skattskyldighet i vilket köparen blir skyldig att redovisa utgående moms. Om förvärvaren däremot inte är momsregistrerad och heller inte måste vara det eftersom en sådan registrering endast vore en konsekvens av det specifika förvärvet, ska säljaren påföra 25 procent moms. Resultatet är att den säljande parten påförs, rent praktiskt, en utredningsskyldighet för att kunna göra avvägningen om hur reglerna ska tillämpas eftersom tillämpningen kommer skiljas åt beroende på förvärvarens registreringsstatus.

Min reflektion i förhållande till att den säljande parten måste utreda registreringsstatusen hos förvärvaren, är att det kan bli svårt och omständligt att efterleva de skyldigheter som ställs på säljaren. I normalfallet ska svensk moms påföras om en vara säljs till en svensk beskattningsbar person eller ej beskattningsbar person, och en faktura utfärdas i regel då försäljningen är adresserade till den förstnämnde.<sup>157</sup> Detta innebär att säljaren normalt sätt inte utreder huruvida en beskattningsbar person är registrerad eller ska vara momsregistrerad. Således blir det något säljaren måste göra utöver det sedvanliga, och även då kan en köpare exempelvis hävda att den inte ska vara registrerad till mervärdesskatt även om det inte stämmer. Bortsett från konsekvenserna av en sådan situation, riskerar det att landa i att lagen inte efterföljs på det sätt som är tänkt.

Flera av de remissinstanser som beretts tillfälle att avge ett yttrande över det inledande lagförslaget var också kritiska till denna utvidgade undersökningsplikt som faller på säljaren att bedriva. Näringslivets Skattedelegation (NSD) är kritiska till vad lagstiftningen innebär för säljaren eftersom säljaren måste undersöka köparens status närmare vid alla försäljningar som kan komma att omfattas av den omvända skattskyldigheten.<sup>158</sup> Därtill ska sägas att flera remissinstanser, ElektronikBranschen, Friskolornas riksförbund, Företagarna, Svensk Handel, IT&Telekomföretagen, Svensk Försäkring och Svenskt Näringsliv, instämmer i den kritik NSD framför gällande denna utredningsskyldighet.<sup>159</sup> Även Sveriges

---

<sup>157</sup> Se 1 kap. 2 § första stycket 1 ML och 11 kap. 1 § ML.

<sup>158</sup> Se Näringslivets Skattedelegation (NSD) remissvar, hänvisning?

<sup>159</sup> Se remissvar från ElektronikBranschen, Fiskolornas riksförbund, Företagarna, Svensk Handel, IT&Telekomföretagen, Svensk Försäkring och Svenskt Näringsliv där samtliga ställer sig bakom NSD:s framförda kritik på förslaget om omvänd skattskyldighet, hänvisning?

advokatsamfund ställer sig kritiska till det faktum att säljaren måste bedriva denna undersökning med hänvisning till att det är en administrativ börda.<sup>160</sup>

Mot bakgrund till min initiala reflektion om konsekvensen av den utredningsskyldighet som påförs företagen, och med stöd av de remissvar som ställer sig kritiska till denna skyldighet för säljaren, anser jag att det knappast är kontroversiellt att påpeka att det är svårt för företagen att förhålla sig till lagstiftningen. För att en skatt ska anses vara utformad i sin enkelhet, som är ett av de kriterier som bör vara uppfyllda för att en lagstiftning ska vara bra, bör skatten vara enkel att förstå och tillämpa. Med det sagt är min bedömning att lagstiftningen är enkel att förstå men svårare att förhålla sig till, vilket endast delvis uppfyller kriteriet om en skattelagstiftnings enkelhet, och riskerar således att inte tillämpas korrekt.

### **5.3 Proportionalitet**

Ett annat kriterium som bör vara uppfyllt för att en skattelagstiftning ska vara bra är kriteriet om proportionalitet som diskuterades i tidigare avsnitt.<sup>161</sup> Med proportionalitet menas bland annat att en lagstiftnings nytta för det allmänna måste vägas mot nackdelen för den enskilda som drabbas.<sup>162</sup> Den aktuella skattelagstiftningen om omvänd skattskyldighet på mobiltelefoner infördes mot bakgrund för att bekämpa mervärdesskattebedrägerier. Syftet var att upprätthålla ett legitimt mervärdesskattesystem och tillse att staten inte går miste om skatteintäkter. Skattebortfallet under 2018–2019 uppskattades till 1,25 miljarder kronor till följd av mervärdesskattebedrägerier. För perioden 1 juni 2018 – 30 april uppskattade Skatteverket ett skattebortfall på 3,3 miljarder kronor till följd av dessa bedrägerier.

Skattelagstiftningen innebär en ökad administrativ börda för de företag som träffas av lagstiftningen. Liksom tidigare nämnt uppstår det en utredningsskyldighet för säljaren kopplat till förvärvarens status som beskattningsbar person och momsregistrering. Utöver detta riskerar även fakturatröskeln att försvåra företagens praktiska hantering eftersom många av dagens affärssystem inte är anpassade för

---

<sup>160</sup> Se Sveriges advokatsamfund remissvar, hänvisning?

<sup>161</sup> Se avsnitt 2.1.2.

<sup>162</sup> Ibid.

att kunna hantera momsens olika enbart utifrån värdet på en faktura.<sup>163</sup> Sedermera blir det även en bedömningsfråga för företagen om huruvida deras produkt ska omfattas av den omvända skattskyldigheten. När det kommer till begreppet mobiltelefoner framgår det av lagtexten att det är alla sådana apparater, oavsett apparatens eventuella övriga användningsområde, som har tillverkats eller anpassats för användning i ett auktoriserat nät och på särskilt angivna frekvenser.<sup>164</sup> Vidare enligt lagförarbeten framgår det att med begreppet mobiltelefoner innefattas även sådana produkter som normalt inte betraktas som en mobiltelefon, men som i vart fall har en s. k. mobiltelefonifunktion.<sup>165</sup> Från detta är det uppenbart att företagen som säljer en produkt måste ta ställning till huruvida deras produkt är en mobiltelefon i denna mening, vilket får anses öka företagens administrativa börda i även detta avseende.

Som tidigare nämnts handlar kriteriet om proportionalitet om en avvägning mellan det allmännas intresse och den administrativa bördan för den enskilda. Det är således inte kontroversiellt att lagstiftningen om omvänd skattskyldighet på mobiltelefoner medför ökad administrativa börda för företagen, men bördan måste ändå ställas i relation till nyttan för det allmänna. Regeringen har visserligen, i vart fall, beaktat innebörden för företagen och erkänner den ökade administrativa bördan och kostnaderna för dessa.<sup>166</sup> Däremot gör regeringen bedömningen att nyttan med lagstiftningen, d.v.s. ökade skatteintäkter om 0,75 miljarder under införandeåret och 1 miljard därefter och ett mer legitimt mervärdesskattesystem, uppväger nackdelarna för företagen som träffas av bestämmelsen.

Flera remissinstanser innefattande bl. a. FAR, NSD och Näringslivets Regelnämnd NNR ifrågasätter dessa beräkningar och menar på att de administrativa kostnaderna för företagen är underskattade och därmed inte står i proportion till de förväntade ökade skatteintäkterna.<sup>167</sup> Medan det går att ifrågasätta riktigheten i bland annat NSD:s beräkning om ökade administrativa kostnader om 8 miljarder kronor per år,

---

<sup>163</sup> Se FAR:s remissvar; NSD:s remissvar; jfr med Näringslivets Regelnämnd NNRs remissvar där företagens affärssystem diskuterades utifrån det faktum att dessa inte är anpassade för att hantera denna typ av transaktioner.

<sup>164</sup> Se avsnitt 4.2.2.4 om ordalydelsen i 1 kap. 2 § sjunde stycket ML.

<sup>165</sup> Se avsnitt 4.2.2.3.

<sup>166</sup> Se avsnitt 4.2.1.

<sup>167</sup> Se FAR:s remissvar s. 3; jfr ed NSD:s remissvar s. 5.

är det ett faktum att regeringen inte tagit hänsyn till alla kostnader. Bland annat är regeringen medveten om att de ej anpassade affärssystemen kan medföra ökade kostnader.<sup>168</sup> Det ska dock sägas att organisationer som NSD och de som instämmer i deras remissvar har en viss partiskhet eftersom de representerar näringslivet och företagen, men kritiken kvarstår fortfarande och får beaktas inom ramen för analysen. Vidare har Regelrådet haft synpunkter på lagförslaget där de menar på att den kvalitativa beskrivningen av de förväntade administrativa kostnaderna för företagen är tydliga, medan en mer kvantifierad beskrivning efterfrågas. Regelrådet underkänner därmed den initiala beskrivningen av företagens förväntade konsekvenser i form av administrativa kostnader.<sup>169</sup>

På ena sidan finns alltså regeringen som har underskattat företagens administrativa börda, eller i vart fall inte beaktat alla de kostnader som kan tänkas uppstå för företagen till följd av införandet av lagen. Och på andra sidan återfinns de remissinstanser som ställer sig kritiska till förslaget med bakgrund till att de administrativa kostnaderna är överhängande och att denna börda inte står i proportion till den förväntade nyttan för det allmänna som förslaget innebär. Den förstnämnda vill först och främst inbringa skatteintäkter, motverka bedrägerier och upprätthålla ett legitimt skattesystem. Medan den andra parten, bl. a. NSD, också vill upprätthålla ett legitimt skattesystem och bekämpa bedrägerier samtidigt som de representerar näringslivet och inte vill ha för hög administrativ börda för företagen. Att beräkningarna skiljer sig på detta sätt är därför inte helt onaturligt och sanningen finns förmodligen någonstans mitt emellan.

Från det som nu är sagt är det uppenbart att företagens administrativa börda, tidsmässigt och kostnadmässigt, ökar till följd av lagändringen. Samtidigt förväntades skatteintäkter öka med 0,75 miljarder under 2021 och 1 miljard kommande året. Företagens kostnader är svåra att uppskatta och det är inte helt enkelt att kvantifiera tidsåtgången och ta hänsyn till allt som kan påverka företagen. Vad som tidigare nämndes om att företagen måste undersöka huruvida deras produkt ska omfattas av begreppet mobiltelefoner kan innebära att företagen måste ta in extern hjälp, skattejurister eller liknande, som kan bedriva en sådan

---

<sup>168</sup> Se avsnitt 4.2.1.

<sup>169</sup> Se Regelrådet s. 5.

undersökning genom att gå igenom lagförarbeten med mera. Mervärdesskattelagen, och denna bestämmelse specifikt, är komplicerad och att ta hjälp av externa specialister för att skriva ett yrkande till Skatteverket, Skatterättsnämnden och eventuellt gå vidare till domstolarna är inte främmande.<sup>170</sup> Dessa eventuella processer är också en del av den administrativa börda som lagförslaget innebär för företagen och kan öka kostnaderna ännu mer. Från detta förstår jag det som att det i vart fall kan ifrågasättas om kriteriet om proportionalitet är uppfyllt.

Slutligen instämmer jag i det Carlsson uttryckte sig om att det är av särskild betydelse att reglerna medför minsta tänkbara belastning för de aktörer som påverkas.<sup>171</sup> Särskilt, likt Carlsson framhöll<sup>172</sup>, med anledning av att det är produkterna som är föremål för bedrägerier och inte de många laglydiga aktörer som berörs av lagstiftningen. Mot bakgrund av att regeringen inte tagit hänsyn till samtliga förväntade kostnader för företagen, som visserligen kan vara svårt att göra, är det olyckligt att de många legitima aktörerna behöver stå för konsekvenserna i form av ökade kostnader. Mycket av kritiken från remissinstanser är också att inga alternativa lösningar har diskuterats djupgående av regeringen<sup>173</sup>, vilket är intressant att se i ljuset av det Blomquist menar med att "[D]et är en alltför lätt utväg att införa nya krav på företagen, inte minst inom momsområdet [...]"<sup>174</sup>. Med en djupare dialog med näringslivet från regeringen sida hade kanske en gemensam insats kunnat leda till en alternativ lösning på problemet som är proportionerlig.

## 5.4 Förutsebarhet och rättssäkerhet

Vad som sades om förutsebarhet och rättssäkerhet i tidigare avsnitt är bland annat att med kravet på förutsebarhet menas att en skatt och dess konsekvenser ska vara möjliga att förutse för den enskilda.<sup>175</sup> Bristen på förutsebarhet föranleder många konsekvenser. En sådan effekt av att en skatt inte är förutsebar kan vara att en

---

<sup>170</sup> Se ett liknande resonemang i remissvaret från Näringslivets Regelnämnd NNR som bedrivit marknadsundersökning om komplexiteten i regelverk där företag angett att bl. a. momsreglerna är mest komplexa. Undersökningen visar även att företag ofta tvingas anlita extern hjälp, exempelvis konsulter, på momsområdet.

<sup>171</sup> Se Carlsson, Skattenytt (2020) s. 580.

<sup>172</sup> Ibid.

<sup>173</sup> Se bl. a. remissvar från NSD s. 6; remissvar från FAR s. 7; remissvar från Näringslivets Regelnämnd NNR s. 2.

<sup>174</sup> Se Blomquist, Skattenytt (2020) s. 855.

<sup>175</sup> Se avsnitt 2.3.3.

skattepliktig person underlåter att rapportera en skattepliktig inkomst. Utöver det riskerar även bristen på förutsebarhet att undergräva skattesystemet och dess legitimitet. I ordning för att en skatt ska vara förutsebar måste också lagstiftningen vara klar i den mening att tolkningsutrymmet inte är för stort och inte lämnar utrymme för alldeles för godtyckliga bedömningar.

Mot bakgrund till lagstiftningen och lagförarbetena om omvänd skattskyldighet på mobiltelefoner kan förutsebarheten diskuteras. Vad som tidigare nämnades om begreppet mobiltelefoner är intressant i detta sammanhang. Ordalydelsen i 1 kap. 2 § sjunde stycket 1 ML säger att ”Med mobiltelefoner avses apparater som har tillverkats eller anpassats för användning i ett auktoriserat nät och på särskilt angivna frekvenser, oberoende av om de har någon annan användning eller inte”<sup>176</sup>. Från förarbeten framgår det att med begreppet mobiltelefoner avses även sådana produkter som kanske normalt sätt inte faller inom ramen för vad en mobiltelefon är i traditionell mening.<sup>177</sup> I promemorian framgår det även att vissa typer av klockor, exempelvis en s. k. smartwatch, kan omfattas av begreppet mobiltelefon förutsatt att den har en mobiltelefonifunktion. Däremot undantas produkter som walkie talkies, telefoner som är stationära och sådana tillbehör till mobiltelefonen som säljs separat.<sup>178</sup> Branschorganisationen FAR hade synpunkter på detta och menade på att definitionen av bland annat mobiltelefoner är otydlig och behöver preciseras.<sup>179</sup> FAR menar att mobiltelefoner kan byggas in i många olika typer av produkter, exempelvis bilar, hjälmar, kläder och datorer, och att det måste vara tydligare vilka typer av produkter som ska omfattas av den omvända skattskyldigheten i detta avseende. Regeringen svarade med att det hänger på om en produkt har en mobiltelefonifunktion. Exempelvis kan en hjälm, som FAR exemplifierade med, omfattas av begreppet om den har en inbyggd mobiltelefon.<sup>180</sup> Även Sveriges advokatsamfund påpekade att bestämmelsen, och dess produkter som mobiltelefoner är sådana som utsätts för ständiga tekniska avanceringar och

---

<sup>176</sup> Se avsnitt 4.2.2.3 och 4.2.2.4.

<sup>177</sup> Se avsnitt 4.2.2.3.

<sup>178</sup> Ibid.

<sup>179</sup> Se remissvar från FAR s. 4.

<sup>180</sup> Se avsnitt 4.2.2.3 för regeringens svar i prop. 2020/21:20 på FAR:s frågor.



utvecklas, ger upphov till gränsdragningsproblematik när det kommer till vilka som ska falla inom ramen för bestämmelsen om omvänd skattskyldighet.<sup>181</sup>

Med vad som är sagt ovan är min uppfattning att förutsebarheten kan vara bristande i den aspekten att företagen har en unik produkt och måste ta ställning till om huruvida den ska omfattas av begreppet mobiltelefon. Tar företaget vägledning av presenterade förarbeten, är det klart att produkten ska omfattas om den har en mobiltelefonifunktion. Det är däremot inte självklart vad som menas med mobiltelefonifunktion och regeringen ger som förslag på att en produkt som en hjälm med inbyggd telefon ska omfattas. Det är med andra ord inte en självklarhet vilka produkter som ska omfattas och varje fall måste bedömas enskilt. Att ett företag gör bedömningen att deras produkt inte ska omfattas av omvänd skattskyldighet, men att Skatteverket gör en annan bedömning vid en kontroll är såldes inte orimligt. Det föreligger ett visst tolkningsutrymme och godtyckliga bedömningar kan förekomma, vilket alltså inte är önskvärt ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Även det som Sveriges advokatsamfund framförde, om att produkter som dessa står inför ständig utveckling vilket gör att gränsdragningssvårigheter kommer att uppstå, inger en indikation på att det kan vara svårt att förutse vilka skattekonsekvenser en viss produkt ger upphov till.

## 5.5 Effektivitet och legitimitet

För att en skattelagstiftning ska anses vara en bra lagstiftning diskuterades det i tidigare avsnitt om de övergripande kriterierna effektivitet och legitimitet. Dessa kunde förstås som ett resultat av huruvida de övriga kriterierna, som analyserats ovan, upplevs.<sup>182</sup> För att illustrera en lagstiftning som får anses vara effektiv togs exemplet om ROT-avdrag upp i tidigare avsnitt.<sup>183</sup> Med det övergripande kriteriet om att en lagstiftning ska nå upp till en viss legitimitet förstods det som att lagstiftningen skulle uppfattas som träffsäker, vara proportionerlig och begriplig.

Eftersom effektivitet och legitimitet kunde förstås som ett resultat om hur de övriga kriterierna uppfattas, görs här en överblick av huruvida dessa kriterier uppfylls eller ej. Med start i kriteriet om enkelhet, mynnade analysen ut i att lagen är enklare att

---

<sup>181</sup> Se remissvar från Sveriges advokatsamfund s. 2.

<sup>182</sup> Se avsnitt 3.1.1.

<sup>183</sup> Ibid.

förstå men svårare att förhålla sig till och därmed tillämpa. Att läsa lagtexten i 1 kap. 2 § första stycket 4 f & sjunde stycket 1 ML är visserligen en lång läsning, men samtidigt går det att förstå vad som vill åstadkommas och vilka skyldigheter som följer av bestämmelsen. Däremot kan det ifrågasättas om det är lika enkelt att förhålla sig till lagen med anledning av den utvidgade utredningsskyldigheten som lagen innebär för en säljare. På detta sätt kunde det ifrågasättas om huruvida kriteriet om enkelhet i lagstiftningen är uppfyllt. Sedermera gällande kriteriet om förutsebarhet diskuterades det om begreppet mobiltelefon som kan ge upphov till ett för stort tolkningsutrymme, vilket skulle kunna leda till att skatten blir svår att förutse för den enskilda och är således inte rättssäkert. Det kan även ställas mot kriteriet om enkelhet, och i den aspekten ifrågasätta om hur enkelt det de facto är att förstå vad som menas med begreppet mobiltelefon i lagtexten.

Vidare till kriteriet om proportionalitet, d.v.s. att det allmännas intresse måste vägas mot intrånget och konsekvenserna för den enskilda, hade många remissinstanser synpunkter. Mycket av kritiken bestod av att nyttan med förslaget inte stod i proportion till den administrativa bördan som bestämmelsen skulle innebära för företagen. Samtidigt ifrågasätts även varför inte fler, alternativa, åtgärder presenterats i förslaget. Den förväntade administrativa bördan för företag innefattar bland annat att företagen måste anpassa affärssystem för att kunna hantera bestämmelsen momsmässigt, manuell handpåläggning och utredningsskyldigheter.

Sammantaget kan det ifrågasättas om dessa övriga kriterier om en skatts enkelhet, proportionalitet, förutsägbarhet och rättssäkerhet verkligen är uppfyllda till en sådan nivå som inger ett förtroende för lagstiftningen. Analysen visar att legitimiteten i lagen kan ifrågasättas, mycket på grund av att det är de många legitima företagarna som får stå för kostnaderna som inte verkar stå i proportion till nyttan. Vidare gällande bestämmelsens effektivitet får framtidens statistik utgöra underlag för en sådan bedömning. Men likt det som Sveriges advokatsamfund framför, är produkterna som omfattas av bestämmelsen utsatta för ständig utveckling och i takt med att nya produkter utvecklas omfattas dessa eventuellt inte av bestämmelsen och bedrägerierna tar plats på en ny arena.<sup>184</sup> En sådan förflyttning av bedrägerierna skulle bidra till en minskad effektivitet och syftet med lagen

---

<sup>184</sup> Se remissvar från Sveriges advokatsamfund s. 3.

uppnås i allt mindre utsträckning, men företagens skyldigheter till efterlevnad kvarstår.

## **5.6 Sammanfattning och slutsatser**

Framställningen i analysen visar på att det finns anledning till att ifrågasätta kvalitén på den nya skattelagstiftningen om omvänd skattskyldighet på mobiltelefoner. Utifrån kriteriet om enkelhet, förutsebarhet och rättssäkerhet talar analysen för att det föreligger en osäkerhet kring begreppet mobiltelefon, vilket inte är önskvärt utifrån bestämdhetskravet i legalitetsprincipen. Tolkningsutrymmet om vad som ska omfattas av begreppet mobiltelefon riskerar att leda till olika uppfattningar mellan företag och myndigheter, vilket kan leda till kostsamma processer mellan exempelvis Skatteverket och ett företag. Föreskriftskravet och bestämdhetskravet indikerar att en föreskrift inte kan vara hur vag som helst. Av den anledningen anser jag att kriterierna om enkelhet, förutsebarhet och rättssäkerhet är sådana kriterier som kan ställas på en kvalitativ lagstiftning. I detta avseende anser jag att den nya lagen om omvänd skattskyldighet på mobiltelefoner inte lever upp till de krav som kan ställas på denna. Jag anser också att det anförda pekar på att den utökade utredningsskyldigheten gör det svårt för företagen att förhålla sig till bestämmelsen så som det är tänkt.

I förhållande till kriteriet om proportionalitet pekar analysen på att kostnaderna för företagen till följd av den nya bestämmelsen inte står i proportion till nyttan med förslaget. Jag anser att så är fallet eftersom regeringen inte tagit med alla tänkbara kostnader i sina beräkningar för företagens konsekvenser. Flera, av varandra, oberoende remissinstanser har också anmärkt på riktigheten i beräkningarna. Sammantagit visar analysen på hur företagens administrativa börda ökar markant, exempelvis uppgradering av affärssystem, utredningsskyldighet och klassificering av produkter, och att företagen kan vänta sig en högre kostnad än vad som initialt beräknats av regeringen. Det går således, rent objektivt, att ifrågasätta om nyttan med bestämmelsen verkligen överstiger kostnaderna för företagen. Jag menar att så inte är fallet.

Den samlade analysen indikerar att den nya bestämmelsen inte uppfyller kriteriet om legitimitet eftersom regeln brister i flera kvalitetsaspekter som har diskuterats ovan. Jag tycker inte att det finns någon anledning till att behäfta lagen om omvänd

skattskyldighet på mobiltelefoner med någon slags legitimitet, särskilt inte eftersom en skattelagstiftnings legitimitet ska förstås som ett resultat av hur de övriga kriterierna uppfattas. Det är däremot svårare att avgöra huruvida kriteriet om effektivitet är uppfyllt. Även om kriteriet om effektivitet också kan förstås som ett resultat av hur övriga kriterier upplevs, tycker jag att det saknas tillräckligt med material för att kunna konstatera något i detta avseende. I bedömningen måste det vägas in om syftet med bestämmelsen, d.v.s. att bekämpa bedrägerier, uppfylls eller inte. Detta kan inte göras idag. Däremot pekade analysen på att produkterna, som är föremål för denna typ av bedrägerier, utsetts för ständig utveckling och bedrägerierna riskerar att flyttas till produkter som inte träffas av bestämmelsen. Det går således att spekulera kring effektiviteten, men slutsatserna lämnas till framtiden.

## 6 Avslutning

Uppsatsens utgångspunkt var att analysera kvalitén på den nya skattelagstiftningen om omvänd skattskyldighet. För att analysera lagstiftningen konstaterades först att det föreligger vissa krav som kan ställas på en kvalitativ skattelagstiftning. Dessa krav analyserades sedermera tillsammans med den nya lagstiftningen och dess förarbeten, vilket framgår av det som anförts i analysen. Eftersom jag anser att det går att ställa dessa krav på den nya skattelagstiftningen och eftersom analysen indikerar en bristande uppfyllnad av dess krav, tycker jag att den nya bestämmelsen i 1 kap. 2 § ML inte är en kvalitativ skattelagstiftning. Min åsikt är att det, ur ett rättssäkerhetsperspektiv, är viktigt att lagstiftaren tar hänsyn till de krav som kan ställas på en skattelagstiftning men att lagstiftaren har brustit i detta sammanhang. Likväl anser jag att lagstiftaren borde ha fört en närmare diskussion med de företag som träffas av bestämmelsen, och att detta sannolikt hade lett till en mer proportionell och rättssäker skattelagstiftning. Alltså är slutsatsen att den nya skattelagstiftningen om omvänd skattskyldighet på mobiltelefoner inte är en bra skattelagstiftning.



# Käll- och litteraturförteckning

## EU-rätt

### Fördrag

Fördraget om Europeiska unionens (C326/13).

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (C326/47).

### Direktiv

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (senast ändrat av direktiv (EU) 2021/1159).

Rådets direktiv 2013/43/EU av den 22 juli 2013 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller en frivillig och tillfällig tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa varor och tjänster som är känsliga för bedrägerier.

Rådets direktiv 2010/23/EU om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt beträffande frivillig och tillfällig tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa tjänster som är känsliga för bedrägeri.

Rådets direktiv 2018/1695 av den 6 november 2018 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller perioden för frivillig tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa varor och tjänster som är känsliga för bedrägerier och mekanismen för snabba insatser mot mervärdesskattebedrägeri.

Förslag till Rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG vad avser förlängningen av tillämpningsperioden för det frivilliga förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa varor och tillhandahållande av tjänster

som är känsliga för bedrägerier och mekanismen för snabba insatser mot mervärdesskattebedrägeri.

## Kommissionen

Yttrande från Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om ”Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om behovet av att utarbeta en samordnad strategi för att förbättra kampen mot skattebedrägeri”, KOM (2006) 254 slutlig.

## Svensk Rätt

### Offentligt tryck

Mervärdesskattelag (1994:200).

Skatteförfarandelagen (2011:1244).

Regeringsformen (1974:152).

Proposition 1993/94:99 Om ny mervärdesskattelag.

Proposition 2020/21:20 Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor.

Proposition 2010/11:165 Skatteförfarandet.

Proposition 2012/13:124 Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen.

Fi2020/01855/S2 Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor och tjänster.

## Litteratur

Ahlqvist, E-L. *Principer för ett bättre skattesystem*. Skattenytt 2020 s. 65–76.

Björklund Larsen, L. *Skatt i ett helhetsperspektiv. Några reflektioner på ESO-rapporten om vårt framtida skattesystem*. Skattenytt 2021 s. 148–153.

Blomquist, E. *Avdrag för moms på kontorsutrustning vid hemarbete – en kommentar till SRN 2–21/1*. Svensk Skattetidning 2021 s. 609–615.



Bokelund Svensson, U. *Moms – praktisk handbok i mervärdesskatt*, 2022, 20 uppl., JUNO.

Carlsson, M. *Omvänd skattskyldighet för moms vid omsättning av mobiltelefoner m.m. – en kommentar på Finansdepartementets förslag*. Skattenytt 2020 s. 576–586.

Efstratios, P. *Halting the Horse: EU Policy on the VAT Carousel Fraud in the EU Emission Trading System*. EC Tax Review 2012/1 s. 42.

Engholm, J. *Direkt effekt. Ett föråldrat begrepp?* Svensk juristtidning 2010 s. 377–390.

Fast, K. *Om skyddet mot retroaktiv beskattning*. Skattenytt 2011 s. 119–141.

Forssén, B. *Moms – korrigeringsregler*. Skattenytt 1997 s. 622–625.

Hansson, U., Jacobsson, M. och Frennberg, E. *Mervärdesskatt (1 jan. 2022, Version 56, JUNO)*, kommentaren till 3 kap. 1 § ML.

Hansson, U., Jacobsson, M. och Frennberg, E. *Mervärdesskatt (1 jan. 2022, Version 56, JUNO)*, kommentaren till 4 kap. 1 § ML.

Hansson, U., Jacobsson, M. och Frennberg, E. *Mervärdesskatt (1 jan. 2022, Version 56, JUNO)*, kommentaren till 5 kap. 1 § ML.

Hultqvist, A. *Legalitetsprincipen i inkomstbeskattning*, 1995, Juristförlaget.

Hultqvist, A. *Vad är rättssäker beskattning?* Svensk Skattetidning 1998 s. 763.

Hultqvist, A. *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*. Skattenytt 2016 s. 730–748.

Kleerup, J., Kristoffersson, E. och Öberg, J. *Mervärdesskatt i teori och praktik*, 2020, 7 uppl., Nordstedts juridik.

Kristoffersson, E. *Skattebedrägerier, förfarandemissbruk och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt*. Skattenytt 2013 s. 598–612.

- Lamensch, M. och Ceci, E. *VAT fraud: Economic impact, challenges and policy issues*. Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies 2018.
- Lindelius, J. *Oförutsebara förhandsbesked*. Svensk Skattetidning 2020 s. 26–41.
- Lodin, S-O. *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*. Skattenytt 2007 s. 477–490.
- Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C., Simon-Almendal, T. och Persson Österman, R. *Inkomstskatt – en lärobok i skatterätt del 2*, 2019, 17:2 uppl., Studentlitteratur AB.
- Moëll, C. *Proportionalitetsprincipen*. Skattenytt 2004 s. 675–681.
- Moëll, C., Persson Österman, R. *Till vägledning för rättstillämpningen: skattetilläggsmålen i Regeringsrätten*. Skattenytt 2001 s. 262–275.
- Peczenik, A. *Juridikens allmänna läror*. Svensk juristtidning 2005 s. 249–272.
- Påhlsson, R. *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*. Skattenytt 2014 s. 554–570
- Påhlsson, R. *Konstitutionella krav på svensk skattelagstiftning*, 2018, 4 uppl., Iustus förlag.
- Påhlsson, R. *Konstitutionell skatterätt*, 2018, 4 uppl., Iustus förlag.
- Rosenkvist Sjögren, Y. *Mellanled, mervärdesskattebedrägerier och ond tro*. Skattenytt 2018 s. 651–664.
- Schütze, R. *An introduction to European law*, 2020, 3 uppl., Oxford University Press.
- Sydow, H. *Aktuella reformer för ökad rättssäkerhet i skattefrågor*. Svensk Skattetidning 2011 s. 376–381.
- Tjernberg, M. *Skatterättslig tolkning*, 2018, 1:1 uppl., Iustus förlag.

## Internetkällor

Ekonomistyrningsverket, Beslutstråd: skattskyldighet för utgående moms, 2021. <https://www.esv.se/publicerat/momshandledning/2-utgaende-moms/2-1-da-ska-ni-hantera-utgaende-moms/checklista/beslutstrad-skattskyldighet-for-utgaende-moms/> [Hämtad 9 maj 2022].

FAR, Vanliga momsfrågor, u. å. <https://www.far.se/utbildning/vanliga-momsfragor/> [Hämtad 9 maj 2022].

Skatteverkets ställningstagande, Begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet, mervärdesskatt, 2017, dnr 131 203052-17/111.

Skatteverkets rättsliga vägledning, Skattskyldighetens omfattning, 2022. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.4/322347.html> [Hämtad 9 maj 2022].

## Övrigt

ElektronikBranschen, remissyttrande över promemorian Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor och tjänster (Fi2020/01855/S2), 2020-06-04, tillgängligt på [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se) (besökt 2022-05-11).

FAR, remissyttrande över promemorian Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor och tjänster (Fi2020/01855/S2), 2020-06-04, tillgängligt på [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se) (besökt 2022-05-11).

Friskolornas riksförbund, remissyttrande över promemorian Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor och tjänster (Fi2020/01855/S2), 2020-06-05, tillgängligt på [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se) (besökt 2022-05-11).

Föreningen Svenskt Näringsliv, remissyttrande över promemorian Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor och tjänster (Fi2020/01855/S2), 2020-06-03, Dnr SN 83/2020, tillgängligt på [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se) (besökt 2022-05-11).

Företagarna, remissyttrande över promemorian Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor och tjänster (Fi2020/01855/S2), 2020-06-04, tillgängligt på [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se) (besökt 2022-05-11).

IT & Telekomföretagen, remissyttrande över promemorian Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor och tjänster (Fi2020/01855/S2), 2020-06-04, Dnr PNS, tillgängligt på [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se) (besökt 2022-05-11).

Näringslivets Skattedelegation, remissyttrande över promemorian Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor och tjänster (Fi2020/01855/S2), 2020-06-03, tillgängligt på [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se) (besökt 2022-05-11).

Näringslivets Regelnämnd NNR, remissyttrande över promemorian Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor och tjänster (Fi2020/01855/S2), 2020-06-05, Dnr 2020/071, tillgängligt på [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se) (besökt 2022-05-11).

Regelrådet, remissyttrande över promemorian Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor och tjänster (Fi2020/01855/S2), 2020-05-28, Dnr RR 2020–106, tillgängligt på [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se) (besökt 2022-05-11).

Svensk Försäkring, remissyttrande över promemorian Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor och tjänster (Fi2020/01855/S2), 2020-06-01, tillgängligt på [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se) (besökt 2022-05-11).

Svensk Handel, remissyttrande över promemorian Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor och tjänster (Fi2020/01855/S2), 2020-06-05, tillgängligt på [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se) (besökt 2022-05-11).

Sveriges advokatsamfund, remissyttrande över promemorian Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor och tjänster (Fi2020/01855/S2), 2020-06-04, Dnr R-2020/0816, tillgängligt på [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se) (besökt 2022-05-11).

# Rättsfallsförteckning

## Sverige

Tingsrätten i Växjö mål nr. B 1202-20 och B 1203-20.

## Europeiska unionen

EU-domstolen

C-26/62 NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming Van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen, ECLI:EU:C:1963:1.

C-74/76 Iannelli & Volpi SpA mot Ditta Paolo Meroni, ECLI:EU:C:1977:51.

C-368/95 Vereinigte Familiapress Zeitungsverlags- und vertriebs GmbH mot Heinrich Bauer Verlag, ECLI:EU:C:1997:325.

C-41/74 Yvonne van Duyn mot Home Office, ECLI:EU:C:1974:133.

C-148/78 Pubblico Ministero mot Tullio Ratti, ECLI:EU:C:1979:110.

C-152/84 M. H. Marshall mot Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority (Teaching), ECLI:EU:C:1986:84.

C-91/92 Paola Faccini Dori mot Recreb Srl, ECLI:EU:C:1994:292.

C-14/83 Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen, ECLI:EU:C:1984:153.

C-716/18 CT mot Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice och Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1, ECLI:EU:C:2020:540.