

# När ett registreringsnummer till mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES

# Innehållsförteckning

<b>Sammanfattning .....</b>	<b>4</b>
<b>1 Författningsförslag .....</b>	<b>5</b>
1.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) .....	5
1.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) .....	8
<b>2 Bakgrund .....</b>	<b>9</b>
<b>3 Gällande rätt .....</b>	<b>11</b>
3.1 EU-rätt .....	11
3.1.1 Fördrag, direktiv och förordningar .....	11
3.1.2 EU-domstolen .....	13
3.2 Svensk rätt .....	15
3.2.1 Skatteförfarandelagen och mervärdesskattelagen	15
3.2.2 Högsta förvaltningsdomstolen .....	15
<b>4 Mervärdesskatt vid EU-handel och Missing Trader Intra Community VAT fraud.....</b>	<b>17</b>
4.1 Mervärdesskatt vid EU-handel.....	17
4.1.1 Köparens avdragsrätt vid MTIC-bedrägeri .....	18
4.2 Missing Trader Intra Community VAT fraud .....	18
4.2.1 Mervärdesskattebedrägeri.....	19
4.2.2 Vad är MTIC-bedrägeri?.....	20
<b>5 Överväganden och förslag.....</b>	<b>28</b>
5.1 Förutsättningar för registrering och avregistrering till mervärdesskatt .....	28
5.2 När ett registreringsnummer till mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES.....	31
5.3 Undantag från Skatteverkets kommunikationsskyldighet ..	37
5.4 Förvärv, överföringar och reservregeln .....	41
5.5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	44
<b>6 Konsekvensanalys.....</b>	<b>45</b>
6.1 Inledning .....	45
6.2 Alternativa lösningar .....	46
6.3 Offentligfinansiella effekter.....	49
6.4 Konsekvenser för enskilda och företag .....	53
6.5 Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna .....	53
6.6 Förslagets överensstämmelse med de skyldigheter som följer av Sveriges medlemskap i EU .....	55
6.7 Övriga konsekvenser .....	56

<b>7</b>	<b>Författningskommentar.....</b>	<b>57</b>
7.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) .....	57
7.2	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	58

## Sammanfattning

I promemorian föreslås att ett registreringsnummer till mervärdesskatt ska få visas som ogiltigt i VIES om det är sannolikt att registreringsnumret används, eller kommer att användas, för mervärdesskattebedrägeri i Sverige eller ett annat EU-land. Det föreslås även att ett sådant beslut ska få fattas utan föregående kommunikation med den som beslutet gäller. Förslagen syftar till att förhindra och försvåra bedrägerier inom mervärdesskattesystemet.

I promemorian föreslås även att överföringar av varor ska omfattas av reservregeln. Förslaget syftar till att minska risken för att unionsinterna förvärv förblir obeskattade. Vidare föreslås att ett förvärv av en vara enligt 2 a kap. 2 § 2 mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, bara ska anses som ett unionsinternt förvärv om varan transporteras till ett annat EU-land än Sverige från ett annat EU-land. Detta för att regleringen i ML bättre ska stämma överens med rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Förslaget föranleder ändringar i ML och skatteförfarandelagen (2011:1244).

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.

# 1 Författningsförslag

## 1.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>1</sup>  
*dels* att nuvarande 2 a kap. 10 § ska betecknas 2 a kap. 11 §,  
*dels* att nya 2 a kap. 11 § ska ha följande lydelse,  
*dels* att 2 a kap. 2 §, 7 kap. 3 §, 13 kap. 25 a §, samt rubriken närmast före 2 a kap. 11 § ska ha följande lydelse,  
*dels* att det ska införas en ny paragraf, 2 a kap. 10 §, samt närmast före 2 a kap. 10 § en ny rubrik av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 2 a kap.

#### 2 §<sup>2</sup>

Med *unionsinternt* förvärv förstås

1. att någon under de förutsättningar som anges i 3–5 §§ mot ersättning förvärvar en vara, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till Sverige från ett annat EU-land,

2. att någon under de förutsättningar som anges i 6 § mot ersättning förvärvar en vara, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till ett annat EU-land *från* Sverige *eller* ett annat EU-land,

3. att någon under de förutsättningar som anges i 7 § första stycket för över en vara från en verksamhet i ett annat EU-land till Sverige, om inget annat följer av 7 § andra stycket, *eller*

4. att någon i de fall som anges i 9 § för över en vara från ett annat EU-land till Sverige.

2. att någon under de förutsättningar som anges i 6 § mot ersättning förvärvar en vara, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till ett annat EU-land *än* Sverige *från* ett annat EU-land,

3. att någon under de förutsättningar som anges i 7 § första stycket för över en vara från en verksamhet i ett annat EU-land till Sverige, om inget annat följer av 7 § andra stycket,

4. att någon i de fall som anges i 9 § för över en vara från ett annat EU-land till Sverige, *eller*

5. att någon under de förutsättningar som anges i 10 § för över en vara till ett annat EU-land *än* Sverige *från* ett annat EU-land.

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2000:500.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2011:283.

**Unionsinterna förvärv enligt 2 § 5****10 §**

*En vara ska anses förvärvad enligt 2 § 5 om,*

*– den som för över varan är en beskattningsbar person som är registrerad till mervärdesskatt här i landet,*

*– överföringen görs, under angivande av den beskattningsbara personens svenska registreringsnummer, för dennes verksamhet, och*

*– överföringen görs genom att varan transporteras från ett annat EU-land än Sverige till ett annat EU-land av den beskattningsbara personen eller för dennes räkning.*

*I 13 kap. 25 a § finns bestämmelser om hur utgående skatt för sådana förvärv som anses i första stycket ska återfås, för det fall att mervärdesskatten påförts i det andra EU-landet efter det att förvärvaren redovisat den utgående mervärdesskatten i sin deklaration här i landet.*

**Gemensam bestämmelse avseende 2 § 3 och 4****10 §<sup>3</sup>**

En vara ska inte anses förvärvad enligt 7 eller 9 § om motsvarande förvärv av varan mot ersättning för förvärvaren inte skulle anses som ett unionsinternt förvärv enligt 3 §.

**Gemensam bestämmelse avseende 2 § 3–5****11 §**

En vara ska inte anses förvärvad enligt 7, 9 eller 10 § om motsvarande förvärv av varan mot ersättning för förvärvaren inte skulle anses som ett unionsinternt förvärv enligt 3 §.

---

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2011:283.

**7 kap.**3 §<sup>4</sup>

Om inget annat följer av 3 a eller 3 b § utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet

1. vid annan omsättning än uttag: av ersättningen,
- 2 a. vid uttag av varor: av varornas eller liknande varors inköpspris eller, om ett sådant pris saknas, av självkostnadspriset, vid tidpunkten för uttaget,
- 2 b. vid uttag av tjänster i andra fall än som anges i 4 och 5 §§: av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten,
3. vid förvärv enligt 2 a kap. 2 § 1 eller 2: av ersättningen och punktskatt som köparen påförts i ett annat EU-land, och
4. vid förvärv enligt 2 a kap. 2 § 3 eller 4: av varornas eller liknande varors inköpspris eller, om ett sådant pris saknas, av självkostnadspriset, vid tidpunkten för överföringen av varorna.
4. vid förvärv enligt 2 a kap. 2 § 3–5: av varornas eller liknande varors inköpspris eller, om ett sådant pris saknas, av självkostnadspriset, vid tidpunkten för överföringen av varorna.

**13 kap.**25 a §<sup>5</sup>

Den skattskyldige får i den ordning som gäller för hans redovisning av utgående skatt dra av ett belopp motsvarande utgående skatt som har redovisats i en deklaration, om den redovisade skatten gäller sådana unionsinterna förvärv som avses i 2 a kap. 6 § och den skattskyldige på grund av förvärvet har påförts mervärdesskatt i ett annat EU-land.

Den skattskyldige får i den ordning som gäller för hans redovisning av utgående skatt dra av ett belopp motsvarande utgående skatt som har redovisats i en deklaration, om den redovisade skatten gäller sådana unionsinterna förvärv som avses i 2 a kap. 6 och 10 §§ och den skattskyldige på grund av förvärvet har påförts mervärdesskatt i ett annat EU-land.

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.
  2. Äldre bestämmelser gäller för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

---

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2011:283.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2011:283.

## 1.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom förskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244) att det ska införas två nya paragrafer, 7 kap. 6 a och 40 kap. 5 §§.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 7 kap.

#### 6 a §

*I artikel 23 i rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (omarbetning) finns bestämmelser om när ett registreringsnummer till mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i det elektroniska system som avses i artikel 17 i nämnda förordning.*

*Utöver i de fall som anges i första stycket får Skatteverket besluta att ett registreringsnummer till mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i det elektroniska system som avses i artikel 17 i den förordning som nämns i första stycket om det är sannolikt att den som är registrerad använder eller kommer att använda registreringsnumret för mervärdesskattebedrägeri i Sverige eller i ett annat EU-land.*

### 40 kap.

#### 5 §

*Skatteverket får fatta beslut enligt 7 kap. 6 a § andra stycket utan föregående kommunikation med den som beslutet gäller utan hinder av vad som framgår av 2 § och 3 § första stycket.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.



## 2 Bakgrund

Skattebedrägerier inom mervärdesskattesystemet förorsakar varje år betydande förluster för det allmänna. Det påverkar även konkurrensneutraliteten och den inre marknaden.<sup>1</sup> Den kanske vanligaste form av skattebedrägeri, eller i vart fall den form av skattebedrägeri som orsakar störst ekonomisk skada, är så kallat MTIC-bedrägeri (Missing Trader Intra Community VAT fraud). Med MTIC-bedrägeri avses bedrägeri vid unionsintern handel där minst en av aktörerna är en så kallad missing trader (se avsnitt 4). Det kan vara fråga om rena förvärvsbedrägerier av olika former eller så kallad karusellhandel. MTIC-bedrägeri är både nationellt och internationellt mycket omfattande och bedöms vara samhällsfarligt av både Europeiska rådet<sup>2</sup> och Europeiska polisbyrån (Europol)<sup>3</sup>.

Vid unionsinterna förvärv är säljarens omsättning undantagen från skatteplikt vilket innebär att säljaren inte lägger någon mervärdesskatt på fakturan. Det är i stället köparen som ska redovisa utgående mervärdesskatt på sitt förvärv i sin skattedeclaration. Köparen får också dra av motsvarande belopp som ingående mervärdesskatt i samma skattedeclaration under förutsättning att köparen har full avdragsrätt. För att säljaren ska kunna undanta försäljningen från skatteplikt krävs som huvudregel att köparen är registrerad till mervärdesskatt och att säljaren anger köparens registreringsnummer till mervärdesskatt på fakturan. Säljaren kan kontrollera att köparen är registrerad till mervärdesskatt i VIES (VAT Information Exchange System), ett elektroniskt system där varje medlemsstat ska lagra information om personer som tilldelats ett registreringsnummer till mervärdesskatt. Det är detta förfarande som utnyttjas vid såväl rena förvärvsbedrägerier som vid karusellhandel.

Med förvärvsbedrägerier avses i korthet följande. En missing trader (se bl.a. avsnitt 4.2) gör ett unionsinternt förvärv, dvs. köper en vara från en beskattningsbar person i ett annat EU-land. Vid ett förvärvsbedrägeri redovisar köparen, som är en missing trader, inte någon utgående mervärdesskatt vid det unionsinterna förvärvet. Varorna omsätts därefter i Sverige utan att missing tradern redovisar och betalar mervärdesskatt men fakturerar inklusive mervärdesskatt. Köparen kan sedan yrka på avdrag för ingående mervärdesskatt som inte motsvaras av utgående skatt.

Karusellhandel, som är en form av förvärvsbedrägeri, förutsätter minst tre parter i två olika länder. En av parterna är en missing trader. Missing tradern köper varor från en säljare i ett annat EU-land och gör ett unionsinternt förvärv utan att redovisa utgående mervärdesskatt. Varorna säljs sedan vidare till ett annat bolag inklusive mervärdesskatt som varken redovisas eller betalas. Köparen yrkar sedan avdrag för den ingående mervärdesskatten som missing tradern inte har redovisat och betalat in till staten. Köparen kan sedan sälja samma varor på nytt till den ursprunglige säljaren i det andra EU-landet och proceduren kan göras om och om igen och varorna går runt som i en karusell.

MTIC-bedrägeri är inget nytt fenomen, det har i princip funnits lika länge som mervärdesskattesystemet. När mervärdesskatt introducerades i Frankrike 1954 dröjde det inte länge innan de första fallen av MTIC-bedrägeri dök upp. Det skedde inom skrotbranschen. Personer kopplade till den organiserade brottsligheten samlade in skrot från allmänheten som sedan såldes till stålindustrin. Försäljningen

<sup>1</sup> Rådets direktiv 2013/42/EU av den 22 juni 2013 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller en mekanism för snabba insatser mot mervärdesskattebedrägeri.

<sup>2</sup> Council Conclusions, Brussels, 4 december 2014.

<sup>3</sup> <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-trends/eu-policy-cycle-empact>

fakturerades inklusive mervärdesskatt, mervärdesskatten betalades inte in till staten. Faktureringen gjordes av s.k. luffare som försvann eller hittades döda (s.k. missing traders) när skattemyndigheten började utreda skattebedrägeriet med den obetalda mervärdesskatten.<sup>4</sup> Karusellhandelsbedrägeri uppstod under 70-talet när det blev möjligt att handla mellan Belgien, Luxemburg och Nederländerna utan att betala tull på import. När EU år 1993 införde möjligheten till gränsöverskridande handel enligt samma modell spred sig karusellhandelsbedrägerierna till hela EU-området.<sup>5</sup>

MTIC-bedrägeri är ofta en välorganiserad verksamhet och mervärdesskatteförlusterna kan uppgå till betydande belopp. Under åren 2014 och 2015 identifierade Skatteverket unionsinterna förvärv av motorfordon och elektronik via missing traders i Sverige på över 600 miljoner kronor.

Den så kallade reservregeln i 2 a kap. 2 § 2 och 6 § första och andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200) ska säkerställa beskattning i samband med unionsintern varuhandel när varan inte beskattas i destinationslandet. När köparen har åberopat sitt registreringsnummer i ett annat EU-land än destinationslandet och inte kan visa att beskattning av förvärvet har skett i destinationslandet ska beskattning av förvärvet ske i det EU-land som har utfärdat det åberopade registreringsnumret. Det har uppdagats att reservregeln inte omfattar överföringar och att denna brist i lagstiftningen kan användas för att undgå beskattning.

---

<sup>4</sup> Amand, C & Boucquez, K, A New Defence for Victims of EU Missing-Trader Fraud?, *International VAT Monitor* Vol. 22, nr 4, 2011, s. 234.

<sup>5</sup> Wolf, R, The Sad Story of Carbon Carousels, *International VAT Monitor* Vol. 21, nr 6, 2010, s. 404.

## 3 Gällande rätt

### 3.1 EU-rätt

#### 3.1.1 Fördrag, direktiv och förordningar

##### *Fördraget om europeiska unionens funktionssätt*

Av artikel 325 fördraget om europeiska unionens funktionssätt (konsoliderad version) framgår bl.a. att unionen och medlemsstaterna ska bekämpa bedrägeri och all annan olaglig verksamhet som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen. Medlemsstaterna ska vidta samma åtgärder för att bekämpa bedrägeri som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen, som de vidtar för att bekämpa bedrägerier mot sina egna ekonomiska intressen.

##### *Mervärdesskattedirektivet*

Reglerna för mervärdesskatt är i hög grad harmoniserade inom EU. Grunden för det gemensamma regelverket är rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, förkortat mervärdesskattedirektivet.

Enligt artikel 2.1 b i ska bland annat följande transaktioner vara föremål för mervärdesskatt. Gemenskapsinterna förvärv av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap eller av en icke beskattningsbar juridisk person, om säljaren är en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap och som inte har rätt till skattebefrielse för små företag som avses i artiklarna 282–292 och som inte omfattas av bestämmelserna i artiklarna 33 eller 36.

Med beskattningsbar person avses enligt artikel 9.1 den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Enligt artikel 14 avses med leverans av varor överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

Enligt artikel 17 ska en beskattningsbar persons överföring av varor från sin rörelse till en annan medlemsstat likställas med leverans av varor mot ersättning.

Av artikel 20 framgår att med gemenskapsinternt förvärv av varor avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten avgick.

Av artikel 21 framgår att en beskattningsbar persons användning, inom ramen för sin rörelse, av varor som av honom eller för hans räkning försänts eller transporterats från en annan medlemsstat inom vilken varorna producerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller förvärvats i den mening som avses i artikel 2.1 b, eller importerats av den beskattningsbara personen inom ramen för hans rörelse till denna andra medlemsstat, ska likställas med ett gemenskapsinternt förvärv.

Det framgår av artikel 23 att medlemsstaterna ska vidta nödvändiga åtgärder för att säkerställa att transaktioner som skulle ha betraktats som leverans av varor om de hade genomförts inom deras territorier av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap, betraktas som gemenskapsinternt förvärv av varor.

Huvudregeln enligt artikel 40 är att platsen för ett gemenskapsinternt förvärv av varor ska anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutats.

Undantaget från huvudregeln, den så kallade reservregeln, finns i artikel 41. Av artikel 41 framgår att utan att det påverkar tillämpningen av artikel 40 ska platsen för sådana gemenskapsinterna förvärv av varor som avses i artikel 2.1 b i anses vara belägen inom det territorium som tillhör den medlemsstat som tilldelat det registreringsnummer till mervärdesskatt under vilken förvärvaren gjorde förvärvet, om denne inte visar att förvärvet har varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 40.

Mervärdesskatt ska enligt artikel 193 betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster. Av artikel 200 framgår att mervärdesskatt ska betalas av varje person som gör ett beskattningsbart gemenskapsinternt förvärv av varor.

Av artikel 213 framgår att varje beskattningsbar person ska uppges när hans ekonomiska verksamhet som beskattningsbar person inleds, förändras eller upphör. Medlemsstaterna ska enligt artikel 214 vidta nödvändiga åtgärder för att med hjälp av ett individuellt registreringsnummer identifiera de i artikeln angivna personerna.

Medlemsstaterna får enligt artikel 273 införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utgörs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

#### *Förordning*

I rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (omarbetning), förkortad rådets förordning 904/2010, fastställs enligt artikel 1 villkor för samarbete mellan de behöriga myndigheterna. Genom samarbetet och informationsutbytet skapas det möjligheter för medlemsstaterna att säkerställa en korrekt tillämpning av mervärdesskatten och bekämpning av mervärdesskattebedrägerier.

Enligt artikel 17 i rådets förordning 904/2010 ska varje medlemsstat i ett elektroniskt system bland annat lagra information med uppgifter om identitet, rättslig form och adress avseende personer som tilldelats ett registreringsnummer för mervärdesskatt som inhämtats enligt artikel 213 i mervärdesskattedirektivet samt datum för när detta nummer tilldelades. Det ska också lagras uppgifter om de registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats som blivit ogiltiga och datum då dessa nummer blev ogiltiga.

Av artikel 19 i rådets förordning 904/2010 följer att medlemsstaterna ska säkerställa att den information de förfogar över i det elektroniska systemet som avses i artikel 17 är aktuell, komplett och korrekt.

Det följer av artikel 23 i rådets förordning 904/2010 att medlemsstaterna ska säkerställa att registreringsnumret för mervärdesskatt, som avses i artikel 214 i mervärdesskattedirektivet, visas som ogiltigt i systemet åtminstone när personer som är registrerade till mervärdesskatt har förklarat att deras ekonomiska verksamhet har upphört eller om den behöriga skatteförvaltningen anser att de har upphört med sådan verksamhet. En annan grund för när registreringsnumret ska visas som ogiltigt är om personen har lämnat falska uppgifter för att bli registrerad för mervärdesskatt eller har underlåtit att anmäla ändring av sina uppgifter och skatteförvaltningen skulle ha vägrat registrering till mervärdesskatt eller dragit tillbaka registreringsnumret för mervärdesskatt om den haft kännedom om detta.

### 3.1.2 EU-domstolen

#### *Identifiering av beskattningsbara personer i mervärdesskattesystemet*

I *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, förkortat *Ablessio*, ansåg domstolen att artiklarna 213, 214 och 273 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att de utgör hinder för en medlemsstats skattemyndighet att avslå ett bolags ansökan om registreringsnummer för mervärdesskatt enbart med motiveringen att bolaget enligt myndigheten saknar materiell, teknisk och finansiell förmåga att bedriva den uppgivna ekonomiska verksamheten samt att ägarna till andelarna flera gånger tidigare har tilldelats registreringsnummer för bolag som inte har bedrivit någon faktiskt ekonomisk verksamhet och vilkas andelar har överlåtit strax efter det att det individuella registreringsnumret har erhållits. För att få avslå en ansökan om registreringsnummer för mervärdesskatt krävs att skattemyndigheten har stöd av objektiva uppgifter som styrker att det föreligger allvarliga indikationer på att det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelas kommer att användas för skattebedrägeri.

Domstolen anger att även om det i artikel 214 i mervärdesskattedirektivet uppräknas vilka personer som ska identifieras med hjälp av ett individuellt registreringsnummer, kan det påpekas att det inte anges vilka förutsättningar som gäller för tilldelning av registreringsnummer. Det följer av artiklarna 213 och 214 i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna har ett visst utrymme för skönsmässig bedömning avseende vilka åtgärder som ska vidtas för att identifiera beskattningsbara personer. Detta utrymme för skönsmässig bedömning är inte obegränsat. Det är visserligen tillåtet för en medlemsstat att neka en beskattningsbar person ett individuellt registreringsnummer, men detta får inte göras utan att det finns berättigade skäl härför (*Ablessio* punkt 22 och 23). Mervärdesskattedirektivet, bland annat artiklarna 213 och 214, utgör hinder för att en medlemsstats skattemyndighet nekar en sökande ett registreringsnummer för mervärdesskatt enbart av det skälet att sökande inte har möjlighet att styrka att denna har materiell, teknisk och finansiell förmåga att bedriva den uppgivna ekonomiska verksamheten vid tidpunkten för ansökan om registrering för mervärdesskatt (*Ablessio* punkt 27).

Det framgår av domstolens fasta praxis att medlemsstaterna har ett berättigat intresse av att vidta lämpliga åtgärder för att skydda sina ekonomiska angelägenheter samt att bekämpning av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är ett mål som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet (*Ablessio* punkt 28). Det åligger vidare medlemsstaterna att säkerställa att registreringar till mervärdesskatt är riktiga i syfte att säkerställa mervärdesskattesystemets goda funktion. Det åligger således behörig nationell myndighet att kontrollera om en sökande är att anse som beskattningsbar person innan myndigheten tilldelar denne ett registreringsnummer för mervärdesskatt (*Ablessio* punkt 29). Det är således berättigat av medlemsstaterna att vidta åtgärder i enlighet med artikel 273 första stycket i mervärdesskattedirektivet för att motverka att registreringsnumren missbrukas, särskilt av bolag vilkas verksamhet – liksom följaktligen även deras status som beskattningsbar person – endast är fiktiv. Dessa åtgärder får emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå en riktig uppbörd av skatten och för att förebygga skattebedrägeri, och det får således inte användas på ett sätt som systematiskt äventyrar rätten till avdrag för mervärdesskatt och därigenom principen om mervärdesskattens neutralitet (*Ablessio* punkt 30). För att anses proportionerligt i relation till syftet att förebygga skattebedrägeri, ska ett beslut att inte tilldela en beskattningsbar person ett individuellt registreringsnummer grunda

sig på allvarliga indikationer som ger objektivt stöd för bedömningen att registreringsnumret för mervärdesskatt som den beskattningsbara personen tilldelats sannolikt kommer att användas för skattebedrägeri. Ett sådant beslut ska grunda sig på en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i fallet och på den samlade bevisningen som framkommit vid en kontroll av de upplysningar som lämnats av det berörda bolaget (Ablessio punkt 34).

*Principer om rättssäkerhet, proportionalitet och skydd för berättigade förväntningar*

Att myndighetsutövning ska skötas i enlighet med de enskildas grundläggande rättigheter är en allmän rättsprincip inom såväl unionsrätten som nationell rätt. Rättssäkerhet upprätthålls genom att både rättstillämpning och myndighetsutövning präglas av förutsägbarhet.

Medlemsstaterna ska vid utövande av de befogenheter som de har tillerkänts genom direktivet iaktta de allmänna rättsprinciperna som utgör en del av unionens rättsordning, bland annat principen om rättssäkerhet (Federation of Technological Industries m.fl., C-384/04, EU:C:2006:309, punkt 29). Rättssäkerhetsprincipen gäller med särskild styrka när det rör sig om en lagstiftning som kan medföra ekonomiska bördor, detta för att de berörda ska kunna veta exakt vilka skyldigheter de har enligt lagstiftningen (Nederländerna mot Kommissionen, 326/85, EU:C:1987:547, punkt 24, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 72 och Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 48).

Proportionalitetsprincipen är en allmän rättsgrundsats inom unionsrätten som säkerställer den enskildes rätt mot oproportionerliga inskränkningar av den enskildes friheter från unionens och medlemsstaternas sida. Proportionalitetsprincipen är också inskriven i Lissabonfördraget. Enligt artikel 5.4 Lissabonfördraget ska unionens åtgärder till innehåll och form inte gå utöver vad som är nödvändigt för att nå målen i fördraget. Unionens institutioner ska tillämpa proportionalitetsprincipen i enlighet med protokollet om tillämpning av subsidiaritets- och proportionalitetsprincipen. När det gäller åtgärder för att stävja skatteflykt, skatteundandragande och missbruk inom mervärdesskattesystemet har domstolen uttalat att de åtgärder som medlemsstaterna har möjlighet att anta inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen att säkerställa en riktig uppbörd av skatten och förebygga skatteundandragande (Garage Molenheide m.fl. mot Belgiska staten i de förenade målen, C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, EU:C:1997:623, punkt 48, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 92, och Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, punkt 26). Medlemsstaterna ska vid utövandet av sina befogenheter iaktta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av unionens rättsordning (R., C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 45).

Medlemsstaterna ska vid utövandet av sina befogenheter också iaktta principen om skydd för berättigade förväntningar (Gemeente Leusden och Holin Groep i de förenade målen C-487/01 och C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 57, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 18, och R., C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 45). Principen om skydd för berättigade förväntningar innebär att lagstiftningen inte ska skilja sig från vad som rimligen kan förväntas. Rätten tillkommer varje enskild person som befinner sig i en situation där det framgår att unionens eller medlemsstatens lagstiftning eller praxis har väckt grundade förväntningar (OPEL Austria mot rådet, T-115/94, EU:T:1998:166, punkt 93, och Belgien mot kommissionen i de förenade målen, C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 147 – 149).

## 3.2 Svensk rätt

### 3.2.1 Skatteförfarandelagen och mervärdesskattelagen

#### *Registrering*

I 7 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, anges när Skatteverket ska registrera någon till mervärdesskatt. Av 7 kap. 2 § första stycket SFL följer att den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas. Enligt 7 kap. 4 § SFL ska den som är registrerad underrätta Skatteverket om en uppgift som ligger till grund för registreringen ändras. Underrättelsen ska ske inom två veckor från det att ändringen inträffade. Av 7 kap. 6 § SFL framgår att Skatteverket får avregistrera den som inte längre ska vara registrerad.

#### *Unionsinterna förvärv och reservregeln*

Med unionsinternt förvärv förstås enligt 2 a kap. 2 § 2 mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, att någon under de förutsättningar som anges i 6 § mot ersättning förvärvar en vara, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller säljaren eller för någonderas räkning till ett annat EU-land från Sverige eller ett annat EU-land. Även en överföring av en vara kan vara ett unionsinternt förvärv enligt 2 a kap. 2 § 3 och 4 ML. Av 2 a kap. 6 § ML framgår bland annat följande. En vara ska anses vara förvärvad enligt 2 § 2 ML om köparen är registrerad till mervärdesskatt här i landet, förvärvet görs, under angivande av köparens svenska registreringsnummer, från en säljare som är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land, och köparen inte visar att han påförts mervärdesskatt i ett annat EU-land för förvärvet. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 2 ML ska mervärdesskatt betalas till staten vid skattepliktigt unionsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet. Det framgår av 5 kap. 2 § första stycket 1 ML att en vara som enligt avtal mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen är omsatt inom landet om varan finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen och annat inte följer av 5 kap. 2 a §. Av 5 kap. 2 a § ML följer att en vara som finns här i landet enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 inte ska anses vara omsatt inom landet om varan transporteras, av säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i ett annat EU-land och säljaren är, eller är skyldig att vara, registrerad till mervärdesskatt i det landet för omsättningen. Vidare framgår av 5 kap. 2 a § ML att en vara inte är omsatt här i landet om varan transporteras från Sverige av säljaren, köparen eller någon annan för att installeras eller monteras i ett annat EU-land av säljaren eller för dennes räkning.

### 3.2.2 Högsta förvaltningsdomstolen

Högsta förvaltningsdomstolen, förkortad HFD, klargjorde med RÅ 1988 ref. 143 att det inte föreligger några hinder mot att tillämpa inhibitionsbestämmelsen i 28 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) på ett beslut om att avregistrera ett företag från mervärdesskatt.

HFD har i RÅ 1997 ref. 16 prövat frågan om registrering till och avregistrering från mervärdesskatt. Eftersom ett beslut om avregistrering lika lite som ett beslut om registrering för mervärdesskatt kan tilläggas retroaktiv effekt (se RÅ 1987 ref. 115) ska prövningen av frågan om avregistrering ske mot bestämmelserna för

registrering. Det innebär att avregistrering ska ske om den registrerade vid tidpunkten för prövningen inte längre ska vara registrerad.

HFD uttalade i RÅ 2002 not. 26 att en registrering för mervärdesskatt är en formell åtgärd som främst syftar till att underlätta administrationen av skatten och kontrollen av att skattskyldigheten fullgörs. Registreringen är i huvudsak utan betydelse för uppkomsten av skattskyldighet och redovisningsskyldighet, vilket i stället följer direkt av lagbestämmelser.

HFD kom i HFD 2013 ref. 12 fram till att den princip som EU-domstolen lagt fast för tolkning av mervärdesskattedirektivet vid bedrägerifall ska beaktas vid tillämpningen av mervärdesskattelagens bestämmelser om avdragsrätt. Det medför att rätten till avdrag för ingående skatt förloras, även om skatten gäller en formellt sett mervärdesskatterättsligt korrekt transaktion, i sådana fall där köparen kände till eller borde ha känt till att denne genom sitt inköp detog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri (s.k. ond tro). Frågan om köparen har varit i ond tro ska avgöras mot bakgrund av objektiva omständigheter. Skatteverket har bevisbördan avseende dessa omständigheter.



## 4 Mervärdesskatt vid EU-handel och Missing Trader Intra Community VAT fraud

### 4.1 Mervärdesskatt vid EU-handel

När en vara säljs till en köpare som är en beskattningsbar person i ett annat EU-land och varan ska transporteras från säljaren till köparen, dvs. mellan EU-länder, är huvudregeln att mervärdesskatt ska redovisas och betalas av köparen i destinationslandet. Det sker genom att säljarens omsättning av varan i det land från vilken varan transporteras undantas från skatteplikt samtidigt som köparens förvärv i destinationslandet beskattas. Särskilda beloppsgränser (tröskelvärden) gäller för beskattningsbara personer som saknar avdragsrätt för ingående skatt samt för juridiska personer som inte är beskattningsbara personer (jfr 2 a kap. 3 § andra stycket 2 ML samt artikel 3 och 139.1 andra stycket mervärdesskattedirektivet).

För att kunna undanta en försäljning från skatteplikt måste säljaren veta köparens mervärdesskattstatus och i vilken egenskap köparen agerar. Det innebär att köparens registreringsnummer till mervärdesskatt i normalfallet är ett nödvändigt led för att säljaren ska kunna undanta försäljningen från skatteplikt (prop. 2015/16:19 s. 51–52). En beskattningsbar person som är registrerad för mervärdesskatt i Sverige kan köpa varor från en mervärdesskatteregistrerad aktör i ett annat EU-land utan att betala mervärdesskatt och vice versa (jfr. 3 kap. 30 a § ML). En förutsättning för detta är att säljaren anger köparens svenska registreringsnummer till mervärdesskatt på fakturan och att varorna transporteras från försäljningslandet till Sverige eller ett annat EU-land (jfr. 11 kap. 8 § ML). Säljaren måste försäkra sig om att köparen är registrerad till mervärdesskatt i Sverige, det görs lättast genom att kontrollera köparens mervärdesskattstatus i VIES (se avsnitt 5.2). Säljaren ska sedan redovisa försäljningen i en periodisk sammanställning där köparens registreringsnummer till mervärdesskatt redovisas samt värdet av försäljningen (jfr. 35 kap. 2 § SFL). De uppgifter som säljaren redovisar i den periodiska sammanställningen skickas elektroniskt till det EU-land som utfärdat köparens registreringsnummer, i det här fallet Sverige. Köparen ska sedan själv redovisa utgående mervärdesskatt baserat på varuvärdet, sedan ges avdragsrätt motsvarande den utgående mervärdesskatten under förutsättning att förvärvet ska användas i en verksamhet som medför skattskyldighet (jfr. 8 kap. 2 och 3 §§ och 1 kap. 2 § ML). När köparen sedan säljer varorna vidare inom landet ska utgående mervärdesskatt faktureras, redovisas och betalas på samma sätt som gäller för annan nationell försäljning.

Även vid tillhandahållandet av tjänster mellan beskattningsbara personer ska beskattning som huvudregel ske i enlighet med destinationsprincipen. Det uppnås genom att omsättningen anses äga rum i det land där köparen är etablerad (jfr. 5 kap. 5 § ML och artikel 44 mervärdesskattedirektivet). På samma sätt som vid varuhandel debiterar säljaren ingen mervärdesskatt vid försäljningen. I stället är det köparen som redovisar och betalar skatten i det land där denne är etablerad (jfr. 1 kap. 2 § första stycket 2 ML och artikel 196 mervärdesskattedirektivet). Säljaren ska ange köparens registreringsnummer till mervärdesskatt i fakturan samt redovisa försäljningen i en periodisk sammanställning (jfr. 11 kap. 8 § 4 ML och 35 kap. 2 § första stycket 2 SFL). Köparens registreringsnummer till mervärdesskatt, och möjligheten för säljaren att få numret verifierat i VIES, har därför stor betydelse även vid tjänstehandel inom EU.

#### 4.1.1 Köparens avdragsrätt vid MTIC-bedrägeri

EU-domstolen har behandlat frågan om avdragsrätt vid olika transaktioner som har ansetts vara karusellbedrägerier (se bl.a. Kittel m.fl., C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446). Domstolen har konstaterat att avdrag för ingående mervärdesskatt kan vägras, trots att ett inköp uppfyller de objektiva kriterierna för avdragsrätt, om det med hänsyn till objektiva omständigheter är utrett att den skattskyldiga personen kände till eller borde ha känt till att han eller hon genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri (punkt 56–59). Även Högsta förvaltningsdomstolen har kommit fram till att den princip som EU-domstolen har lagt fast för tolkning av mervärdesskattedirektivet vid bedrägerifall ska beaktas vid tillämpningen av mervärdesskattelagens bestämmelser om avdragsrätt. Det medför att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt går förlorad, även om skatten gäller en formellt sett mervärdesskatterättsligt korrekt transaktion, i sådana fall där köparen kände till eller borde ha känt till att han eller hon genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri (s.k. ond tro). Frågan om köparen varit i ond tro ska avgöras mot bakgrund av objektiva omständigheter och Skatteverket har bevisbördan avseende dessa omständigheter (HFD 2013 ref. 12).

#### 4.2 Missing Trader Intra Community VAT fraud

Vid gränsöverskridande handel mellan EU-länder förekommer allvarliga former av mervärdesskattebedrägerier. Bedrägerierna bygger på att någon av parterna i en transaktionskedja är en så kallad missing trader som är registrerad till mervärdesskatt. En missing trader, även kallat skenföretag, definierades i artikel 2 i kommissionens förordning (EG) nr 1925/2004 av den 29 oktober 2004 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för vissa bestämmelser i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 angående administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt.<sup>6</sup> Där angavs att det är en näringsidkare som är registrerad till mervärdesskatt och som, potentiellt i bedräglig avsikt, förvärvar eller ger sken av att förvärva varor eller tjänster utan att betala mervärdesskatt och levererar dessa varor eller tillhandahåller dessa tjänster med mervärdesskatt inräknad i fakturapriset, men som inte betalar in mervärdesskatten till den berörda statliga myndigheten.

Typiskt för en missing trader, som också särskiljer denne från den typiska seriösa näringsidkaren, är exempelvis att denne;

- gör omfattande förvärv från andra EU-länder enligt VIES men lämnar 0-deklarationer alternativt deklarerar skattefri export motsvarande förvärven,
- redovisar skatt men inte betalar den,
- inte har något plus- eller bankgiro,
- har en boxadress och saknar verksamhetsadress,
- inte har några anställda,
- inte har någon eller mycket låg debiterad preliminär skatt,
- har en företrädare som är skuldsatt och har varit företrädare för flera bolag som är försatta i konkurs (målvakter),

<sup>6</sup> Kommissionens förordning 1925/2004 är upphävd genom artikel 13 Kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 79/2012 av den 31 januari 2012 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för vissa bestämmelser i rådets förordning (EU) nr 904/2010 angående administrativt samarbete och bedrägeribekämpning i fråga om mervärdesskatt (omarbetning).

- gör unionsinterna förvärv från kända conduit companies<sup>7</sup>.

#### 4.2.1 Mervärdesskattebedrägeri

I promemorian föreslås att Skatteverket ska få besluta att ett registreringsnummer till mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES om det är sannolikt att den registrerade använder eller kommer att använda registreringsnumret för mervärdesskattebedrägeri i Sverige eller ett annat EU-land (se avsnitt 5.2). Mervärdesskattebedrägeri kan avse handlingar för att slippa betala mervärdesskatt eller avse handlingar som ger avdragsrätt eller rätt till återbetalning på felaktiga grunder. Det är en medveten form av skatteundandragande. Begreppet omfattar bl.a. situationer där felaktiga utsagor lämnas eller där förfalskade dokument läggs fram. Mervärdesskattebedrägeri kan vara straffbart enligt skattebrottslagen (1971:69) eller annan straffrättslig bestämmelse men behöver inte i det här sammanhanget vara det. Det finns t.ex. inom den skatterättsliga kontexten inte det krav på subjektiv täckning som krävs för att fälla någon för skattebrott eller vårdslös skatteuppgift. Subjektiv täckning innebär att åklagaren måste bevisa den åtalades uppsåt att begå gärningen eller, i vissa fall, att denna har agerat grovt oaktsamt.

EU-domstolen har i ett flertal fall prövat frågan om missbruk och återopande av unionsrätten i bedrägligt syfte, bl.a. Inzo, C-110/94, EU:C:1996:67, Optigen m.fl., C-354/03, C-355/03 och C-484/03, EU:C:2006:16, Mahagében m.fl., C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, samt Kittel m.fl., C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446.

EU-domstolen har bl.a. i Kittel m.fl., C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446 prövat frågan om avdragsrätt för ingående skatt avseende en köpare som deltagit i ett karusellbedrägeri där säljaren inte redovisat någon utgående skatt. EU-domstolen har konstaterat att avdragsrätten går förlorad även om transaktionerna motsvarar de objektiva kriterierna för leverans och ekonomisk verksamhet om det med stöd av objektiva omständigheter är utrett att den skattskyldiga personen kände till eller borde känt till att denne genom sitt inköp deltog i ett mervärdesskattebedrägeri (så kallad ond tro). Det är alltså köparen som förlorar sin avdragsrätt. Att avdragsrätten går förlorad vid ond tro vid delaktighet i ett mervärdesskattebedrägeri, i de aktuella fallen rörde det sig om karusellhandel, bygger på att missbruk eller bedrägeri av unionsrätten inte skyddas av legalitetsprincipen. Att enskilda inte kan återropa rättigheter som vanligen tillförsäkras dem i unionsrätten vid missbruk eller bedrägeri faller tillbaka på en allmän rättsgrundssats som har sin bas i EU:s primärrätt.

I R., C-285/09, EU:C:2010:742 kom EU-domstolen till en likartad slutsats som ovan avseende rätten till undantag från skatteplikt för unionsinterna leveranser av varor. Om säljaren medvetet har deltagit i ett förfarande som innebär att förvärvaren i den andra medlemsstaten ska kunna undgå att betala mervärdesskatt kan skattemyndigheten neka säljaren undantag från skatteplikt. EU-domstolen konstaterade i punkt 53-54 att ”proportionalitetsprincipen utgör inte hinder för att en leverantör som medverkar till skatteundandragande är skyldig att i efterhand betala mervärdesskatt avseende den gemenskapsinterna leverans som denna utfört, såvitt leverantörens medverkan till skatteundandragandet är en avgörande faktor

<sup>7</sup> Med conduit company avses företag som agerar mellanled i en karusellhandel och används för att slussa varorna eller tjänsterna, direkt eller indirekt, mellan de inblandade aktörerna.

som ska beaktas vid bedömningen av huruvida en nationell åtgärd är proportionerlig. Principerna om skatteneutralitet, rättssäkerhet eller skyddet för berättigade förväntningar påverkar inte den slutsats som angets ovan i punkt 51. En skattskyldig person som uppsåtligen har medverkat till ett skatteundandragande och äventyrat det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion kan nämligen inte med framgång åberopa dessa principer.”

Det måste framgå av objektiva omständigheter att den beskattningsbara personen kände till eller borde känt till att transaktionen ingick i ett mervärdesskattebedrägeri för att avdragsrätten ska kunna vägras (Mahagében m.fl., C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373).

EU-domstolen tar inte ställning till huruvida agerandet är straffbart ur ett straffrättsligt perspektiv och gör därför inte heller någon subjektiv prövning av agerandet.

Av EU-domstolens avgöranden framgår att en skattskyldig person som uppsåtligen har medverkat till ett skatteundandragande och äventyrar det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion inte med framgång kan åberopa principerna om skatteneutralitet, rättssäkerhet eller skyddet för berättigade förväntningar. Motsvarande bör gälla även den som inte bara medverkar till, utan faktiskt möjliggör, ett mervärdesskattebedrägeri. En missing trader borde således inte med framgång kunna åberopa rättigheter som vanligen tillförsäkras dem i unionsrätten t.ex. att kunna åberopa en rätt att få mervärdesskatteregistreringsnumret visat som giltigt i VIES, för att kunna genomföra ett mervärdesskattebedrägeri.

#### **4.2.2 Vad är MTIC-bedrägeri?**

Med Missing Trader Intra Community VAT fraud (MTIC-bedrägeri) avses mervärdesskattebedrägerier vid unionsintern handel. En förutsättning för MTIC-bedrägeri är att minst en av aktörerna är en missing trader. Begreppet MTIC-bedrägeri omfattar såväl rena förvärvsbedrägerier som så kallad karusellhandel. MTIC-bedrägeri är både nationellt och internationellt mycket omfattande och bedöms av Europeiska rådet och Europol som samhällsfarligt (jfr Avsnitt 2).

MTIC-bedrägeri bygger på principen om undantag från skatteplikt vid unionsinterna leveranser av varor och tjänster mellan mervärdesskatteregistrerade parter. Vid unionsinterna förvärv, dvs. när en beskattningsbar person köper en vara från en beskattningsbar person i ett annat EU-land och varan transporteras till köparens land, ska köparen redovisa och betala skatt till staten för sitt förvärv. Det innebär att säljaren fakturerar utan mervärdesskatt och anger ”omvänd betalningsskyldighet” på fakturan. Köparen ska i stället redovisa utgående mervärdesskatt i sin deklaration men får också redovisa motsvarande belopp som ingående mervärdesskatt, detta under förutsättning att denne har full avdragsrätt. Detta är en förutsättning för såväl rena förvärvsbedrägerier som karusellhandel.

Förvärvsbedrägerier kan kortfattat beskrivas enligt följande. En missing trader gör ett unionsinternt förvärv från ett annat EU-land. Varorna omsätts därefter i köparens land inklusive mervärdesskatt som inte redovisas eller betalas in till staten. Eftersom missing tradern inte har för avsikt att redovisa och betala mervärdesskatten, varken för det unionsinterna förvärvet eller vidareförsäljningen, kan varorna säljas för ett pris som ligger lägre än inköpspriset och ändå generera en vinst likvidmässigt.

Karusellhandel förutsätter minst tre parter i två olika medlemsstater, varav minst en av parterna är en missing trader. Missing tradern gör ett unionsinternt

förvärv utan avsikt att redovisa och betala mervärdesskatt. Missing tradern säljer sedan varorna vidare till ett annat bolag inklusive mervärdesskatt. Köparen gör avdrag för ingående mervärdesskatt, den skatt som missing tradern inte kommer att redovisa och betala. Köparen säljer sedan vidare varan till bolaget i det andra landet som sålde samma vara till missing tradern från första början. Bolaget i det andra landet kan sedan sälja samma vara till missing tradern igen och proceduren kan göras om och om igen. Varan kan snurra runt varv efter varv som i en karusell, därav namnet karusellhandel.

Det finns flera olika typer av missing traders (se även ovan). Den vanligaste formen är en missing trader som varken redovisar unionsinterna förvärv eller inhemsk försäljning. Antingen lämnar de inte någon skattedeclaration över huvud taget eller så lämnar de en så kallad 0-declaration. En annan variant är att missing tradern faktiskt redovisar transaktionerna på föreskrivet sätt men inte betalar. Denna variant kallas även defaulting trader. I andra fall döljs den inhemska försäljningen genom att missing tradern redovisar fiktiv mervärdesskattfri försäljning, t.ex. unionsinterna leveranser eller liknande, vilket medför att det inte blir någon mervärdesskatt att betala enligt lämnade skattedeclarationer. På senare tid har det blivit allt mer vanligt med användning av så kallade remote traders, en missing trader som finns i ett annat medlemsland än det land där den inhemska försäljningen faktiskt sker. Syftet med en remote trader är att uppgifterna i den periodiska sammanställningen som säljaren redovisar ska gå till ett annat land än det land där det faktiska skatteundrandragandet sker. Genom att lägga in ytterligare ett företag, en så kallad buffer, i transaktionskedjan försvåras myndigheternas arbete ytterligare. Det kan röra sig om företag som är medvetna om sin roll som buffer men det kan också vara företag som är helt ovetande om att de används som buffer.

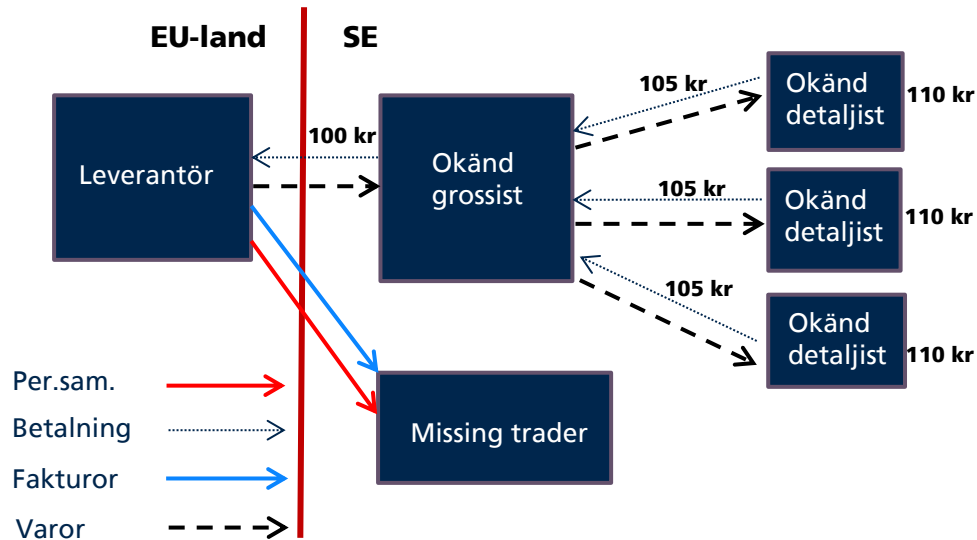
Många gånger företräds missing traders av så kallade målvaktars. Målvakten är generellt en person som vill tjäna pengar men som av olika skäl har svårt att göra det på den reguljära arbetsmarknaden. Det kan t.ex. röra sig om socialt utslagna personer eller personer i liknande ställning. Det kan också röra sig om anhängiga eller bekanta som ställer upp som målvakt av delvis andra orsaker. Målvaktarnas medverkan i skattebedrägeriet kan bestå av alltifrån att de på uppdrag av de som ligger bakom bedrägeriet utför nödvändiga arbetsuppgifter och företräder bolaget utåt till att de endast skriver under nödvändiga registerhandlingar.

Syftet med att använda en målvakt är att skydda den som ligger bakom skattebedrägeriet. Dennes namn finns då inte med i några register eller officiella handlingar och det gör det svårare för skattemyndigheten att identifiera den som ligger bakom. Det är missing traders registreringsnummer till mervärdesskatt som anges i leverantörens periodiska sammanställning och fakturor som denne ställer ut vid den unionsinterna försäljningen. Vid upptäckt från myndigheterna så är tanken att missing tradern och målvakten ska ta konsekvenserna medan den som faktiskt ligger bakom skattebedrägeriet kan behålla vinsten och fortsätta verksamheten via en ny missing trader.

Gemensamt för de flesta fall av MTIC-bedrägeri är att de ofta är välorganiserade och förorsakar mervärdesskattförluster till betydande belopp. Under åren 2014 och 2015 identifierade Skatteverket unionsinterna förvärv av motorfordon via missing traders registrerade i Sverige till totalt 177 504 101 kr. Under samma år identifierade Skatteverket unionsinterna förvärv av elektronik, huvudsakligen mobiltelefoner, via missing traders registrerade i Sverige till totalt 427 102 335 kr.

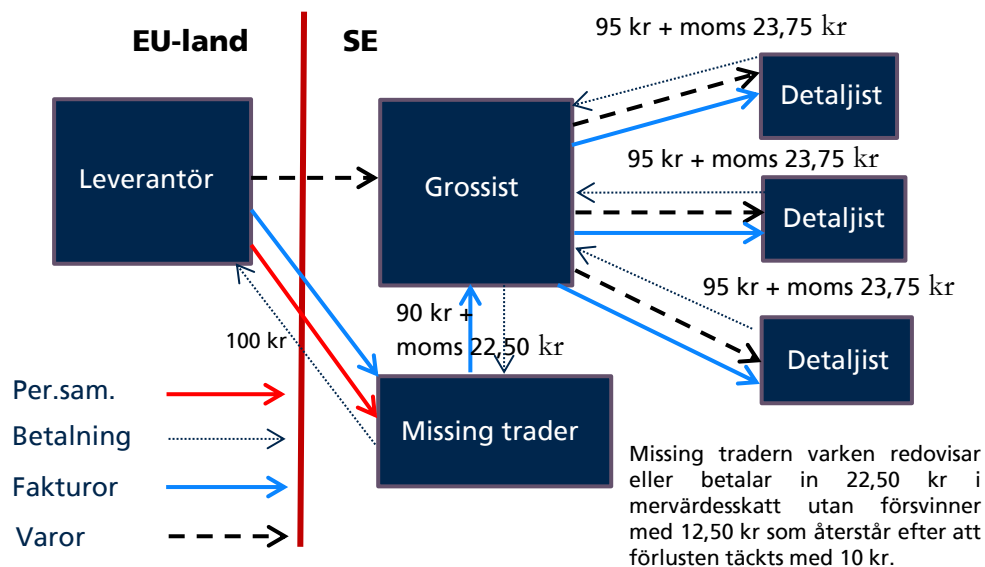
Det är i sammanhanget viktigt att påpeka att dessa siffror bara omfattar elektronik i skattehärvor med kända aktörer, huvudsakligen s.k. conduit companies. Med conduit company avses företag som agerar mellanled i en karusellhandel och används för att slussa varorna eller tjänsterna, direkt eller indirekt, mellan de inblandade aktörerna. Till detta kommer övrigt fusk med andra varor och tjänster som inte ingår i den granskningen som här redovisade siffror bygger på. Även när det gäller införsel av motorfordon så omfattar det bara identifierade belopp, vilket innebär att det verkliga beloppet kan vara betydligt högre.

#### Förvärvsbedrägeri för den svarta marknaden



Vid förvärvsbedrägerier för den svarta marknaden används missing tradern för att komma över ”mervärdesskattefria” varor som sedan säljs på den svarta marknaden till t.ex. butiker, restauranger eller andra detaljister. Dagligvaror är vanligt förekommande i den här typen av förvärvsbedrägerier men även begagnade bilar förekommer i viss mån. Genom att missing tradern anges på fakturor och i periodiska sammanställningar men leveransen erhålls och betalas av en annan aktör får denna andra aktör tillgång till varor ”mervärdesskattefritt” och kan sedan sälja dessa vidare svart till andra aktörer. Vid förvärvsbedrägerier för den svarta marknaden är statens förlust dels att vidareförsäljningen sker utan att mervärdesskatt redovisas och betalas, dels att varorna kommer ut på en svart marknad med de skatteförluster och konkurrensproblem som det för med sig. Det är missing tradern som står risken för upptäckt eftersom det, utifrån periodiska sammanställningar och fakturor, framstår som att det är missing tradern som har varit den faktiska handelsparten. I exemplet ovan köps varor in skattefritt för 100 kr från ett annat EU-land och säljs sedan på den svarta marknaden utan att mervärdesskatt debiteras och redovisas i något försäljningsled. Förlusten, avseende mervärdesskatt, för staten som uppkommer vid försäljningen till konsumenten uppgår till 22 kr ( $110 \text{ kr} \cdot 20\%$ ). Utöver mervärdesskatteförlusten kan det också innebära att andra skatter och avgifter inte redovisas och betalas.

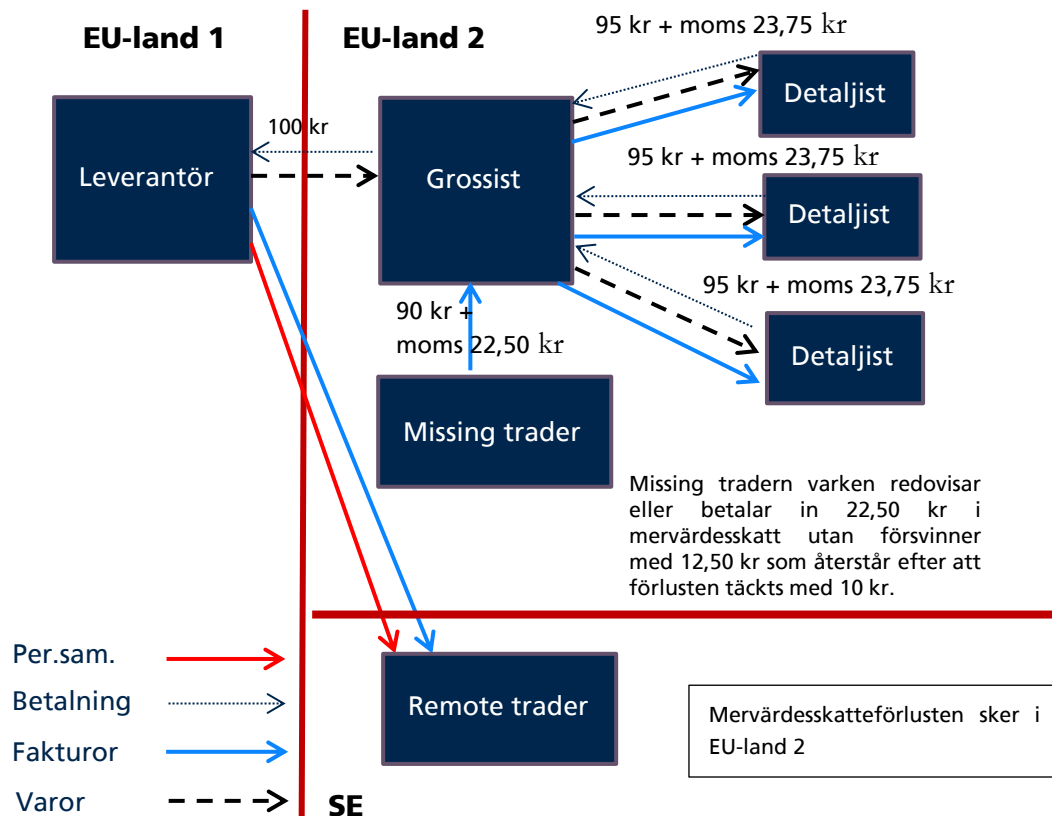
## Förvärvsbedrägeri för den vita marknaden



Vid förvärvsbedrägerier för den vita marknaden används missing tradern dels för att komma över ”mervärdesskattefria” varor, dels för att vidarefakturera varorna till köpare som redovisar inköp och försäljning som vanligt. Vid den här formen av förvärvsbedrägerier uppkommer förlusten för staten genom att missing tradern inte redovisar och betalar in mervärdesskatten som köparen sedan yrkar avdrag för. Det ger missing tradern möjlighet att sälja varorna för ett pris som ligger under inköpspriset men ändå göra en vinst eftersom de fakturerar detaljisten inklusive mervärdesskatt. Grossisten gör avdrag för ingående mervärdesskatt trots att missing tradern inte betalar in den utgående mervärdesskatten till staten. Avdragsrätten kan dock förloras om grossisten kände till, eller borde känt till, att de var delaktiga i ett skattebedrägeri (jfr HFD 2013 ref. 12 och Kittel m.fl., C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446). Upplägget ger också missing tradern en konkurrensfördel som andra, seriösa, företag som säljer liknande varor inte har. Det gäller även för de företag som redovisar och betalar skatt men som köper varor av missing traders för att kunna erbjuda bättre priser i sin tur.

Genom att föra in ytterligare företag, buffers, i transaktionskedjan efter missing tradern försvåras skatteutredningar. Ett annat skäl till att föra in en buffer i transaktionskedjan är att kunden skulle kunna förlora sin avdragsrätt om denna handlade direkt med missing tradern och kunden kände till eller borde känt till att de var delaktiga i ett skattebedrägeri (jfr. Kittel m.fl., C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446). Genom att föra in en buffer i transaktionskedjan försvåras alltså möjligheten att vägra kunden avdragsrätt p.g.a. ond tro. Vid handel med begagnade motorfordon förekommer även att privatpersoner med falska handlingar läggs in som en form av buffers. Vanligt förekommande varor vid den här sortens förvärvsbedrägerier är elektronik och just motorfordon. Missing tradern i exemplet fakturerar mervärdesskatt med 22,50 kr som grossisten gör avdrag för som ingående mervärdesskatt. Förlusten för staten uppkommer genom att missing tradern inte betalar in mervärdesskatten som grossisten sedan får avdrag för.

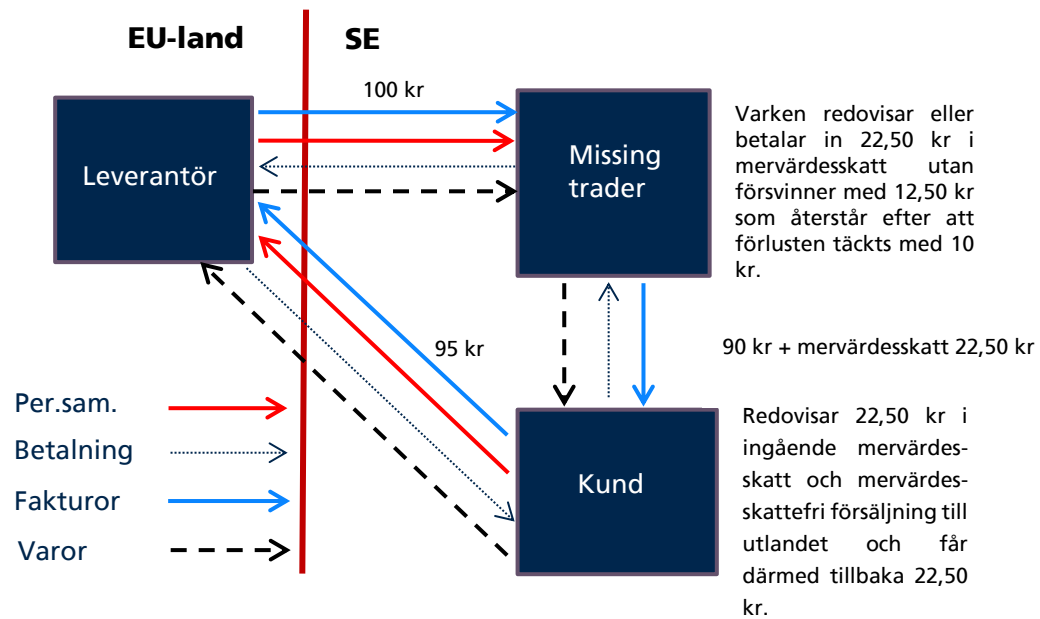
## Förvärvsbedrägeri i en annan medlemsstat med en remote trader



Vid förvärvsbedrägerier i en annan medlemsstat används en missing trader i en annan medlemsstat för att rikta misstankarna om skattebedrägeri mot ett annat medlemsland än där de sker. Dessutom används en missing trader som i de här fallen bara agerar som fakturautställare i det land där MTIC-bedrägeriet äger rum, detta för att det köpande bolaget ska få underlag för avdrag för ingående mervärdesskatt (grossisen i exemplet ovan). Tillvägagångssättet är i stort detsamma som vid andra förvärvsbedrägerier. Missing tradern i den andra medlemsstat kallas vid den här typen av förvärvsbedrägerier för remote trader. Syftet med att ha en remote trader är att det är dennes registreringsnummer till mervärdesskatt som kommer att anges på leveratörens faktura och periodiska sammanställning. Informationen från leverantörens land kommer att gå till det land där remote tradern finns och inte till det land där skatteundandragandet faktiskt sker. Detta görs för att försvåra upptäckt och utredning av skattebedrägeriet. Uppgifter i periodiska sammanställningar kommer alltså att rapporteras till ett annat medlemsland än det medlemsland som varorna faktiskt levereras till och där omsättningen sedan sker. Förlusten uppstår i exemplet ovan i EU-land 2. I likhet med föregående exempel uppkommer förlusten genom att den fakturautställande missing tradern i EU-land 2 fakturerar inklusive mervärdesskatt utan att betala in beloppet till staten samtidigt som köparen gör avdrag för ingående mervärdesskatt med samma belopp.

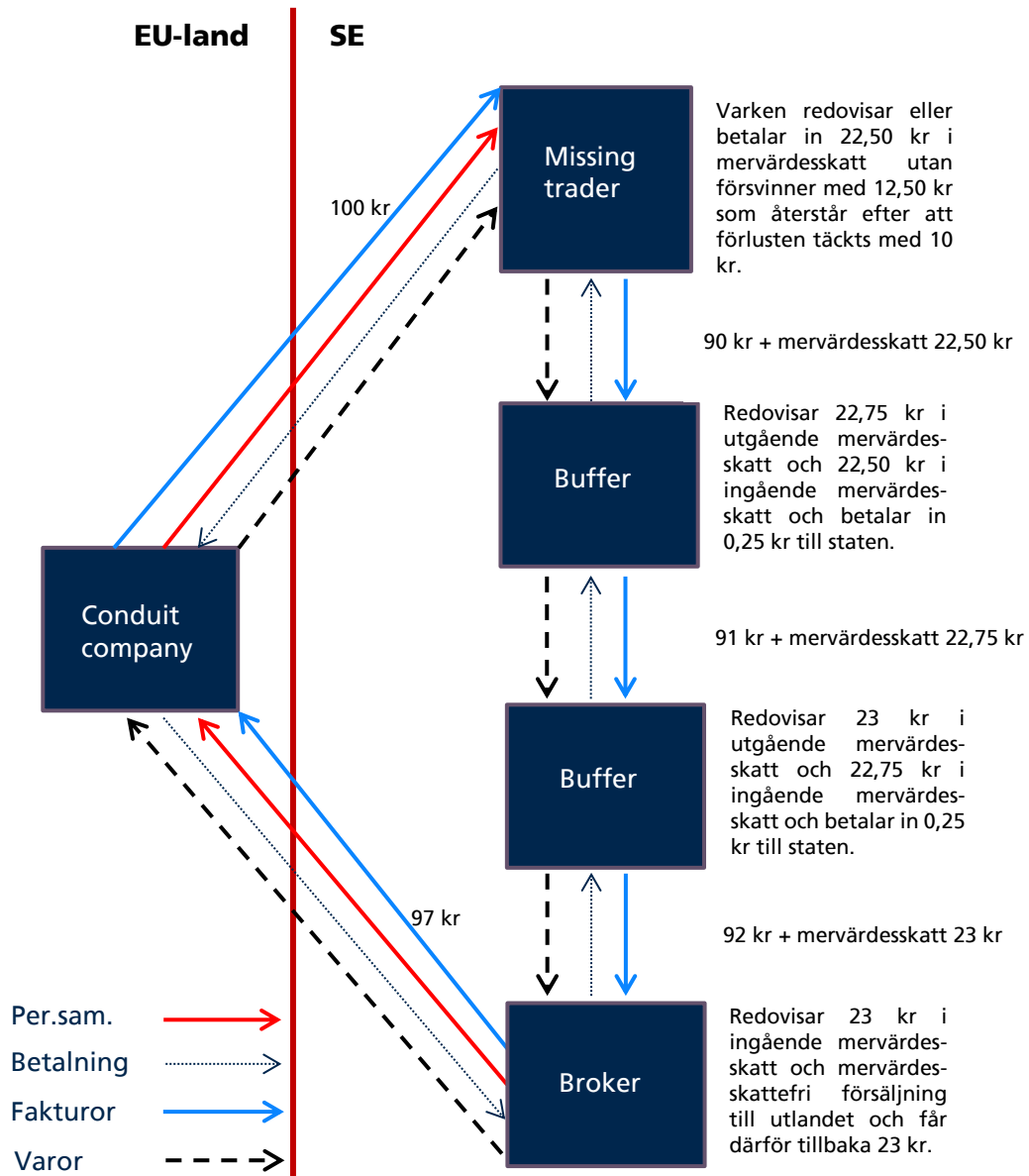


*Karusellhandel – den enklaste versionen*



Vid karusellhandel används missing tradern i princip på samma sätt som i exemplet gällande förvärvsbedrägeri för den vita marknaden. Skillnaden vid karusellhandel är att det inte behöver vara fråga om handel med varor för konsumtion. I exemplet ovan gör leverantören i det andra EU-landet en varuleverans undantagen från skatteplikt till en missing trader i Sverige för 100 kr. Missing tradern säljer varorna vidare till en kund i Sverige för 90 kr och lägger på mervärdesskatt med 22,50 kr. Eftersom missing tradern inte har för avsikt att redovisa och betala mervärdesskatten som faktureras kunden kan priset sänkas till 10 kr under inköpspriset men ändå ge en vinst på 12,50 kr. Kunden i Sverige får i sin tur tillbaka mervärdesskatten genom avdrag i skattedeklarationen. Kunden säljer sedan varan utan mervärdesskatt till leverantören i det andra EU-landet för 95 kr. Detta innebär att samtliga inblandade parter gör en vinst på handeln. Staten förlorar mervärdesskatten på 22,50 kr. Varorna kan cirkulera runt och runt som i en karusell och alstra vinst åt de inblandade parterna för varje ny runda och lika stor förlust för staten. Genom att lägga in fler företag och missing traders kan en karusellhandel generera återbetalning av mervärdesskatt i flera medlemsstater. Vid karusellhandel är det vanligt att det handlar om handel med elektronik och vissa metaller.

Karusellhandel – version med många inblandade aktörer



Genom att lägga in flera aktörer i en karusellhandel försvåras utredningsmöjligheterna för skattemyndigheterna. En eller flera buffers kan läggas in i transaktionskedjan efter missing tradern. Det framstår som vanliga transaktioner mellan företag på den inhemska marknaden. Buffern läggs in i transaktionskedjan dels för att försvåra skattemyndigheternas utredningsmöjligheter, dels för att skydda den sista länken i transaktionskedjan, den s.k. brokern. Brokern är den sista länken i transaktionskedjan och har ofta en högre vinstmarginal än övriga företag i transaktionskedjan. Brokern är etablerad i samma land som missing tradern och köper varorna eller tjänsterna som ingår i karusellhandeln av den sista buffern för att sälja dem vidare till företaget i det andra EU-landet (conduit company). Brokern slutför skattebedrägeriet genom att erhålla återbetalning av mervärdesskatt som inte har betalats in av missing tradern tidigare i transaktionskedjan. En broker kan även ha en legitim verksamhet vid sidan av uppdraget som broker. Ett så kallat conduit company används för att slussa varorna

eller tjänsterna direkt eller indirekt, det kan förekomma flera conduit companies i ett eller flera medlemsländer, till den medlemsstat där skattebedrägeriet genomförs. I exemplet ovan uppstår förlusten för staten på samma sätt som i exemplet med den enkla karusellhandeln. Skillnaden är att då det är många fler inblandade parter kommer det att bli svårare för skattemyndigheterna att upptäcka och utreda skattebedrägeriet.

## 5 Överväganden och förslag

### 5.1 Förutsättningar för registrering och avregistrering till mervärdesskatt

**Bedömning:** Bestämmelserna om när Skatteverket ska registrera någon till mervärdesskatt, och när någon som är registrerad till mervärdesskatt ska avregistreras, bör inte ändras.

#### Skälen för bedömningen

##### *Inledning*

Vid gränsöverskridande handel mellan EU-länder förekommer allvarliga former av mervärdesskattebedrägerier. Bedrägerierna bygger i många fall på att någon av parterna i en transaktionskedja är en missing trader som är registrerad till mervärdesskatt, se avsnitt 4.2. Frågan är om det bör införas en möjlighet att inte registrera någon till mervärdesskatt vid misstänkt mervärdesskattebedrägeri samt en möjlighet att avregistrera någon som är registrerad till mervärdesskatt vid sådana omständigheter.

##### *Förutsättningar för registrering till mervärdesskatt*

I 7 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, anges när Skatteverket ska registrera någon till mervärdesskatt. Någon möjlighet att underlåta registrering vid misstanke om att registreringsnumret kommer att användas som ett verktyg för skattebedrägeri finns inte. Av 2 kap. 2 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF, följer att den som registreras till mervärdesskatt ska tilldelas ett individuellt registreringsnummer. Bestämmelserna om registrering och tilldelning av registreringsnummer är en implementering av artikel 214 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, förkortat mervärdesskattedirektivet. Enligt denna artikel ska medlemsstaterna vidta nödvändiga åtgärder för att med hjälp av ett individuellt registreringsnummer identifiera ett antal olika i artikeln uppräknade personer. Registreringen är en formell åtgärd som främst syftar till att möjliggöra administrationen av deklarationer, betalningar och kontroll av skatten. Beslutet att registrera en skattskyldig till mervärdesskatt är i huvudsak utan betydelse för skattskyldighet och avdragsrätt enligt ML (jfr. Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168 och RÅ 2002 not. 26). Ett registreringsnummer till mervärdesskatt ger en upplysning om den beskattningsbara personens status i mervärdesskattehänseende och underlättar skattekontrollen vid transaktioner inom gemenskapen (Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 60). Registreringsnumret spelar en viktig roll inom det system som tillämpas vid unionsintern handel. Registreringsnumret är också viktigt ur bevishänseende. Exempelvis krävs att säljarens eller köparens registreringsnummer till mervärdesskatt anges på fakturor, deklarationer och periodiska sammanställningar (se bl.a. Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, punkt 20).

##### *Förutsättningar för avregistrering från mervärdesskatt*

I 7 kap. 6 § SFL anges att Skatteverket får avregistrera den som inte längre ska vara registrerad. Av samma paragraf framgår också att Skatteverket ska besluta om avregistrering, om den som inte längre ska vara registrerad begär det.

Registreringens betydelse för deklarationsskyldighet och för möjligheten att tillämpa omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt vid transaktioner med utländska företag angavs som skäl till att reglerna om avregistrering infördes i SFL (prop. 2010/11:165 s. 321 f.). Det var ur konstitutionell synvinkel motiverat att i lag inte bara ange förutsättningar för registrering utan även när avregistrering ska ske. Den enskilde ska med andra ord kunna begära att bli avregistrerad.

Det finns inte några bestämmelser om avregistrering av ett registreringsnummer för mervärdesskatt i mervärdesskattedirektivet. Storbritannien har gjort bedömningen att de med stöd av EU-rätten kan avregistrera en beskattningsbar person från mervärdesskatt. Bedömningen bygger på att EU-domstolen i målet *Ablessio* (C-527/11, EU:C:2013:168) kom fram till att en medlemsstat kan vägra en beskattningsbar person tilldelning av ett registreringsnummer för mervärdesskatt. Detta om det med stöd av objektiva omständigheter kan styrkas att det föreligger allvarliga indikationer för att registreringsnumret kommer att användas för skattebedrägeri. De gör bedömningen att en beskattningsbar person kan avregistreras från mervärdesskatt om förutsättningar för att vägra en tilldelning av ett registreringsnummer föreligger tillsammans med stöd av det missbruksresonemang som förs i *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* (C-131/13, EU:C:2014:2455) och *Kittel* (C-439/04, EU:C:2006:446).

Skatteverkets uppfattning är att det är tveksamt om principen om förfarandemissbruk kan användas för att avregistrera en beskattningsbar person som använder sitt registreringsnummer för mervärdesskattebedrägeri när det saknas stöd i svensk rätt (jfr. Avsnitt 6.1.1). Även om det skulle visa sig vara möjligt att avregistrera en beskattningsbar person direkt utifrån EU-domstolens praxis och EU-rättsliga principer så är det tveksamt ur ett rättssäkerhetsperspektiv.

*Vad talar för respektive mot ändrade bestämmelser om registrering och avregistrering till mervärdesskatt?*

I dag föreligger alltså en skyldighet för Skatteverket att registrera den som uppfyller de objektiva kriterier som anges i 7 kap. 1 § SFL. Förutsättningarna för registrering har också betydelse för möjligheten att avregistrera någon från registrering till mervärdesskatt. En fråga om avregistrering ska prövas mot förutsättningarna för registrering (jfr. skrivningen "Skatteverket får avregistrera den som inte längre ska vara registrerad" i 7 kap. 6 § SFL, se även RÅ 1997 ref. 16).

Det finns utrymme inom unionsrätten för medlemsstaterna att vidta åtgärder för att motverka att registreringsnummer till mervärdesskatt missbrukas, bl.a. med stöd av vad som framgår av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet. Det framgår även direkt av Europeiska unionens primärrätt, artikel 325 fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (konsoliderad version), att medlemsstaterna ska bekämpa bedrägeri och all annan olaglig verksamhet som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen. Medlemsstaterna ska vidta samma åtgärder för att bekämpa bedrägeri som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen som de vidtar för att bekämpa bedrägeri mot sina egna ekonomiska intressen. Det framgår också av EU-domstolens fasta praxis att medlemsstaterna har ett berättigat intresse av att vidta åtgärder för att skydda sina ekonomiska angelägenheter samt att bekämpning av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är ett mål som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet (*Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, punkt 28). Artikel 214 mervärdesskattedirektivet anger inte vilka förutsättningar som gäller för tilldelning av registreringsnummer. Medlemsstaterna har ett visst utrymme för skönsmässig bedömning gällande vilka åtgärder som ska vidtas för att identifiera

beskattningsbara personer. Det är tillåtet för en medlemsstat att neka en beskattningsbar person ett individuellt registreringsnummer, men det får inte göras utan att det finns berättigade skäl (Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, punkt 22 och 23). Medlemsstaternas berättigade intresse av att vidta åtgärder för att skydda sina ekonomiska angelägenheter etc. får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå en riktig uppbörd av skatten och för att förebygga skattebedrägeri, det får inte heller systematiskt äventyra rätten till avdrag för mervärdesskatt och principen om mervärdesskattens neutralitet. För att anses som proportionerligt i relation till syftet att förebygga skattebedrägeri, ska ett beslut att inte tilldela en beskattningsbar person ett registreringsnummer grunda sig på allvarliga indikationer som ger objektivet stöd för bedömningen att registreringsnumret för mervärdesskatt som den beskattningsbara personen tilldelats sannolikt kommer att användas för skattebedrägeri. Ett sådant beslut ska grunda sig på en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i fallet och på den samlade bevisningen som framkommit vid en kontroll av de upplysningar som lämnats av det berörda bolaget (Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, punkt 34).

Det finns flera skäl som talar för att införa en möjlighet att neka någon registrering till mervärdesskatt vid misstanke om att registreringsnumret ska användas vid skattebedrägeri samt en möjlighet att avregistrera någon som är registrerad till mervärdesskatt vid misstänkt eller konstaterat skattebedrägeri. Det finns också tungt vägande skäl mot en sådan ändring. För att införa en sådan möjlighet till nekad registrering eller möjlighet till avregistrering talar främst att skattebedrägerier inom mervärdesskattesystemet förorsakar stora ekonomiska förluster för staten. Det har också kopplats samman med finansiering av grov ekonomisk brottslighet och terrorism. En sådan möjlighet skulle också kunna vara bra för andra beskattningsbara personer så att de inte får sin avdragsrätt ifrågasatt efter att ha handlat med t.ex. en missing trader. Vidare skulle det vara bra ur en konkurrensaspekt. Mot att införa en sådan möjlighet talar bl.a. att registreringen till mervärdesskatt är en formell åtgärd som främst syftar till att underlätta administrationen av skatten och kontrollen av att skattskyldigheten fullgörs. Registreringen till mervärdesskatt är också i huvudsak utan betydelsen för uppkomsten av skattskyldighet och avdragsrätt eftersom det följer direkt av ML (jfr. RÅ 2002 not. 26). Rätten till avdrag för mervärdesskatt utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och därmed en grundläggande princip som är inneboende i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, och den får därför i princip inte inskränkas (X och fiscale eenheid Facet-Facet Trading i förenade målen, C-536/08, EU:C:2010:217, och C-539/08, EU:C:2009:65, punkt 28). Det innebär att en begränsning för när någon ska vara registrerad till mervärdesskatt skulle kräva andra möjligheter för att säkerställa avdragsrätten. Detta skulle bli extra viktigt för det fall en registrerad har en legitim verksamhet vid sidan om en verksamhet som är delaktig i ett skattebedrägeri. I avsnitt 5.2 föreslås att det utrymme som finns för att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES ska utvidgas till att omfatta mervärdesskatteregistrerade personer som är involverade i skattebedrägerier. Det förslaget borde försvåra missing trader-bolagens möjlighet till att genomföra skattebedrägerier vid unionsintern handel på ett sådant sätt att behovet av att föreslå den mer långtgående åtgärden att inte registrera eller att avregistrera dessa bolag från mervärdesskatt borde vara förhållandevis litet. Om förslaget genomförs och det efter några år visar sig att förslaget inte har fått avsedd effekt kan frågan om utvidgad möjlighet att inte registrera till eller att avregistrera från mervärdesskatt utredas på nytt.

Sammantaget väger skälen för att inte föreslå några förändringar avseende bestämmelserna om registrering till, och avregistrering från, mervärdesskatt tyngre än skälen för att föreslå en förändring.

## 5.2 När ett registreringsnummer till mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES

**Förslag:** Skatteverket får besluta att ett registreringsnummer till mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES om det är sannolikt att registreringsnumret används, eller kommer att användas, för mervärdesskattebedrägeri i Sverige eller annat EU-land.

### Skälen för förslaget

#### *VAT Information Exchange System (VIES)*

Av artikel 17 rådets förordning 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (omarbetning), förkortad rådets förordning 904/2010, framgår att varje medlemsstat i ett elektroniskt system (VIES) bl.a. ska lagra information om uppgifter om identitet, rättslig form och adress avseende personer som tilldelats ett registreringsnummer för mervärdesskatt. Medlemsstaterna ska enligt artikel 19 rådets förordning 904/2010 säkerställa att den information de förfogar över i VIES är aktuell, komplett och korrekt.

I artikel 23 rådets förordning 904/2010 finns det bestämmelser om att ett registreringsnummer till mervärdesskatt i vissa fall ska visas som ogiltigt i VIES. Det är en minimibestämmelse som anger att registreringsnummer till mervärdesskatt ska visas som ogiltiga åtminstone vid de i artikeln angivna förutsättningarna, bl.a. om den registrerade personen förklarar att dennes ekonomiska verksamhet har upphört. Det gäller även ”om den behöriga skatteförvaltningen anser att de har upphört med sådan verksamhet. Skatteförvaltningen får i synnerhet utgå från att en person har upphört med sin ekonomiska verksamhet om personen, trots sin skyldighet att göra det, inte har lämnat in några mervärdesskattedeclarationer och periodiska sammanställningar för ett år efter det att tidsfristen för inlämnande av den första uteblivna deklARATIONEN eller sammanställningen har löpt ut.” Vidare anges att om den registrerade personen har lämnat falska uppgifter för att bli registrerad till mervärdesskatt och skatteförvaltningen skulle ha vägrat registrering till mervärdesskatt eller dragit tillbaka registreringen om den haft kännedom om detta också är ett fall där registreringsnumret ska visas som ogiltigt.

#### *Viktigt med tillförlitliga uppgifter i VIES*

Det är viktigt att skatteförvaltningar och beskattningsbar person kan förlita sig på att uppgifter om beskattningsbar persons mervärdesskattstatus i VIES är korrekta. Som anges ovan ska medlemsstaterna enligt artikel 19 rådets förordning 904/2010 säkerställa att den information som de förfogar över i VIES är aktuell, komplett och korrekt. Av artikel 23 rådets förordning 904/2010 framgår att medlemsländerna också ska visa registreringsnummer som ogiltiga i VIES åtminstone under de förutsättningar som anges i artikeln. Att det står ”åtminstone” innebär att det finns utrymme för att i nationell lagstiftning införa ytterligare

grunder för att visa registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltiga. Dessa gemensamma miniminormer för när ett registreringsnummer ska visas som ogiltigt i VIES är ägnade att öka tillförlitligheten för dessa uppgifter så att företag och skatteförvaltningar kan förlita sig på den informationen som finns i VIES.<sup>9</sup>

#### *När får ett registreringsnummer till mervärdesskatt visas som ogiltigt i VIES?*

Ett registreringsnummer till mervärdesskatt kan med dagens regler visas som ogiltigt i VIES endast om företaget inte ska vara registrerat till mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § första stycket 3–8 SFL. För att avregistrera ett företag från mervärdesskatt mot dess vilja krävs normalt att Skatteverket kan visa att företaget inte bedriver ekonomisk verksamhet och därmed inte är en beskattningsbar person. Dagens starkt begränsade möjligheter att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES tillsammans med de begränsade möjligheterna till att avregistrera en missing trader från mervärdesskatt är ett problem. I princip krävs det att missing tradern påförs den undanhållna skatten genom ett omprövningsbeslut och att Skatteverket ansöker om att företaget ska försättas i konkurs om skatterna inte betalas. Vid konkursbeslut ska Skatteverket avregistrera konkursgäldenären från mervärdesskatt och därmed också visa registreringsnumret som ogiltigt i VIES. Det kan ta mycket lång tid från det att missbruket av registreringsnumret upptäcks till dess att ett konkursbeslut meddelas. Missing tradern kan under denna tid fortsätta sin verksamhet, det kan till och med vara så att denne utökar sin verksamhet eftersom risken för upptäckt inte längre är en anledning till försiktighet. Om det är fråga om en remote trader i Sverige finns inte någon skatt att påföra, skatteundandragandet sker i en annan stat. Om remote tradern även har en annan verksamhet här i landet är det i princip omöjligt för Skatteverket att agera så att ett sådant registreringsnummer visas som ogiltigt. Om det inte finns någon annan verksamhet än att vara remote trader borde denna kunna avregistreras eftersom förutsättningarna för registrering (skattepliktig verksamhet) inte föreligger men det kan vara förenat med bevissvårigheter.

#### *Nya förutsättningar för att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES*

Utrymmet för att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES är större än utrymmet för att inte registrera en sökande till mervärdesskatt eller att avregistrera någon från mervärdesskatt. Av rådets förordning 904/2010 framgår vad syftet är med uppgifter om registreringsnummer i VIES samt minimireglerna för när ett registreringsnummer ska visas som ogiltigt i VIES. Rådets förordning 904/2010 har till syfte att reglera det administrativa samarbetet och kampen mot mervärdesskattebedrägerier. Tanken med förordningen är att beskattningsbara personer och skattemyndigheter ska ha tillgång till korrekt och tillförlitlig information om beskattningsbara personers mervärdesskattstatus för att mervärdesskattesystemets goda funktion och ordning ska upprätthållas. Att införa en möjlighet att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES vid misstänkt skattebedrägeri får anses vara ett led i det arbete som åligger medlemsstaterna.

Det föreligger inget nödvändigt samband mellan att ett registreringsnummer till mervärdesskatt visas som ogiltigt i VIES och avregistrering från mervärdesskatt i det nationella registret, även om det är ett vanligt samband. Av artikel 23 i rådets förordning 904/2010 framgår det att berörda skattemyndigheter ska visa ett

<sup>9</sup> KOM(2008) 807 slutlig



registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt utifrån en presumtion att en registrerad person har upphört med sin ekonomiska verksamhet om inte denne har lämnat skattedeclarationer eller periodiska sammanställningar under ett år efter tidsfristen för inlämnandet av den först uteblivna deklARATIONEN eller sammanställningen har löpt ut. Ett registreringsnummer till mervärdesskatt ska alltså i det fallet visas som ogiltigt i VIES även om det inte är avregistrerat för mervärdesskatt i det nationella registret över mervärdesskatteregistrerade. Att det inte behöver föreligga något direkt samband beror delvis på att registreringen till mervärdesskatt bygger på bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som har till syfte att identifiera beskattningsbara personer medan rådets förordning om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri har till syfte att säkerställa mervärdesskattesystemets goda funktion och ordning. En av anledningarna till att artikel 23 infördes var att vissa länder fortsatte att visa registreringsnummer som giltiga i VIES trots att det inte längre fanns någon ekonomisk verksamhet. Det kunde t.ex. bero på att den interna lagstiftningen inte lämnade utrymme för avregistrering av ett tilldelat registreringsnummer även om den ekonomiska verksamheten hade upphört. Även mervärdesskattedirektivet saknar uttryckliga bestämmelser om vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att avregistrering ska ske. Eftersom en förordning har direkt effekt i medlemsstaterna är de skyldiga att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i vart fall i de fall som anges i artikel 23 oavsett om de är förhindrade av intern rätt att avregistrera någon från mervärdesskatt.

Mot bakgrund av att MTIC-bedrägerier årligen förorsakar stora förluster för samhället, både i form av förluster inom mervärdesskattesystemet och i form av illojal konkurrens, föreslås att ett registreringsnummer till mervärdesskatt, utöver vad som följer av artikel 23 rådets förordning 904/2010, får visas som ogiltigt i VIES när det kan göras sannolikt att registreringsnumret används, eller kommer att användas, för mervärdesskattebedrägeri i Sverige eller i ett annat EU-land. Att registreringsnumret används, eller kommer att användas, för mervärdesskattebedrägeri i Sverige eller i ett annat EU-land ska kunna göras sannolikt med stöd av objektiva omständigheter. I normalfallet handlar det om företag där information i VIES indikerar förvärv med stora belopp men där företaget i Sverige inte lämnar skattedeclaration eller lämnar 0-deklARATION, alternativt redovisar korrekt men inte betalar mervärdesskatten. Det kan också vara fråga om företag som redovisar förvärven men fiktivt redovisar någon form av skattefri omsättning för att undvika att skatt att betala uppkommer enligt redovisningen. Det skulle möjligen även kunna komma ifråga gällande s.k. conduit companies<sup>10</sup> i Sverige som används för att underlätta MTIC-bedrägerier i andra medlemsländer. Med mervärdesskattebedrägeri avses här en medveten handling som syftar till att slippa betala mervärdesskatt helt och hållet eller i vart fall mindre än vad som rätteligen skulle betalas. Det är en form av avsiktligt skatteundandragande som också ofta är straffbart enligt straffrättsliga bestämmelser. Begreppet omfattar situationer där avsiktligt felaktiga utsagor lämnas eller förfalskade dokument läggs fram. Statens förbättrade möjligheter till en riktig uppbörd av skatt och förebyggande av skattebedrägeri samt stärkt konkurrens på lika villkor uppväger det intrång och men som förslaget kan innebära för den enskilde. Det faktum att MTIC-bedrägeri är samhällsfarligt med

<sup>10</sup> Med conduit company avses företag som agerar mellanled i en karusellhandel och används för att slussa varorna eller tjänsterna, direkt eller indirekt, mellan de inblandade aktörerna.

kopplingar till grov organiserad brottslighet och terrorism<sup>11</sup> väger tungt vid denna bedömning.

Att kunna visa en missing traders registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES ger möjlighet att stoppa MTIC-bedrägerier i dess första led. Missing tradern är det led i kedjan som möjliggör såväl rena förvärvsbedrägerier som karusellhandel. Det kan jämföras med att EU-domstolen har konstaterat att en skattskyldig person som uppsåtligt har medverkat till ett skatteundandragande och äventyrar det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion inte med framgång kan åberopa principerna om skatteneutralitet, rättssäkerhet eller skyddet för berättigade förväntningar (se även avsnitt 4.2). Motsvarande bör gälla även den som inte bara medverkar till, utan faktiskt möjliggör, ett mervärdesskattebedrägeri. En missing trader borde således inte med framgång kunna åberopa rättigheter som vanligen tillförsäkras dem i unionsrätten, t.ex. att kunna åberopa en rätt att få sitt registreringsnummer till mervärdesskatt visat som giltigt i VIES för att kunna genomföra ett mervärdesskattebedrägeri. EU-domstolens praxis innebär bl.a. att om en kund till en missing trader känt till eller borde känt till att denne var delaktig i ett mervärdesskattebedrägeri (s.k. ond tro) kan Skatteverket vägra avdragsrätt för denne trots att förvärvet materiellt uppfyller de objektiva kriterierna för avdragsrätt. Att i efterhand försöka stoppa eller återvinna mervärdesskatteförluster genom att vägra avdragsrätt är mindre effektivt än att kunna förhindra att mervärdesskattebedrägeriet uppstår från första början. Därtill kan det vara svårt att bevisa att kunden var i ond tro, i synnerhet om det finns en eller flera buffers mellan missing tradern och kunden, samt att det av självklara skäl bara går att vägra avdragsrätt för de kunder som upptäcks.

Förslaget går längre än de minimiregler som finns i artikel 23 i rådets förordning 904/2010. Genom att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt får seriösa företag i andra medlemsstater en varningssignal så att de inte handlar med oseriösa företag och därigenom riskera att få undantaget från skatteplikt ifrågasatt i efterhand. Förslaget främjar alltså inte bara statens möjlighet att skydda skatteintäkter utan det skyddar även seriösa företag i andra medlemsstater från att handla med oseriösa aktörer.

#### *Vilken bevisnivå bör krävas?*

Med begreppet mervärdesskattebedrägeri avses i denna promemoria en medveten handling som syftar till att slippa betala mervärdesskatt helt och hållet eller vart fall mindre än vad som rätteligen ska betalas. Det är en form av avsiktligt skatteundandragande som också ofta är straffbart enligt straffrättsliga bestämmelser. Det är dock inte fråga om en straffrättslig definition, vilket har betydelse för vilken bevisnivå som bör krävas för att ett beslut om att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES ska få fattas.

Den av EU-domstolen etablerade missbruksprincipen för att vägra avdragsrätt för ingående skatt för den som kände till eller borde känt till att ett förvärv var ett led i ett mervärdesskattebedrägeri har varit uppe för prövning i svenska domstolar. Bland annat har vilken bevisnivå som krävs för att vägra avdragsrätt bedömts. Det kan konstateras att om Skatteverket gör sannolikt att en kund till en missing trader

<sup>11</sup> Se bl.a. Normark, M & Ranstorp, M, Understanding Terrorism Finance, Report 18/12-15, Swedish Defence University, SEDU designation 46/2015, s. 15 f. och Nordmark, M, Ranstorp, M, & Ahlin, F, Finansiella aktiviteter kopplade till personer från Sverige och Danmark som anslutet sig till terrorgrupper i Syrien och Irak mellan 2013 – 2016, Rapport på uppdrag av Finansinspektionen, 2017-02-01, Centrum för asymmetriska hot- och terrorismstudier Försvarshögskolan, s. 28 ff. och 38 ff.

kände till eller borde känt till att denne genom sitt inköp deltog i ett mervärdesskattebedrägeri (ond tro) går avdragsrätten för ingående skatt förlorad (HFD 2013 ref. 12, jfr. även Kammarrättens i Göteborg dom 2014-01-24 i mål nr 1849—1850-13 och Kammarrättens i Stockholm dom 2015-03-06 i mål nr 6132—6134-13). EU-domstolen har varit tydlig med att avdragsrätten går förlorad om den som köpte varan är i ond tro. Det är en rimligt att kräva samma bevisnivå för beslut om att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES. Den som i ett senare led kan förlora sin avdragsrätt för att denne kände till eller borde känt till delaktigheten i ett mervärdesskattebedrägeri ska inte bedömas hårdare än den som möjliggör och genomför mervärdesskattebedrägeriet.

Vidare har EU-domstolen i *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168 (se bl.a. punkt 34) konstaterat att det är möjligt för en medlemsstat att vägra tilldela en beskattningsbar person registrering till mervärdesskatt för att förebygga skattebedrägeri (målet avsåg ett företag som ansökte om registrering till mervärdesskatt). Detta under förutsättning att allvarliga indikationer ger objektivt stöd för bedömningen att registreringsnumret sannolikt kommer att användas för skattebedrägeri. EU-domstolen anförde också att beslutet måste grunda sig på en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i fallet och på den samlade bevisning som framkommit vid kontroll av de upplysningar som lämnats av det berörda företaget. Den mer långtgående åtgärden att inte registrera någon till mervärdesskatt kan alltså vidtas om det är sannolikt att registreringsnumret kommer att användas för skattebedrägeri.

#### *Mot vilka kriterier ska prövningen göras?*

För att ett beslut om att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES ska kunna fattas ska det med stöd av objektiva omständigheter kunna göras *sannolikt att den som är registrerad använder eller kommer att använda registreringsnumret för mervärdesskattebedrägeri i Sverige eller i ett annat EU-land*. En samlad bedömning av objektiva omständigheter i det enskilda fallet ska ge stöd för att den registrerade använder eller kommer att använda registreringsnumret för mervärdesskattebedrägeri.

Att en beskattningsbar person som enligt uppgifter som rapporterats till VIES från andra medlemsstater gör omfattande unionsinterna förvärv men inte lämnar några skattedeklarationer eller lämnar s.k. 0-deklarationer är sådana objektiva omständigheter som kan ligga till grund för bedömningen. För att det ska vara sannolikt krävs dock att fler objektivt konstaterbara omständigheter kan beläggas i det enskilda fallet. Om det t.ex. kan beläggas att den registrerade, utöver vad som angetts ovan, i andra sammanhang inte har svarat på förfrågningar eller förelägganden från Skatteverket, har en företrädare som utifrån registerslagningar bedöms vara en målvakt samt saknar anställda är det omständigheter som kan tas i beaktande.

Vid bedömningen bör det även kunna tas hänsyn till omständigheter som är knutna till företrädaren för den beskattningsbara personen. Om företrädaren för den beskattningsbara personen t.ex. tidigare har varit involverad i mervärdesskattebedrägerier, andra former av betalningsundandraganden eller är en så kallad målvakt är detta omständigheter som kan vara av betydelse för bedömningen.

Om inte något talar däremot kan en samlad bedömning av dessa omständigheter leda till slutsatsen att det är sannolikt att registreringsnumret används för mervärdesskattebedrägeri.

Om en samlad bedömning av objektiva omständigheter inte ger stöd för att registreringsnumret sannolikt används för mervärdesskattebedrägeri men misstankarna kvarstår krävs det vidare utredning. Det kan ske i form av tredjemansföreläggande, förfrågan, föreläggande eller revision.

Det förekommer att ett registreringsnummer till mervärdesskatt används för mervärdesskattebedrägeri i andra EU-länder. Genom att en aktör anger ett registreringsnummer till mervärdesskatt som är utfärdat här i landet vid handel med ett företag i ett annat medlemsland kommer informationen i den periodiska sammanställningen att skickas till Sverige. Det är också det ”svenska” företagets uppgifter som kommer att anges på säljarens faktura. Mervärdesskattebedrägeriet i detta fall bygger på att varorna transporteras till en annan medlemsstat än Sverige och det är i det landet mervärdesskattebedrägeriet sker. Det kan ske antingen genom att en missing trader i den medlemsstat dit varorna levereras säljer varorna internt i det landet inklusive mervärdesskatt som inte redovisas och betalas medan köparen drar av motsvarande belopp som ingående mervärdesskatt, eller genom att varorna omsätts på den svarta marknaden. Den mervärdesskatteregistrerade person som används i dessa fall kallas remote trader. En remote trader identifieras i stort sätt på samma sätt som en missing trader, se avsnitt 4.2, men med skillnaden att faktisk försäljning av varorna aldrig sker hos denna. Det är först vid senare utredning, t.ex. när Skatteverket genom en handräckningsbegäran till leverantörsländet har fått information om vart varorna har levererats, som det uppdragas att mervärdesskattebedrägeriet inte har skett här i landet.

#### *Möjlighet att begära omprövning eller överklaga*

Den som får sitt registreringsnummer till mervärdesskatt visat som ogiltigt i VIES får svårare att köpa varor och tjänster skattefritt från andra EU-länder, dvs. utan att säljaren debiterar mervärdesskatt vid försäljningarna. Det är emellertid möjligt att visa sin status som beskattningsbar person på annat sätt än via ett registreringsnummer i VIES. Att ett registreringsnummer visas som giltigt i VIES är alltså inte avgörande för huruvida handel kan bedrivas (se VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592 och prop. 2015/16:19 s. 51–52). Att visa sin status som beskattningsbar person på något annat sätt kan dock vara svårt för en missing trader.

Bestämmelsen om möjlighet att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES bör placeras i SFL. De förfaranderegler som omfattar beslut enligt SFL kommer då att vara tillämpliga på ett sådant beslut. Den enskildes rättssäkerhet upprätthålls genom att denne kan begära omprövning av, eller överklaga, beslutet enligt 66 och 67 kap. SFL. Av 68 kap. 1 § SFL framgår att beslut enligt SFL gäller omedelbart. Det innebär att ett beslut om att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES ska verkställas omedelbart. Den som beslutet gäller kan begära inhibition av beslutet enligt vanliga förvaltningsrättsliga regler och principer (jfr. RÅ 1988 ref. 143).

#### *Effekter av förslaget*

Förslaget innebär en möjlighet att förhindra mervärdesskattebedrägerier redan i första ledet. Att det finns en missing trader som är registrerad till mervärdesskatt och att detta registreringsnummer visas som giltigt i VIES är en förutsättning för MTIC-bedrägeri, oavsett om det handlar om rena förvärvsbedrägerier eller karusellhandel. Det är denna aktör som möjliggör att skatteförluster uppstår genom att utnyttja den mekanism vid unionsintern handel som innebär att varor eller

tjänster kan förvärfvas utan att säljaren debiterar mervärdesskatt. Genom att visa en missing traders registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES får säljaren i den andra medlemsstaten en indikation om att denna vid en försäljning kan vara delaktig i ett mervärdesskattebedrägeri. Om inte missing tradern kan visa sin status som beskattningsbar person på annat sätt kan inte försäljningen undantas från skatteplikt. Det innebär att missing tradern inte kommer att få tillgång till varor som sålts under angivande av omvänd skattskyldighet där missing tradern är den som ska redovisa och betala mervärdesskatten. Då MTIC-bedrägerier bygger på möjligheten för en missing trader att köpa varor och tjänster som denne själv ska redovisa och betala skatten för vid unionsinterna förvärv bedöms förslaget ge önskad effekt.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder införande av en ny paragraf, 7 kap. 6 a § SFL.

### **5.3 Undantag från Skatteverkets kommunikationsskyldighet**

**Förslag:** Ett beslut om att ett registreringsnummer till mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES om det är sannolikt att registreringsnumret till mervärdesskatt används för skattebedrägerier i Sverige eller i ett annat EU-land får fattas utan föregående kommunikation med den som beslutet gäller.

**Skälen för förslaget:** I det svenska skatteförfarandet är huvudregeln att den beslutande myndigheten ger den som ärendet gäller tillfälle att yttra sig i ärendet innan det avgörs. Det är en kodifiering av rättsprincipen att ingen ska dömas ohörd. I 40 kap. SFL regleras Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera beslut enligt SFL. Av 40 kap. 2 § SFL framgår att ett ärende inte får avgöras till nackdel för den som ärendet gäller utan att denna fått tillfälle att yttra sig i ärendet om det inte är uppenbart obehövligt. För att det ska anses vara uppenbart obehövligt ska det tilltänkta beslutet innebära ändringar av så självklar karaktär att ett yttrande från den som beslutet gäller inte kan medföra ett bättre beslutsunderlag (se prop. 1989/90:74 s. 395 och 2010/11:165 s. 867). Rätten för den enskilde att yttra sig gäller nackdelsbeslut. Med nackdelsbeslut avses såväl beslut som leder till högre skatt som beslut som med betungande verkan förändrar den enskildes tidigare rättsliga eller faktiska situation. En annan grundläggande princip inom förvaltningsrätten är att den som ärendet gäller ska känna till det underlag som den beslutande myndigheten har haft tillgång till. Av 40 kap. 3 § första stycket SFL framgår att om ett ärende har tillförts uppgifter av någon annan än den som ärendet gäller, får det inte avgöras utan att denna har underrättats om uppgifterna och givits möjlighet att yttra sig över dem. Det innebär att uppgifter som Skatteverket tar fram i ett ärende, t.ex. i Skatteverkets register, ska kommuniceras med den som ärendet gäller. Detta gäller även om det är uppgifter som den som ärendet gäller själv har skickat in men i ett annat ärende, eftersom de uppgifterna har tillförts det aktuella ärendet av någon annan än den som ärendet gäller.

Principen om kommunikation av tilltänkta förvaltningsbeslut och underlag för beslut samt rätten för den som ärendet gäller att yttra sig är inte utan undantag. Det finns utöver nämnda undantag, när det kan anses som uppenbart obehövligt med kommunikation, även andra undantag. Det finns undantag från kommunikation i SFL, i förvaltningslagen (1986:223), förkortad FL, och i förvaltningsprocesslagen

(1971:291), förkortad FPL. Av 40 kap. 3 § andra stycket 3 SFL framgår att huvudregeln att uppgifter som tillförts ett ärende av någon annan än den som ärendet gäller ska kommuniceras med denne innan ärendet avgörs inte gäller om det finns risk för att en underrättelse skulle göra det avsevärt svårare att genomföra beslutet i ärendet. 40 kap. 3 § SFL ersätter tidigare hänvisningar till 17 § FL och motsvarar också för skatteförfarandet relevanta delar av paragrafen (prop. 2010/11:165 s. 867). Innebörden i 17 § 3 FL är således densamma som i 40 kap. 3 § andra stycket 3 SFL. Av 10 § andra stycket 4 FPL framgår att om det kan befaras att underrättelse avsevärt skulle försvåra genomförandet av beslutet i målet behöver inte motparten tillsändas en ansökan, ett överklagande eller annan handling som inleder ett mål och det som hör till handlingen med föreläggande om att denne ska svara inom viss tid. Innan ett mål avgörs ska enligt 18 § FPL part få del av det som tillförts målet av annan och ges tillfälle att yttra sig över det om inte sådana skäl som anges i 10 § andra stycket FPL föreligger.

Beslut om betalningssäkring enligt 46 kap. SFL fattas ofta utan föregående kommunikation. Betalningssäkring är en mycket ingripande åtgärd för den enskilde och såväl beslut som verkställighet sker ofta utan att den enskilde har fått kännedom om detta i förväg. Verkställighet och delgivning av beslutet sker i sådana fall samtidigt. I prop. 1978/79:28 s. 148 sägs att ”säkerhetsåtgärder skulle i många fall förfela sitt syfte om beslutet föregicks av kontakt med gäldenären”. Vidare sägs att ”i vissa fall kan förhållandena vara sådana, att det är angeläget att höra gäldenären beträffande någon omständighet som är av betydelse i målet trots att skäl mot kommunikation föreligger. Rätten bör då ha möjlighet meddela ett interimistiskt beslut om betalningssäkring utan föregående kommunikation. Sedan beslutet har verkställts kan gäldenären beredas tillfälle att yttra sig i målet”. Trots att det är en sådan ingripande åtgärd, där den enskilde mister rådigheten över tillgångar motsvarande ett i beslutet fastställt värde, har det allmännas behov av ett ”överraskningsmoment” ansetts väga tyngre än den enskildes rätt att få del av, och yttra sig över, det tilltänkta beslutet.

#### *Underrättelse av beslut och upplysning om hur man begär omprövning eller överklagar*

Av 17 kap. 1 § andra stycket skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF, framgår att underrättelsen om ett nackdelsbeslut som får omprövas eller överklagas ska innehålla en upplysning om hur man begär omprövning eller överklagar. Det följer av 17 kap. 1 § första stycket SFF att den som ett beslut gäller ska underrättas om innehållet i beslutet om det inte är uppenbart obehövt. Av 7 § FL framgår att ett ärende ska handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt. Grundprincipen inom statlig förvaltning och domstolarna är att handläggningen av ärenden och mål ska ske utan onödiga dröjsmål och avgöras så snart som möjligt (prop. 1982/83:134 s. 23 och SOU 2009:58 s. 1357). Det framgår alltså redan av befintliga bestämmelser och principer att underrättelse ska ske, och att det ska ske så snabbt som möjligt. Det kan endast undantagsvis finnas skäl till att underrättelsen inte ska skickas samma dag som beslutet fattas. Skatteverket bestämmer enligt 17 kap. 9 § SFF på vilket sätt en underrättelse ska ske. I de flesta fall torde det kunna ske genom vanligt brev. Att den enskilde underrättas innebär i princip att beslutet ska ha nått den som beslutet gäller. Det kan inte krävas full bevisning om att den som beslutet gäller har nåtts av det. Skatteverket måste i förhållandevis stor utsträckning vara berättigat att utgå från att beslut som sänts i vanligt brev nått den som beslutet gäller. Det är upp till Skatteverket att göra bedömningen om det krävs någon ytterligare utredning för att säkerställa att den

som beslutet gäller har nåtts av beslutet (jfr. Hellners, T & Malmqvist, B, Förvaltningslagen – med kommentar, Nordstedts juridik, tredje upplagan, 2010 s. 194 f). Exempel på skäl för att Skatteverket behöver vidta ytterligare utredning kan t.ex. vara att brev till den som beslutet gäller tidigare har kommit i retur eller att det på annat sätt kommit till myndighetens kännedom att vanlig brevkontakt har misslyckats i närtid.

Ett beslut om att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES är ett beslut till nackdel för den som beslutet gäller. Detta eftersom ett beslut som med betungande verkan förändrar den enskildes tidigare rättsliga eller faktiska situation anses vara nackdelsbeslut.

Skyldigheten för den beslutande myndigheten att kommunicera tilltänkta beslut, underlag för beslut samt rättigheten för den enskilde att yttra sig över detta är alltså inte ovillkorlig. Det krävs dock starka skäl för att frånga huvudregeln om att den som ärendet gäller ska kommuniceras den beslutande myndighetens tilltänkta beslut, grunderna för det, det underlag som den beslutande myndigheten har haft tillgång till och ges möjlighet till att yttra sig.

#### *Behovet av ett snabbt förfarande*

Syftet med förslaget i avsnitt 5.2 om utvidgad möjlighet att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES är att stoppa skattebedrägerier. Förvärvsbedrägerier och karusellhandel kännetecknas av att förloppen är snabba och att den vinst som görs på skattebedrägeriet snabbt görs oåtkomligt för myndigheterna. För att förslaget ska få avsedd effekt föreslås därför en möjlighet att fatta beslut utan föregående kommunikation med den som beslutet gäller. De förluster som drabbar samhället i samband med skattebedrägerier inom mervärdesskattesystemet är omfattande. Förlusterna beror på att säljaren debiterar utgående mervärdesskatt på sin försäljning utan att redovisa och betala skatten till staten samtidigt som köparen gör avdrag för motsvarande belopp som ingående skatt. Förlusterna begränsas inte bara till Sverige. I samband med karusellhandel finns det alltid minst ett annat land till inblandat där förluster kan uppstå. Skattebedrägerier inom mervärdesskattesystemet är systemskadliga och orsakar kostnader för samhället i form av förlorade skatteintäkter och felaktiga återbetalningar av ingående mervärdesskatt. Vidare sätts konkurrensen på marknaden ur spel vilket är ett problem för alla de företagare som gör rätt för sig. Förvärvsbedrägerier och karusellhandel anses dessutom vara en del i finansiering av organiserad brottslighet och terrorism. Europol har tagit upp förvärvsbedrägerier och karusellhandel på listan över mål med operation Archimedes, Europol's stora satsning mot allvarlig och organiserad brottslighet inom EU.

Det allmännas behov av att kunna fatta beslut om avregistrering från mervärdesskatt eller att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES utan föregående kommunikation måste vägas mot den registrerades rättssäkerhet. Det allmännas behov kan motiveras med hänsyn till att det är fråga om systemskadligt agerande som innebär stora ekonomiska förluster för Sverige och andra länder samt att det påverkar konkurrensen på marknaden. Med hänsyn till det snabba förloppet och svårigheten att i efterhand driva in oredovisad mervärdesskatt eller återkrav på felaktigt tillgodoförd ingående mervärdesskatt behövs detta snabba förfarande. Detsamma gäller för att säkerställa att konkurrensen på marknaden sker på lika villkor. Det framgår av EU-domstolens fasta praxis att medlemsstaterna har ett berättigat intresse av att vidta lämpliga åtgärder för att skydda sina ekonomiska angelägenheter samt att bekämpning av eventuellt skatteundandragande, eventuell

skatteflykt och eventuellt missbruk är ett mål som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet (se bl.a. Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, punkt 28, och Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 71). Detta måste vägas mot det men för den som får sitt registreringsnummer till mervärdesskatt visat som ogiltigt i VIES. Att registreringsnumret till mervärdesskatt visas som giltigt i VIES är i huvudsak en formell åtgärd som syftar till att underlätta administrationen inom mervärdesskattesystemet och är utan betydelse för skattskyldigheten och avdragsrätten enligt ML (jfr avsnitt 5.1 och 5.2). Att vara registrerad till mervärdesskatt och att registreringsnumret visas i VIES underlättar naturligtvis för den enskilde men det är inte avgörande för huruvida handel kan bedrivas. Det går att visa sin status som beskattningsbar person på annat sätt än genom att registreringsnumret till mervärdesskatt visas som giltigt i VIES. Det innebär att den som får sitt registreringsnummer till mervärdesskatt visat som ogiltigt i VIES inte är utesluten från att agera som beskattningsbar person i relation till andra beskattningsbar person, men måste visa detta på annat sätt.

Det allmännas berättigade intresse av att vidta åtgärder för att bekämpa skatteundandragande och missbruk måste anses väga tyngre än det men som kan uppstå för den enskilde. I sammanhanget bör det också påpekas att det föreslagna kravet för att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES är relativt högt ställt. Även om risken för fel inte ska förringas så väger nyttan av möjligheten till beslut utan föregående kommunikation tyngre, därtill så förloras inte avdragsrätten och det finns möjlighet att visa sin status som beskattningsbar person på annat sätt. Den som beslutet gäller kan begära omprövning av, eller överklaga, beslutet för att få det ändrat. Det finns också möjlighet för den enskilde att yrka inhibition av beslutet i samband med besvär över detta. I RÅ 1988 ref 143 prövade HFD frågan om det var möjligt att meddela inhibition av ett beslut om avregistrering till mervärdesskatt. HFD konstaterade att det inte förelåg några hinder mot att tillämpa inhibitionsbestämmelsen i 28 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) vid sådana beslut. Det finns inget som talar för att det inte skulle vara möjligt även gällande ett beslut om att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES. Vidare kan ett felaktigt beslut vara grund för ett berättigat skadeståndskrav gentemot staten (jfr. bl.a. justitiekanslerns beslut den 30 oktober 2006, dnr 1425-05-42).

Förslaget som innebär att Skatteverket får fatta beslut om att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES omfattas också av den proportionalitetsavvägning som ska göras vid varje beslut enligt 2 kap. 5 § SFL. Med hänsyn till att det avser ett ingripande beslut ska proportionalitetsavvägningen göras med större noggrannhet än om det hade avsett en mindre ingripande åtgärd (prop. 2010/11:165 s. 301). Enligt proportionalitetsprincipen får ”ett beslut om en åtgärd endast fattas om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för enskilda. Det ska med andra ord finnas en rimlig balans eller proportionalitet mellan fördelarna för det allmänna och de nackdelar som åtgärden innebär för den enskilde” (prop. 2010/11:165 s. 301). Skatteverket kan alltså inte fatta beslut om att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES utan föregående kommunikation om det inte i det enskilda fallet finns en rimlig balans mellan fördelarna för det allmänna och de nackdelar som åtgärden innebär för den enskilde.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder införande av en ny paragraf, 40 kap. 5 § SFL.



## 5.4 Förvärv, överföringar och reservregeln

**Förslag:** Ett förvärv av en vara ska anses som ett unionsinternt förvärv i Sverige om förvärvet görs under angivande av köparens svenska registreringsnummer till mervärdesskatt och varan transporteras till ett annat EU-land än Sverige från ett annat EU-land.

En överföring av en vara ska anses som ett unionsinternt förvärv i Sverige om den beskattningsbara personen som för över varan för sin verksamhet är registrerad till mervärdesskatt här i landet, och varan transporteras till ett annat EU-land än Sverige från ett annat EU-land under angivande av den beskattningsbara personens svenska registreringsnummer. Om destinationslandet har beskattat förvärvet har köparen i vissa fall rätt till återbetalning av skatten.

### Skälen för förslaget

#### *Förvärv enligt reservregeln i 2 a kap. 2 § 2 ML*

Av artikel 20 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, förkortat mervärdesskattedirektivet, framgår att med unionsinternt förvärv<sup>12</sup> av varor avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten avgick.

Enligt artikel 40 i mervärdesskattedirektivet är platsen för ett unionsinternt förvärv av varor den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutats.

Av artikel 41 i mervärdesskattedirektivet, framgår att ett unionsinternt förvärv kan beskattas i det land där förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt i stället för, som enligt huvudregeln i artikel 40, i det land där transporten avslutas. Denna så kallade reservregel är bara tillämplig i de fall förvärvaren inte visar att skatt har betalats i destinationslandet.

I 2 a kap. 2 § 2 mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, anges att med unionsinternt förvärv förstås att någon under de förutsättningar som anges i 2 a kap. 6 § ML mot ersättning förvärvar en vara, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till ett annat EU-land från Sverige eller ett annat EU-land. Att det i paragrafen anges ”från Sverige” innebär att ett unionsinternt förvärv kan föreligga i Sverige när transporten sker från Sverige till ett annat EU-land och köparen enligt vad som anges i 2 a kap. 6 § första stycket ML åberopar ett svenskt registreringsnummer till mervärdesskatt. En förutsättning för att skattskyldighet vid unionsinterna förvärv ska föreligga är enligt 1 kap. 1 § första stycket 2 ML att omsättningen av varan inte har ägt rum i Sverige. En vara som finns i Sverige när transporten till köparen påbörjas är omsatt inom landet enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML. Omsättningen är den beskattningsgrundande händelsen i ett sådant fall och det kan inte bli aktuellt att beskatta förvärvet som ett unionsinternt förvärv i Sverige.

<sup>12</sup> I mervärdesskattedirektivet används begreppet ”gemenskapsinternt” förvärv. Genom Lissabonfördraget, som trädde i kraft den 1 december 2009, har de grundläggande fördragen och vissa protokoll som hör till dem ändrats. Ändringarna innebär bl.a. att EU har ersatt EG som juridisk person. Som en följd av ändringarna i fördragen har också begreppet EG försvunnit. Gemenskapsrätten har blivit unionsrätten. Därför ska begreppet unionsinternt förvärv användas trots att det står gemenskapsinternt förvärv i mervärdesskattedirektivet, som antogs före den 1 december 2009.

Regleringen i ML stämmer inte helt överens med regleringen i mervärdesskattedirektivet. För att uppnå överensstämmelse med regleringen i mervärdesskattedirektivet föreslås att ett förvärv av en vara ska anses som ett unionsinternt förvärv om köparen är registrerad till mervärdesskatt här i landet, om förvärvet avser en vara som transporteras till ett annat EU-land än Sverige från ett annat EU-land.

#### *Överföringar och reservregeln*

Inför Sveriges medlemskap i EU, dåvarande EG, lämnades ett antal förslag till en EU-anpassad beskattningsordning (prop. 1994/95:57), bland annat föreslogs ett nytt 2 a kap. i ML. I och med Sveriges inträde i EU antogs förslagen genom lagen (1994:1798) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200). I det förslag som antogs kom överföringar av varor inte att omfattas av reservregeln.

Platsen för ett unionsinternt förvärv av varor är enligt huvudregeln i artikel 40 i mervärdesskattedirektivet den plats där varorna befinner sig när transporten till förvärvaren avslutas, dvs. i varans destinationsland. I artikel 41 i mervärdesskattedirektivet finns den så kallade reservregeln. Av reservregeln framgår att det utan att det påverkar tillämpningen av artikel 40 i mervärdesskattedirektivet ska platsen för sådana unionsinterna förvärv av varor som avses i artikel 2.1 b i i mervärdesskattedirektivet anses vara belägen inom det territorium som tillhör den medlemsstat som tilldelat det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket förvärvaren gjorde förvärvet, om denne inte visar att förvärvet har varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 40 i mervärdesskattedirektivet.

Av artikel 2.1 b i i mervärdesskattedirektivet framgår att unionsinterna förvärv av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium är föremål för mervärdesskatt. Artikel 2.1 b i avser dels förvärv av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap, dels förvärv av en icke beskattningsbar juridisk person. Av artikel 3 i mervärdesskattedirektivet framgår att vissa unionsinterna förvärv enligt artikel 2.1 b i inte ska vara föremål för mervärdesskatt.

Det framgår av artikel 17 i mervärdesskattedirektivet att en beskattningsbar persons överföring av varor från sin rörelse till en annan medlemsstat likställs med en leverans av varor mot ersättning, dvs. med en omsättning. I den svenska versionen av mervärdesskattedirektivet anges i artikel 17.1 första stycket att det ska vara fråga om ”överföring av varor från sin rörelse”. I den engelska versionen anges i artikel 17.1 första stycket att det ska vara fråga om ”goods forming part of his business assets”. Bestämmelsen bör utifrån det tolkas som att det ska vara fråga om varor som härrör från den beskattningsbara personens rörelse, inte att varorna ska överföras från en fysisk verksamhet som bedrivs på viss plats. Denna fiktiva omsättning undantas från skatteplikt enligt artikel 138.2 c i mervärdesskattedirektivet. Regleringen innebär alltså att den fiktiva omsättningen, leverans av varor mot ersättning, som en överföring innebär, ska undantas från skatteplikt på samma sätt som en unionsintern försäljning.

Artikel 20 och 21 i mervärdesskattedirektivet anger vad som utgör ett unionsinternt förvärv. Av artikel 20 i mervärdesskattedirektivet framgår att med unionsinternt förvärv av varor avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick. Kravet på att det ska vara fråga om ”förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över

materiell lös egendom” får anses uppfyllt även avseende sådana överföringar som avses i artikel 17 i mervärdesskattedirektivet. Förutsättningen att det ska vara ”förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom” får anses vara uppfyllt genom att överföringar likställs med ”leverans av varor mot ersättning”. Med ”leverans av varor” avses enligt artikel 14 i mervärdesskattedirektivet ”överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar”. Överföringar bör dock även omfattas av regleringen i artikel 21 i mervärdesskattedirektivet där det framgår att en beskattningsbar persons användning, inom ramen för sin rörelse, av varor som av denna eller för dennes räkning försänts eller transporterats från en annan medlemsstat ska likställas med ett unionsinternt förvärv av varor mot ersättning. Detta innebär att sådana överföringar som avses i artikel 17 i mervärdesskattedirektivet omfattas av artikel 2.1 b i i mervärdesskattedirektivet eftersom det är fråga om ett unionsinternt förvärv av varor mot ersättning. Om förvärvet uppfyller kraven enligt artikel 2.1 b i omfattas det även av tillämpningsområdet för reservregeln i artikel 41 i mervärdesskattedirektivet.

I ML finns reservregeln i 2 a kap. 6 §. I bestämmelsen hänvisas till 2 a kap. 2 § 2 ML som reglerar vad som ska förstås som unionsinterna förvärv när någon under de förutsättningar som anges i 6 § mot ersättning förvärvar en vara, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någons räkning till ett annat EU-land från Sverige eller ett annat EU-land. (Enligt ovan presenterat förslag bör det dock avse ”till ett annat EU-land än Sverige från ett annat EU-land”.) Om köparen vid ett sådant tillfälle är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och gör ett förvärv, under angivande av sitt svenska registreringsnummer, från en säljare som är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land och köparen inte visar att han har påförts mervärdesskatt i ett annat EU-land för förvärvet anses varan vara förvärvad enligt 2 § 2 och köparen ska påföras mervärdesskatt enligt reservregeln.

Skatteverket har i ett ställningstagande den 23 juni 2010 (dnr 131 393060-10/111) gjort bedömningen att avdrags- eller återbetalningsrätt normalt inte föreligger då beskattning har skett i Sverige enligt reservregeln. Om det med objektiva omständigheter kan visas att det förvärv som skatten avser har samband med transaktioner som beskattats antingen i Sverige eller i något annat EU-land kan dock rätt till avdrag eller återbetalning av den påförda skatten föreligga (jfr även X och Facet BV i de förenade målen C-536/08, EU:C:2010:217 och C-539/08, EU:C:2009:65). Destinationslandet har alltid beskattningsrätt. Om destinationslandet har beskattat förvärvet finns en rätt att återfå redovisad skatt på förvärvet som förvärvaren har redovisat här i landet enligt 2 a kap. 6 § andra stycket och 13 kap. 25 a § ML.

Reservregelns syfte är att undvika att unionsinterna förvärv blir obeskattade (prop. 1994/95:57 s. 79 och 166). Reservregeln i ML hänvisar bara till reglerna om förvärv av varor i 2 a kap. 2 § ML. Vid implementeringen av reservregeln i ML angavs att i 2 a kap. 2 § 3 och 4 finns angivet ytterligare några fall som ska anses som unionsinterna förvärv, nämligen vissa överföringar av varor från andra EU-länder. Det konstaterades att det i de fallen inte var någon omsättning i Sverige och därför kunde någon dubbelbeskattning inte uppstå (1994/95:57 s. 157). Det faktum att vissa unionsinterna förvärv kan bli obeskattade om inte reservregeln även omfattar överföringar synes inte ha uppmärksamats.

Att reservregeln inte omfattar överföringar kan användas i skatteundandragande syfte. Vid skattekontroller har det uppdagats att sådana skatteundandragande transaktioner görs. För att säkerställa att unionsinterna förvärv inte förblir

obeskattade och för att hindra upplägg med överföringar i skatteundrandagande syfte föreslås att en överföring av en vara ska anses som ett unionsinternt förvärv. Det blir aktuellt om den som för över varan är registrerad till mervärdesskatt här i landet, och överföringen görs till ett annat EU-land än Sverige från ett annat EU-land av den beskattningsbara personen eller för dennes räkning under angivande av dennes svenska registreringsnummer för dennes verksamhet.

#### *Lagförslag*

Förslagen föranleder införande av en ny paragraf, 2 a kap. 10 § ML och en ny rubrik närmast före denna paragraf, att nuvarande 2 a kap. 10 § ML ska betecknas 2 a kap. 11 §, ändring av 2 a kap. 2 § och 11 § ML, 7 kap. 3 § och av 13 kap. 25 a § ML samt av rubriken närmast före 2 a kap. 11 § ML.

## **5.5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

**Förslag:** De föreslagna bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2018. Äldre bestämmelser gäller för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

**Skälen för förslaget:** De föreslagna bestämmelserna bör träda ikraft snarast möjligt, vilket bedöms vara den 1 januari 2018. Ändringarna i ML innebär att ett förvärv av en vara ska ses som ett unionsinternt förvärv bara om förvärvet avser en vara som transporteras till ett annat EU-land än Sverige från ett annat EU-land och att en överföring av en vara kan vara ett unionsinternt förvärv som omfattas av reservregeln.

Ändringarna i SFL innebär att ett registreringsnummer till mervärdesskatt får visas som ogiltigt i VIES om det görs sannolikt att registreringsnumret används för ett mervärdesskattebedrägeri i Sverige eller i annat EU-land. Beslut om att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES får meddelas utan föregående kommunikation.

Äldre bestämmelser gäller för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

## 6 Konsekvensanalys

**Bedömning:** Förslaget medför en positiv offentligfinansiell effekt. De seriösa företagen kommer att gynnas av förslaget eftersom det syftar till att stärka konkurrens på lika villkor. Den administrativa bördan för företag som inte ägnar sig åt mervärdesskattebedrägeri kommer inte att påverkas. De allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms endast påverkas i liten omfattning. Skatteverket kommer att få bättre förutsättningar att stoppa mervärdesskattebedrägerier.

### 6.1 Inledning

I promemorian föreslås att ett registreringsnummer till mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES, utöver vad som gäller enligt rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (omarbetning), förkortad rådets förordning 904/2010, om det är sannolikt att registreringsnumret till mervärdesskatt används eller kommer att användas för mervärdesskattebedrägeri i Sverige eller i ett annat EU-land. Vidare föreslås att ett beslut att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES på denna grund ska kunna fattas utan föregående kommunikation med den som beslutet gäller.

Av 7 kap. 1 § första stycket 3–8 skatteförfarandelagen (2011:1244) framgår vilka Skatteverket ska registrera till mervärdesskatt. Registreringen till mervärdesskatt är främst en formell åtgärd som syftar till att möjliggöra administrationen av deklarerationer, betalningar och kontrollen av skatten. Beslut om registrering till mervärdesskatt är i huvudsak utan betydelse för skattskyldighet och avdragsrätt. Enligt artikel 17 rådets förordning 904/2010 ska varje medlemsstat hålla uppgifter om registreringsnummer för mervärdesskatt tillgängliga för ett elektroniskt register, kallat VIES. För att företag och skatteförvaltningar vid unionsintern handel ska kunna förlita sig på uppgifterna i VIES är det viktigt att dessa uppgifter är korrekta och tillförlitliga. Både registreringen till mervärdesskatt och att registreringsnumret visas som giltigt i VIES är en viktig del för att säkerställa att handeln inom unionen fungerar tillfredsställande för företag och skatteförvaltningar.

Registreringsnummer till mervärdesskatt och det förhållandet att registreringsnumret visas som giltigt i VIES underlättar inte bara för handeln inom unionen för företag och skatteförvaltningar; det kan också användas som ett verktyg för skattebedrägeri inom mervärdesskattesystemet.

Bakgrunden till förslagen som ges i denna promemoria är att skattebedrägerier inom mervärdesskattesystemet varje år förorsakar samhället stora kostnader. Det handlar om kostnader i form av uteblivna skatteintäkter och felaktiga återbetalningar av mervärdesskatt men också kostnader för samhället i form av illojal konkurrens. Därtill har det visat sig att det finns kopplingar till organiserad brottslighet och terrorism.

I promemorian föreslås också att vid förvärv av en vara som transporteras till ett annat EU-land ska det endast anses utgöra ett unionsinternt förvärv om transporten sker från ett annat land än Sverige. Vidare föreslås också att en överföring av en vara ska anses vara ett unionsinternt förvärv om den som för över varan är registrerad till mervärdesskatt här i landet, och överföringen görs till ett annat EU-land än Sverige från ett annat EU-land av den beskattningsbara personen eller för dennes räkning under angivande av dennes svenska registreringsnummer för dennes verksamhet.

## 6.2 Alternativa lösningar

Nedan redogörs för ett antal alternativa lösningar på problemet med mervärdesskattebedrägerier vid unionsintern handel som har analyserats och övervägts.

### *Avregistrering med stöd av befintliga bestämmelser*

Skatteverket får enligt 7 kap. 6 § SFL avregistrera den som inte längre ska vara registrerad. Det innebär att avregistrering ska ske när förutsättningarna för registrering i 7 kap. 1 § SFL inte är längre är uppfyllda (jfr avsnitt 5.1).

Som lagstiftningen ser ut idag finns det begränsade möjligheter att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES eller att avregistrera helt från mervärdesskatt, detta även om det är visat att den registrerade använder registreringsnumret i ett skattebedrägeri. Det är en otillfredsställande ordning.

Huvudregeln är att den som är skattskyldig för mervärdesskatt eller har rätt till återbetalning av mervärdesskatt ska vara registrerad till mervärdesskatt. Registreringsskyldigheten förutsätter att det är fråga om beskattningsbara personer som säljer varor eller tjänster inom ramen för en ekonomisk verksamhet. Vem som ska vara registrerad framgår av 7 kap. 1 § SFL. För att med stöd av befintlig reglering kunna avregistrera en missing trader, eller en annan aktör i en bedrägerikedja, måste Skatteverket kunna visa att den aktuella aktören inte bedriver en ekonomisk verksamhet. En missing trader gör normalt betydande unionsinterna förvärv vilket snarare visar det motsatta, dvs. att det är fråga om inköp av varor för vidareförsäljning inom ramen för en ekonomisk verksamhet. Att missing tradern inte redovisar detta i skattedeklarationer innebär inte att denne inte bedriver ekonomisk verksamhet.

Vidare är en juridisk person som gör unionsinterna förvärv som överstiger 90 000 kr under innevarande eller föregående år skattskyldig för sina förvärv och ska vara registrerad till mervärdesskatt även om personen inte är en beskattningsbar person (jfr. 1 kap. 1 § första stycket 2, 2 a kap. 2 § 1 jämfört med 3 § andra stycket 2 ML). Det går därför inte att med dagens bestämmelser avregistrera juridiska personer som gör unionsinterna förvärv som överstiger 90 000 kr på den grunden att de inte bedriver ekonomisk verksamhet.

Det alternativ som återstår för Skatteverket är att påföra mervärdesskatten på de unionsinterna förvärven och inte medge avdragsrätt för beloppet. Om aktören inte betalar skatten kan Skatteverket ansöka om att denne försätts i konkurs varpå aktören också ska avregistreras från mervärdesskatt. I praktiken krävs det att Skatteverket kan åberopa en obeståndspresumtion, jfr. 2 kap. 8 och 9 §§ konkurslagen (1987:672), till stöd för en konkursansökan. Det innebär att aktören kan kvarstå som registrerad till mervärdesskatt under en mycket lång tid efter det att bedrägeriet upptäcks, inte minst på grund av de möjligheter som finns för aktören att medvetet förhålla processen. Eftersom aktören är avslöjad finns inte längre skäl för denne att försöka dölja bedrägerierna vilket kan medföra att dessa intensifieras under perioden fram till konkurs och avregistrering.

### *Tillämpning av EU-domstolens praxis*

Att unionsrätten inte kan åberopas vid bedrägeri eller missbruk följer av flera avgöranden från EU-domstolen. EU-domstolen har bl.a. ansett att avdrag för

ingående mervärdesskatt kan vägras om det är utrett med hänsyn till objektiva omständigheter att den skattskyldiga personen kände till eller borde känt till att denne genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde mervärdesskattebedrägeri. Det gäller även om transaktionen uppfyller de objektiva kriterierna för avdragsrätt (Kittel m.fl., förenade målen C-439/04 och 440/04, EU:C:2006:446, punkt 59). Motsvarande gäller också för undantaget från skatteplikt vid unionsinterna leveranser. Vid skatteundandragande kan tillämpningen av undantaget vägras trots att de objektiva omständigheterna för undantaget är uppfyllda (R, C-285/09, EU:C:2010:742 och Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455).

Högsta förvaltningsdomstolen anser att den princip som EU-domstolen har lagt fast för tolkning och tillämpning av mervärdesskattedirektivet vid missbruk (missbruksprincipen) ska beaktas vid tillämpningen av mervärdesskattelagen. Det är Skatteverket som har bevisbördan och som utifrån objektiva omständigheter ska visa att en aktör är i ond tro, d.v.s. att denne kände till eller borde känt till att det var fråga om bedrägeri (HFD 2013 ref. 12).

Missbruksprincipen innebär att företag som köper varor eller tjänster från en missing trader som fakturerar mervärdesskatt utan att betala den till staten kan gå miste om sin avdragsrätt om köparen kände till eller borde känt till att denne genom inköpet deltog i en transaktion som utgjorde mervärdesskattebedrägeri. Avdragsrätten kan ifrågasättas även avseende senare led i transaktionskedjan. Åtgärder som innebär att avdragsrätten vägras för köpare i en transaktionskedja får endast effekt mot dessa företag. Missing tradern som är förutsättningen för bedrägeriet kan oförhindrat fortsätta.

Det kan vara svårt att använda missbruksprincipen för att vägra avdragsrätt eftersom det kräver stora utredningsresurser av Skatteverket. Det tar också lång tid att utreda och blir allt svårare att tillämpa då det i många härvar av MTIC-bedrägerier nu läggs in flera buffers med målvakter för att skydda övriga led i bedrägerikedjan. Dessutom förutsätter en vägrad avdragsrätt att det går att identifiera en köpare. Om det rör sig om förvärvsbedrägeri för den svarta marknaden är det inte ett alternativ eftersom det inte faktureras någon mervärdesskatt då.

EU-domstolens praxis avser tillämpningen av missbruksprincipen på enskilda transaktioner. Enligt Skatteverkets uppfattning går det inte av denna praxis att dra slutsatsen att ett företag kan fränkännas egenskap av beskattningsbar person enbart på den grunden att företaget utför transaktioner som är ett led i ett mervärdesskattebedrägeri. EU-domstolens praxis kan alltså enligt Skatteverket inte användas som grund för att avregistrera en missing trader från mervärdesskatt (jfr avsnitt 5.1).

### *Dubbla registreringsnummer*

Ett möjligt alternativ till det svenska systemet där beskattningsbara personer och andra som ska registreras till mervärdesskatt tilldelas ett registreringsnummer som används för både nationell handel och EU-handel är att tilldela olika registreringsnummer. I några EU-länder tilldelas ett registreringsnummer för nationell handel och ett annat för EU-handel. Endast företag som handlar med andra EU-länder tilldelas med ett sådant system ett registreringsnummer för EU-handel och endast det numret är synligt i VIES.

Ett företag som inte bedriver EU-handel när det registreras till mervärdesskatt skulle behöva lämna en särskild anmälan för att få ett registreringsnummer som är synligt i VIES om företaget vid ett senare tillfälle skulle börja bedriva sådan handel.

Fördelen med ett system med dubbla registreringsnummer är bl.a. att ett företag som inte har ett registreringsnummer för EU-handel inte kan använda det i ett MTIC-bedrägeri som missing trader. Ett sådant företags registreringsnummer kan inte heller kapas för ett sådant bedrägeri. Vidare ger en sådan ordning en andra kontrollmöjlighet av riktigheten i företagets uppgifter när Skatteverket ska bedöma om företaget ska tilldelas ett registreringsnummer för EU-handel.

Nackdelen med ett system med dubbla registreringsnummer är att det berör alla företag med EU-handel, såväl seriösa som oseriösa. Det finns dessutom en betydande risk att seriösa företag som köper varor eller tjänster från andra EU-länder av misstag åberopar sitt nationella registreringsnummer vid t.ex. köp av varor från en säljare i ett annat EU-land. Det har tidigare visat sig att fysiska personer som är registrerade till mervärdesskatt har lämnat skattedeclaration den 12 maj i enlighet med vad som framgår av 26 kap. 33 a § första stycket SFL när de i själva verket inte har omfattats av den möjligheten utifrån vad som framgår av andra stycket samma paragraf. Det kan grunda sig på att den mervärdesskatteregistrerade fysiska personen har gjort ett inköp via en internethandel utan att inse att det innebär ett förvärv av varor som transporteras mellan EU-länder. Exempelvis så kan ett inköp av en bläckpatron som transporteras från Nederländerna till Sverige eller beställning av öronbrickor till kreatur via Jordbruksverket hemsida vara unionsintern handel där den mervärdesskatteregistrerade inte ens tänker på att det är unionsintern handel. Om säljaren inte kontrollerar registreringsnumret och säljer under tillämpandet av undantag från skatteplikt så kommer säljaren att redovisa försäljningen i den periodiska sammanställningen med angivande av ett registreringsnummer som saknas i VIES-databasen. Det ger upphov till felaktiga signaler i systemet som kan föranleda en utredning av skattemyndigheten i det land där köparen finns. På samma sätt kan avsaknaden av ett korrekt registreringsnummer medföra att skattemyndigheten i säljarens land ifrågasätter säljarens rätt att tillämpa undantaget från skatteplikt. Ett system med dubbla registreringsnummer kan därmed skapa en administrativ börda för såväl för företagare som för skattemyndigheterna. Med ett sådant system finns en risk för att skattemyndighetens kontrollresurser tas i anspråk för att utreda seriösa företag som gjort misstag som inte påverkar skatteuppbörden i stället för att fokusera kontrollresurserna på faktiskt mervärdesskattebedrägeri.

Eftersom dubbla registreringsnummer skulle komma att beröra samtliga aktörer som ska vara registrerade till mervärdesskatt skulle ett sådant förslag innebära en mycket stor ökning av den administrativa bördan för samtliga. Därtill finns en stor risk för oavsiktliga fel som skulle leda till problem och merarbete för såväl enskilda, Skatteverket som för andra medlemsstater.

### *Omvänd skattskyldighet*

Ett alternativ för att komma till rätta med vissa mervärdesskattebedrägerier är att utvidga den krets av varor och tjänster som omfattas av omvänd skattskyldighet i enlighet med vad som är möjligt enligt mervärdesskattedirektivet. Det är inte en heltäckande lösning, dels eftersom det inte är möjligt att införa omvänd skattskyldighet avseende alla varor och tjänster som används för MTIC-bedrägeri, dels för att bedrägeriet då tenderar att migrera till andra medlemsstater eller att andra varor och tjänster blir aktuella för MTIC-bedrägeri. Det bör dock tas i



beaktande att i takt med att andra medlemsstater inför omvänd skattskyldighet för en viss vara eller tjänst blir det svårt för kvarvarande medlemsstater att inte göra detsamma. Det var bl.a. fallet med utsläppsrätter och vilket nu också ser ut att ske vad gäller mobiltelefoner och datakomponenter.

Omvänd skattskyldighet är en effektiv åtgärd för de varor och tjänster som det kan införas för. Att införa omvänd skattskyldighet skulle dock bara lösa problemet inom vissa branschen och det skulle också innebära en risk för att mervärdesskattebedrägerierna i stället skulle ske med hjälp av de varor och tjänster som inte kan omfattas av omvänd skattskyldighet.

### *Solidariskt betalningsansvar*

En annan möjlighet är att med stöd av artikel 205 i mervärdesskattedirektivet införa bestämmelser om solidariskt betalningsansvar. Artikel 205 innebär att medlemsstaterna får föreskriva att någon annan person än den som är betalningsskyldig för mervärdesskatten ska vara solidariskt ansvarig för betalningen av mervärdesskatten till staten. Det skulle alltså vara möjligt att med stöd av mervärdesskattedirektivet införa en bestämmelse som gör företag som ingår i ett mervärdesskattebedrägeri betalningsskyldiga för den mervärdesskatt som en missing trader fakturerat men inte betalar till staten. Sådana bestämmelser finns i flera andra EU-länder, bl.a. i Storbritannien, Nederländerna och Danmark. Beroende på hur bestämmelser om solidariskt betalningsansvar utformas så kan det medföra beskattningsekvenser, eller risk för beskattningsekvenser, för företag som inte har vetskap om att de ingår i ett mervärdesskattebedrägeri. Missing tradern som är förutsättningen för mervärdesskattebedrägeriet kan fortsätta oförhindrat med en ordning med solidariskt betalningsansvar för att komma till rätta med problemet med MTIC-bedrägerier. Solidariskt betalningsansvar skulle kunna vara en effektiv lösning för att säkerställa betalning av vissa uppbördsförluster men det hindrar inte orsaken till de problem som föranleder förslaget i avsnitt 5.2.

## **6.3 Offentligfinansiella effekter**

### *Minskat mervärdesskattegap*

I denna promemoria föreslås att Skatteverket ska få visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES om det är sannolikt att den registrerade använder registreringsnumret för mervärdesskattebedrägeri i Sverige eller annat EU-land. Det föreslås också att överföringar ska omfattas av reservregeln för att inte unionsinterna förvärv ska förbli obeskattade och för att förhindra upplägg med överföringar i skatteundandragande syfte. Detta innebär att Skatteverket dels kan hindra förvärvsbedrägerier genom att visa en näringsidkarens registreringsnummer som ogiltigt i VIES, dels kan beskatta överföringar som unionsinterna förvärv i samma utsträckning som vid inköp av varor. Dessa båda åtgärder innebär nya och förbättrade möjligheter för Skatteverket att förhindra att mervärdesskatteförluster uppstår.

### *Missing Trader Intra Community VAT fraud (MTIC-bedräger)*

Mervärdesskattebedrägerier av den typ som promemorian behandlar, i form av rena förvärvsbedrägerier och karusellhandel, har varit ett problem sedan

möjligheten till unionsintern handel infördes i samband med Sveriges inträde i EU. Den faktiska omfattningen av bedrägerierna är svår att beräkna men det finns indikationer på att vissa former av förvärvsbedrägerier och karusellhandel ökar. Ökningen tros bl.a. bero på att det är lätt att registrera en verksamhet i Sverige och också lätt att få denna registrerad till mervärdesskatt. En annan viktig faktor i sammanhanget är att många länder inom EU har infört s.k. omvänd skattskyldighet på elektronik, t.ex. mobiltelefoner, datorkomponenter och surfplattor, medan Sverige inte har det. Det har historiskt visat sig att om mervärdesskattebedrägeri stoppas i ett land genom införandet av omvänd skattskyldighet så flyttar problemet till närliggande länder där det inte har införts omvänd skattskyldighet. T.ex. ökade importen av skrot från andra EU-länder till Sverige efter att så gott som alla andra länder hade infört omvänd skattskyldighet trots att priset på skrot sätts efter en spotmarknad och i princip är enhetlig i EU. Någon annan förklaring till varför någon transporterar skrot från t.ex. Italien till Sverige för försäljning, när spotmarknadspriset är detsamma, än möjligheten till mervärdesskattebedrägeri är svår att finna. Det finns indikationer på att samma sak håller på att hända inom elektronikområdet. Enligt uppgifter från VIES köps det mer mobiltelefoner av företag i Sverige än vad som säljs och det kan inte förklaras med någon ökad redovisning av exportförsäljning av mobiltelefoner från svenska företag.

Det faktum att det är förhållandevis lätt att starta företag i Sverige och få det registrerat till mervärdesskatt innebär att Sverige också blir bas för skatteundandraganden i andra länder. Skatteverket har sett en ökning av s.k. remote traders i Sverige. En remote trader är ett företag som är registrerat till mervärdesskatt här i landet och som anger detta registreringsnummer vid unionsintern handel medan varorna eller tjänsterna i själva verket går till ett annat land. Genom detta förfarande försvåras utredningsmöjligheterna för berörda skattemyndigheter. Av den information som genom det säljande bolagets periodiska sammanställning rapporteras till VIES framstår det som om det är ett företag i Sverige som köper en vara eller tjänst men varorna eller tjänsterna har levererats till ett annat land. Skatteundandragandet sker alltså i det land dit varorna eller tjänsterna faktiskt levereras och inte i Sverige.

EU-kommission lämnade den 21 december 2016 (COM[2016]811) ett förslag om tidsbegränsad möjlighet till omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt avseende inhemska leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster. Förslaget innebär i korthet att en medlemsstat efter beslut av kommissionen får tillämpa omvänd skattskyldighet på inhemska leveranser och tillhandahållanden av tjänster om det fakturerade beloppet överstiger 10 000 euro. För att kommissionen ska besluta om att medlemsstaten ska få tillämpa omvänd skattskyldighet krävs att medlemsstaten har ett mervärdesskattegap på minst 5 procentenheter över gemenskapens medianvärdet för mervärdesskattegapet och att mer än 25 procent av medlemsstatens totala mervärdesskattegap hänförs till karusellbedrägerier. Medlemsstaten måste också kunna konstatera att inga andra kontrollåtgärder är tillräckliga för att bekämpa dessa bedrägerier. Under vissa förutsättningar finns det också möjlighet för en medlemsstat att införa omvänd skattskyldighet om denna medlemsstat delar gräns med en medlemsstat som inför omvänd skattskyldighet. För att en angränsande medlemsstat ska få införa omvänd skattskyldighet krävs att en allvarlig risk föreligger för flytt av bedrägerier till denna medlemsstats territorium till följd av grannstatens införande av omvänd skattskyldighet.

Skulle kommissionens förslag genomföras finns det ytterligare en risk för att MTIC-bedrägerier i än större utstäckning skulle flytta till Sverige eftersom det skulle begränsa utrymmet för bedrägerier i flera länder.

### *Uppskattade och fastställda kostnader till följd av MTIC-bedrägerier*

År 2007 gjorde Skatteverket en beräkning över skattefelet och tog fram en s.k. skattefelskarta som beskriver skattefelets fördelning mellan olika områden och olika grupper av skattebetalare. Det är en uppskattning av skattefelet och osäkerheten i beräkningarna är stor. Mervärdesskattegapet kan enligt Skatteverkets synsätt i skattefelskartan sägas ha två beståndsdelar, mervärdesskattefel med koppling till dolda arbetsinkomster och bedrägerier av annat slag.

Mervärdesskattefelet som beror på dolda arbetsinkomster uppskattades i skattefelskartan uppgå till ca 17 miljarder kronor. Mervärdesskattefelet som kan hänföras till bedrägerier av annat slag uppskattades i skattefelskartan uppgå till ca 12 miljarder kronor. Totalt uppskattades skattefelet uppgå till drygt 35 miljarder kronor, vilket motsvarar ca 13 procent av de totala mervärdesskatteintäkterna under 2007.

Skattefelet avseende karusellhandel beräknades 2007 uppgå till ca 1 miljard kronor om året. Skattefelet fördelades med 500 miljoner kronor på mikroföretag och 500 miljoner kronor på små och medelstora företag. Skattefelet avseende gränsöverskridande handel med bilar och båtar etc. beräknades 2007 uppgå till 1,1 miljarder kronor. Skatteverket har inte gjort någon ny kvantifiering av skattefelet sedan beräkningen 2007.

MTIC-bedrägerier förorsakar samhället stora förluster varje år i form av uteblivna mervärdesskatteintäkter och felaktiga mervärdesskatteåterbetalningar. Inom Skatteverkets särskilda insats för kontroll av gränsöverskridande handel med koppling till MTIC-bedrägerier arbetar ca 55 årsarbetskrafter. Insatsen utreder årligen ca 400 ärenden, man gör både revisioner och skrivbordsutredningar. Därutöver hanterar man ett stort antal handräckningar till och från andra länder. Under 2014 och 2015 identifierade Skatteverket förvärv via missing traders till ett belopp om 177 504 101 kr avseende införsel av motorfordon. Under samma tidsperiod identifierade Skatteverket förvärv via missing traders till ett belopp om 427 102 335 kronor avseende förvärv av elektronik (i huvudsak mobiltelefoner). Totalt identifierade Skatteverkets insats alltså förvärv via missing traders till ett belopp om 604 606 436 kronor under 2014 och 2015. De identifierade förvärven avseende elektronik omfattar bara förvärv i bedrägerihärvor med ständigt återkommande aktörer. Hur stor del av den totala handeln via missing traders som Skatteverket lyckas identifiera kan inte uppskattas.

Vid en jämförelse mellan beräknat skattefel vid karusellhandel och gränsöverskridande handel med fordon i skattefelskartan och vilka belopp som Skatteverket identifierat i kontrollverksamheten under de senaste åren framkommer ett stort skillnadsbelopp. Det sammanlagda mervärdesskattefelet för karusellhandel och gränsöverskridande handel med motorfordon beräknades 2007 till 2,1 miljarder kronor. Trots att den uppskattningen är gammal och behäftad med osäkerhet kan det vara relevant, i brist på senare skattningar, att sätta det i relation till de mervärdesskattehöjningar om 151 151 609 kronor (identifierade förvärv om 604 606 436 kronor \* 25 %) som Skatteverkets riktade insats mot MTIC-bedrägerier identifierade under åren 2014 och 2015. Även om mervärdesskattefelet skulle ha minskat sedan skattningen som gjordes 2007 finns det goda skäl att tro att det fortfarande är en stor differens mellan den faktiska förlusten för samhället som orsakas av MTIC-bedrägerier och vad Skatteverket identifierar. Det förhållandet att oseriösa företag finns kvar i VIES-systemet orsakar även förluster

i andra EU-länder. En utvidgad möjlighet att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES bedöms kunna minska skattefelet.

### *Mervärdesskattegap i EU*

EU-kommissionen har under senare år årligen publicerat en rapport, *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States*, om mervärdesskattegapet i EU. Mervärdesskattegapet förklaras enligt följande i 2016 års rapport:

The VAT Gap is a measure of VAT compliance and enforcement that provides an estimate of revenue loss due to fraud and evasion, tax avoidance, bankruptcies, financial insolvencies, as well as miscalculations. It is defined as the difference between the amount of VAT collected and the VAT Total Tax Liability (VTTL), which is expressed in the report in both absolute and relative terms. The VTTL is the theoretical tax liability according to tax law, and is estimated using a “top-down” approach.<sup>13</sup>

Mervärdesskattegapet uppskattas i 2016 års rapport, som avser underlag från år 2014, till 159,5 miljarder euro. I Sverige uppskattas mervärdesskattegapet till 489 miljoner euro. Denna uppskattning av mervärdesskattegapet i EU omfattar mer än bara mervärdesskattebedrägerier och skatteundandraganden. Arbetet med att motverka mervärdesskattebedrägerier är emellertid en viktig del av arbetet för att minska mervärdesskattegapet.<sup>14</sup>

Konsultföretaget EY har på uppdrag av EU-kommissionen tagit fram rapporten ”Implementing the ‘destination principle’ to intra-EU B2B supplies of goods”<sup>15</sup>. I rapporten uppskattas, utifrån en analys av kommissionens VAT Gap study, mervärdesskattegapet hänförligt till MTIC-bedrägerier till någonstans mellan 45 miljarder euro till 53 miljarder euro årligen.<sup>16</sup>

Även om mervärdesskattegapet i Sverige är förhållandevis litet jämfört med övriga EU-länder är det stora summor som försvinner varje år. Utifrån antagandet att relationen mellan mervärdesskattegapet och vad som kan uppskattas hänföras till MTIC-bedrägerier som görs i EY:s rapport även kan appliceras på Sverige skulle MTIC-bedrägerier stå för någonstans mellan 136,9 miljoner euro (ca 1,25 miljarder kronor) och 161,4 miljoner euro (ca 1,45 miljarder kronor) per år av det uppskattade mervärdesskattegapet på 489 miljoner euro (ca 4,45 miljarder).

De förslag som presenteras i promemorian syftar till att underlätta arbetet mot mervärdesskattebedrägerier. Bestämmelser som innebär att mervärdesskattebedrägerier kan förhindras snabbare borde kunna ge ett positivt offentligfinansiellt utslag. I synnerhet förslaget om att få visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES bedöms kunna ge goda effekter på möjligheten att minska mervärdesskattegapet, både här i landet och i andra EU-lander.

### *Konkurrens på lika villkor*

MTIC-bedrägerier innebär illojal konkurrens eftersom bedrägeriet bygger på att mervärdesskatt inte redovisas och betalas. De som är inblandade i MTIC-

<sup>13</sup> Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report, TAXUD/2015/CC/131 s. 8

<sup>14</sup> a.a. s. 9

<sup>15</sup> Implementing the ‘destination principle’ to intra-EU B2B supplies of goods, Feasibility and economic evaluation study, Final Report, TAXUD/2013/DE/319, 30 June 2015.

<sup>16</sup> a.a. s. 13 f

bedrägerier kan hålla betydligt lägre priser än de aktörer som de konkurrerar med på marknaden.

En missing trader kan sälja en mobiltelefon i premiumsegmentet 700 – 800 kronor billigare än en seriös leverantör och ändå göra en lika stor vinst. En återförsäljare som har handlat av en missing trader kan i sin tur hålla ett lägre pris till konsument. Det skapar en obalans på marknaden och de seriösa näringsidkarna riskerar att konkurreras ut. När det gäller dyrare produkter, som t.ex. entreprenadmaskiner, kan en missing trader hålla priser som är flera hundra tusen kronor lägre än vad seriösa aktörer kan hålla. Det kan leda till att hela branscher slås ut av mindre nogräknade aktörer.

Någon uppskattning av vad den illojala konkurrensen kostar samhället har inte kunnat göras av Skatteverket men det kan antas att det är betydande belopp.

## 6.4 Konsekvenser för enskilda och företag

Promemorians förslag kan beröra alla företag, aktiebolag, handelsbolag, enskild näringsverksamhet etc. som är registrerade till mervärdesskatt och ägnar sig åt unionsintern handel. Andra enskilda än enskilda som är registrerade för mervärdesskatt i enskild näringsverksamhet berörs inte av förslaget. Det är alltså bara olika former av näringsverksamhet som kan beröras av förslaget. Företag som är registrerade för mervärdesskatt och inte är involverade i mervärdesskattebedrägerier kommer inte påverkas negativt av förslaget. Dessa företag kan i stället komma att påverkas i positiv riktning eftersom förslaget avser att stärka den sunda konkurrensen på marknaden. Ett syfte med förslaget är att minska den illojala konkurrens som seriösa näringsidkare utsätts för när de får konkurrera med företag som kan hålla lägre priser eftersom de inte redovisar och betalar mervärdesskatt på rätt sätt.

Företag i andra EU-länder kommer också att påverkas i positiv riktning eftersom den information som Sverige kommer att tillhandahålla genom VIES har större möjligheter att vara riktig och avspegla verkliga förhållanden. Utländska beskattningsbar personer löper därmed mindre risk att få sin rätt till undantag från att ta ut mervärdesskatt vid unionsintern försäljning ifrågasatt för att de har genomfört unionsinterna transaktioner med missing traders i Sverige.

Ett beslut om att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES är betungande för det företag som träffas av beslutet. Ett företag som får sitt registreringsnummer till mervärdesskatt visat som ogiltigt i VIES kan emellertid på annat sätt visa sin status som beskattningsbar person, vilket inte torde vara svårt för ett seriöst företag med bokföring och redovisning etc. i ordnad form. Om ett beslut om att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES fattas på felaktiga grunder kan misstaget snabbt rättas av Skatteverket genom att registreringsnumret anges som giltigt igen.

För en missing trader kommer det emellertid att vara svårt att på annat sätt visa sin status som beskattningsbar person.

## 6.5 Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Skatteverkets utredningar av MTIC-bedrägerier är tids- och resurskrävande. Skatteverkets enda möjlighet att stoppa en missing trader är att påföra denne den utgående mervärdesskatten och ansöka om att missing tradern försätts i konkurs

om betalning uteblir. Detta är en process som kan ta mycket lång tid och missing tradern kan under tiden fortsätta med mervärdesskattebedrägeriet då de har ett giltigt registreringsnummer till mervärdesskatt i VIES. Företag inom EU kan handla med företag vars registreringsnummer visas som giltiga i VIES och hävda god tro. Under tiden Skatteverket utreder och försöker få numren avregistrerade kan handel ske och mervärdesskattebedrägeriet kan fortsätta. Skatteverket får i efterhand försöka identifiera missing traderns kunder och utreda huruvida dessa kände till eller borde känt till att de var delaktiga i ett mervärdesskattebedrägeri och i så fall genom omprövningsbeslut neka dem avdrag för ingående mervärdesskatt.

Skatteverkets bedömning är att om en möjlighet att fatta beslut om att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES införs kommer den som träffas av ett sådant beslut att upphöra med sin bedrägeriverksamhet. Möjligheten att använda missing traderns registreringsnummer till mervärdesskatt ”riskfritt” upphör och mervärdesskattebedrägeriet kan stoppas i ett tidigt skede. Antalet ärenden per år där det kan bli aktuellt att fatta beslut om att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES uppskattas bli cirka 100 stycken.

Om varje missing trader uppskattas ha 4 kunder innebär förslaget att antalet potentiella utredningar sjunker från 500 stycken till 100 stycken (400 utredningar av kunder och 100 missing traders). Om varje missing trader uppskattas ha 8 kunder innebär förslaget att antalet potentiella utredningar sjunker från 900 stycken till 100 stycken (800 utredningar av kunder och 100 missing traders). Utredningar av kunders avdragsrätt kommer dock fortsatt att behöva göras avseende försäljningar som skett före det att missing tradern identifierades och kan visas som ogiltigt i VIES.

En genomsnittlig revision avseende MTIC-bedrägeri tar 55 arbetsdagar vilket innebär en uppskattad kostnad om 316 800 kr. Uppskattningen baseras på en timkostnad om 720 kr för en kvalificerad handläggare, skatterevisor (55 dagar \* 8 timmar \* 720 kr). En genomsnittlig skrivbordsgranskning avseende MTIC-bedrägeri, främst avseende kunders avdragsrätt, tar 8 arbetsdagar vilket innebär en uppskattad kostnad om 41 600 kr. Uppskattningen baseras på en timkostnad om 650 kr för en handläggare (8 dagar \* 8 timmar \* 650 kr).

Om förslaget att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES genomförs uppskattas det minska antalet revisioner och skrivbordsgranskningar. Vid Skatteverkets granskning av MTIC-bedrägerier sker revisioner främst avseende missing tradern medan köparens avdragsrätt ofta kan utredas genom den mindre ingripande åtgärden skrivbordsgranskning. De besparingar genomförandet av förslaget skulle medföra kan uppskattas enligt följande.

### Exempel 1

Förslaget innebär att antalet revisioner minskar med 10 stycken per år och antalet skrivbordsgranskningar minskar med 90 stycken per år.

$$10 \text{ st} * 316\,800 \text{ kr} = 3\,168\,000 \text{ kr}$$

$$90 \text{ st} * 41\,600 \text{ kr} = 3\,744\,000 \text{ kr}$$

Det skulle innebära en besparing på 6 912 000 kr.

### Exempel 2

Förslaget innebär att antalet revisioner minskar med 15 stycken per år och antalet skrivbordsgranskningar minskar med 135 stycken per år.

$$15 \text{ st} * 316\,800 \text{ kr} = 4\,752\,000 \text{ kr}$$

$$135 \text{ st} * 41\,600 \text{ kr} = 5\,616\,000 \text{ kr}$$

Det skulle innebära en besparing på 10 368 000 kr.

Sammantaget bedöms alltså förslaget leda till ett minskat antal ärenden att hantera för Skatteverket och därmed en kostnadsbesparing när det gäller missing trader-utredningar. Vidare bedöms förslaget om att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES innebära att det kommer komma färre begäran om handräckning och spontana kontrolluppgifter från andra EU-länder.

De resurser som frigörs om förslaget genomförs kan och bör användas för att utreda andra former av och mer avancerade mervärdesskattebedrägerier som i dag inte hinns med. Skatteverket kommer vidare att ha mer korrekta uppgifter avseende svenska företag i VIES vilket även kommer minska mervärdesskatteförlusterna i andra EU-länder.

Huruvida det kommer leda till ett ökat antal omprövningar och överklaganden är svårt att bedöma. Den bedömning Skatteverket kan göra utifrån den nuvarande granskningen av missing traders är att de berörda bolagen inte begär omprövning av, eller överklagar, Skatteverkets beslut om t.ex. att påföra ytterligare utgående mervärdesskatt. Det finns i stället en tendens att dessa bolag överges och att verksamheten flyttas över till nya missing traders. Om detta skulle vara fallet även i dessa fall skulle det inte innebära någon nämnbar ökning av omprövningar och överklaganden hos Skatteverket. Utifrån detta kan även antagandet göras att det inte heller kommer leda till någon nämnbar ökad måltillströmning för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Förslaget bedöms leda till vissa initiala kostnader för Skatteverket. Det handlar om engångskostnader för i huvudsak informationsinsatser, uppdatering av informations- och utbildningsmaterial och arbetsbeskrivningar. Kostnaderna uppskattas till högst 300 000 kr. Förslaget bedöms också leda till vissa utvecklingskostnader avseende Skatteverkets IT-system som också är av engångskaraktär. Kostnaderna för detta uppskattas till högst 100 000 kr. Skatteverkets ökade kostnader bedöms kunna hanteras inom befintliga anslagsramar.

## **6.6 Förslagets överensstämmelse med de skyldigheter som följer av Sveriges medlemskap i EU**

Reglerna om mervärdesskatt är i hög grad harmoniserade inom EU. Grunden för det gemensamma regelverket är rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, förkortat mervärdesskattedirektivet. Mervärdesskattedirektivets artikel 40 och 41 innehåller bestämmelser om platsen för unionsinterna förvärv av varor, huvudregeln och den så kallade reservregeln. Förslaget om att även överföringar av varor ska omfattas av reservregeln överensstämmer med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet.

Artiklarna 213 och 214 i mervärdesskattedirektivet innehåller bestämmelser om registrering till mervärdesskatt och vem som ska registreras. Det finns inga bestämmelser om avregistrering från mervärdesskatt i direktivet. Av artikel 17 i rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (omarbetning), förkortad rådets förordning 904/2010, framgår bland annat att medlemsstaterna i ett elektroniskt system ska lagra information om bl.a. identitet, rättslig form och adress avseende den som tilldelats ett registreringsnummer för mervärdesskatt som

inhämtats enligt artikel 213 i mervärdesskattedirektivet. Av artikel 19 i rådets förordning 904/2010 framgår att medlemsstaterna ska säkerställa att den information de förfogar över i det elektroniska systemet är aktuell, komplett och korrekt. Enligt artikel 23 i rådets förordning 904/2010 ska medlemsstaterna åtminstone vid vissa angivna omständigheter säkerställa att ett registreringsnummer för mervärdesskatt visas som ogiltigt. Rådets förordning 904/2010 är direkt tillämplig som svensk lag. Det finns normalt ett hinder mot att införa nationell lagstiftning som framgår av en förordning (Variola, 34/73, punkt 9–11). Att det anges att medlemsstaterna ”åtminstone” vid i artikeln angivna omständigheter ska visa registreringsnumret för mervärdesskatt som ogiltigt i VIES visar att det är en minimilagstiftning. Eftersom förslaget innebär en reglering av omständigheter som inte omfattas av förordningen överensstämmer förslaget med Sveriges skyldigheter som följer av medlemskap i EU.

## 6.7 Övriga konsekvenser

Skatteverket har även övervägt vilka konsekvenser förslaget kan ha i följande avseenden:

- jämställdhet mellan kvinnor och män,
- möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen,
- det kommunala självstyret,
- för sysselsättningen och offentlig verksamhet i olika delar av landet, samt
- miljöaspekter.

Några konsekvenser i dessa avseenden har inte framkommit.

Skatteverket har också övervägt om det i stället för föreslagna lagändringar skulle vara möjligt med, mindre ingripande, alternativa lösningar (se avsnitt 6.1.1). Något annan möjlighet som kan ge önskad effekt har Skatteverket inte kunnat se.



## 7 Författningskommentar

### 7.1 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

#### 2 a kap.

##### 2 §

I *andra punkten* görs ett förtydligande om att ett förvärv av en vara ska anses utgöra ett unionsinternt förvärv endast om det avser en transport till ett annat EU-land än Sverige från ett annat EU-land. Med annat EU-land som transporten ska ske ifrån avses inte Sverige.

I *tredje och fjärde punkten* görs redaktionella förändringar.

*Femte punkten* är ny och anger att en överföring av en vara till ett annat EU-land än Sverige från ett annat EU-land ska förstås som ett unionsinternt förvärv om förutsättningarna i 10 § är uppfyllda.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.4.

##### 10 §

Paragrafen är ny. Av regleringen i *första stycket* följer att en överföring av en vara ska anses som ett unionsinternt förvärv om den som för över varan är en beskattningsbar person som är registrerad till mervärdesskatt här i landet och överföringen sker under angivande av den beskattningsbara personens svenska registreringsnummer för dennes verksamhet. Vidare förutsätts att överföringen av varan görs genom att varan transporteras av den beskattningsbara personen eller för dennes räkning från ett annat EU-land än Sverige till ett annat EU-land.

I *andra stycket* finns en erinran om bestämmelsen i 13 kap. 25 a §. Enligt den bestämmelsen kan den som redovisat utgående skatt för unionsinterna förvärv i vissa situationer återfå skatten.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.4.

##### 11 §

Paragrafen betecknades tidigare 10 §. I paragrafen görs en följdändring med anledning av införandet av den nya 10 §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.4.

#### 7 kap.

##### 3 §

I paragrafen görs en följdändring med anledning av införandet av 2 a kap. 2 § första stycket 5.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.4.

#### 13 kap.

##### 25 a §

I paragrafen görs en följdändring med anledning av införandet av 2 a kap. 10 §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.4.

#### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Av den *första punkten* framgår att ändringarna träder i kraft den 1 januari 2018 och tillämpas från och med ikraftträdandetidpunkten.

Den *andra punkten* anger att äldre bestämmelser fortfarande ska gälla för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Det innebär att det är

skattskyldighetens inträde, dvs. leveranstidpunkten, som är avgörande för vilken lydelse av bestämmelsen som ska tillämpas på det unionsinterna förvärvet.

## 7.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

### 7 kap.

#### 6 a §

Paragrafen, som är ny, kompletterar artikel 23 i rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (omarbetning). Första stycket hänvisar till artikel 23 i nämnda förordning där ett antal situationer räknas upp då ett registreringsnummer ska visas som ogiltigt i det elektroniska systemet VIES (VAT Information Exchange System). Bestämmelsen är en minimibestämmelse.

I *andra stycket* anges att Skatteverket ska visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i det elektroniska systemet VIES om det är sannolikt att registreringsnumret används eller kommer att användas för mervärdesskattebedrägeri i Sverige eller i ett annat EU-land. En samlad bedömning av objektiva omständigheter i det enskilda fallet ska ge stöd för att registreringsnumret används eller kommer att användas för mervärdesskattebedrägeri. Som exempel på objektiva omständigheter som kan ligga till grund för bedömningen kan nämnas att en beskattningsbar person;

- gör omfattande förvärv från andra EU-länder enligt VIES men lämnar 0-deklarationer, alternativt inte deklarerar några förvärv alls, eller deklarerar skattefri export eller någon annan form av skattefri omsättning motsvarande förvärven,
- redovisar skatt men inte betalar den,
- inte har något plus- eller bankgiro,
- har en boxadress och saknar verksamhetsadress,
- inte har några anställda,
- inte har någon eller mycket låg debiterad preliminär skatt,
- har en företrädaren som är skuldsatt och har varit företrädare för flera bolag som är försatta i konkurs (målvakter),
- gör unionsinterna förvärv från kända conduit companies.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.2.

### 40 kap.

#### 5 §

Paragrafen är ny. I paragrafen anges att Skatteverket får fatta beslut om att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES, om det kan göras sannolikt att registreringsnumret till mervärdesskatt används för skattebedrägeri i Sverige eller i ett annat EU-land, utan föregående kommunikation med den som beslutet gäller. Syftet med att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES är att stoppa mervärdesskattebedrägerier. Förvärvsbedrägerier och karusellhandel kännetecknas av att förloppen är snabba och att vinsten snabbt görs oåtkomligt för myndigheterna. För att möjligheten att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES ska få avsedd effekt är det nödvändigt att ett beslut får fattas utan föregående kommunikation med den som beslutet gäller. Av 2 kap. 5 § följer att en proportionalitetsavvägning ska göras. Med hänsyn till att det avser ett ingripande beslut ska proportionalitetsavvägningen göras med större noggrannhet än om det hade avsett en mindre ingripande åtgärd (prop.

2010/11:165 s. 301). Enligt proportionalitetsprincipen får ”ett beslut om en åtgärd endast fattas om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för enskilda. Det ska med andra ord finnas en rimlig balans eller proportionalitet mellan fördelarna för det allmänna och de nackdelar som åtgärden innebär för den enskilde” (prop. 2010/11:165 s. 301). Skatteverket kan alltså inte fatta beslut om att visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt som ogiltigt i VIES utan föregående kommunikation om det inte i det enskilda fallet finns en rimlig balans mellan fördelarna för det allmänna och de nackdelar som åtgärden innebär för den enskilde. Det får förutsättas att Skatteverket i ärendet dokumenterar den proportionalitetsavvägning som har föranlett Skatteverket att fatta beslut utan föregående kommunikation.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.3.

### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Av *punkten* framgår att ändringarna träder i kraft den 1 januari 2018 och tillämpas från och med ikraftträdandetidpunkten.