



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Jasper Zimmerling

Omvänd skattskyldighet

En "quick fix" för mervärdesskattebedrägerier?

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet

15 högskolepoäng

Handledare: Mariya Senyk

Termin: VT23

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING.....	2
FÖRKORTNINGAR	3
1. INLEDNING.....	4
1.1 Bakgrund.....	4
1.2 Syftet och frågeställning	5
1.3 Metod	5
1.4 Material och forskningsläge.....	6
1.5 Avgränsningar	6
2 EU	7
2.1 EU-rättslig bakgrund.....	7
2.2 Europeiska unionens kompetenser	8
3 MERVÄRDESSKATT I SVERIGE.....	10
3.1 Mervärdesskattens historia i Sverige	10
3.2 Beskattningsbar person	11
3.3 Unionsintern handel och destinationsprincipen	11
3.3 Avdragsrätten	12
4 MERVÄRDESBEDRÄGERIER	14
5 EN LÖSNING PÅ MOMSBEDRÄGERIER – OMVÄND SKATTSKYLDIGHET.....	16
5.1 Så fungerar omvänd skattskyldighet	16
5.2 EU-rättslig bakgrund.....	16
5.2.1 Praxis från EUD	17
5.3 Vad har Sverige gjort?	17
5.3.1 Guld.....	17
5.3.2 Byggsektorn	18
5.3.3 Skrot och avfall	18
5.3.4 Utsläppsrätter	19

5.3.5	Mobiltelefoner och elektronik.....	20
5.4	Är omvänd skattskyldighet rätt väg att gå?	21
5.4.1	Vad talar för	21
5.4.2	Vad talar emot.....	22
6	ANALYS OCH SLUTSATS.....	24
7	KÄLLFÖRTECKNING.....	26

Summary

Every year, the members of the European Union lose tens of billions of euros in VAT revenue. A large part of these losses are due to widespread fraud that exploits the laws and rules governing intra-EU trade between EU Member States. One such fraud is Missing Trader Intra Community (MTIC) fraud. This paper examines the causes of MTIC fraud and the legislative efforts in the EU and Sweden to counteract it.

Unlike national trade, where VAT is paid at each stage of the distribution chain, the taxation of goods in trade between EU countries takes place in the country where the goods or services are destined. Such an intra-EU acquisition is accounted for by the recipient in the same way as a domestic transaction and the recipient is obliged to pay VAT on the purchase. This, together with a very strong right of deduction for the parties, has made the system vulnerable.

To prevent these frauds, the Union has taken several measures, one of which is the introduction of reverse charge for goods and services in sectors that have been deemed particularly vulnerable. Under the reverse charge mechanism, the seller is no longer required to collect VAT from the buyer, instead it is only charged when the goods or services reach the final consumer.

In Sweden, reverse charge has been introduced for trade in several areas such as with gold and emission rights, scrap and waste, mobile phones and certain electronics. This is based on Article 199a of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax.

Reverse charge has been considered an effective tool to prevent widespread VAT fraud, but it is not a universal solution as it can increase administrative costs for businesses and has been considered to have a negative impact on the internal market if too many goods and services were to be covered by it.

Sammanfattning

Varje år förlorar den Europeiska unionens medlemmar hundratals miljarder kronor i uteblivna mervärdesskatteintäkter. En stor del av dessa förluster beror på omfattande bedrägerier som utnyttjar de lagar och regler som gäller för unionsintern handel mellan EU:s medlemsstater. En särskild typ av sådana bedrägerier är *Missing Trader Intra Community – fraud*, MTIC-bedrägerier. Denna uppsats undersöker vad dessa MTIC-bedrägerier beror på samt hur lagstiftningsarbetet har sett ut i EU och i Sverige för att motverka dessa.

Till skillnad från nationell handel där mervärdesskatt betalas i varje steg i distributionskedjan så sker beskattningen av varor vid handel mellan EU-länder i det land dit varan eller tjänsten är destinerad. Ett sådant unionsinternt förvärv ska redovisas av mottagaren på samma sätt som en inhemsk transaktion och mottagaren är skyldig att betala mervärdesskatt vid köpet. Detta tillsammans med en mycket stark avdragsrätt för parterna har gjort systemet sårbart.

För att förhindra dessa bedrägerier har unionen vidtagit flera åtgärder, varav en av dem är att införa omvänd skattskyldighet för varor och tjänster i de sektorer som har varit särskilt utsatta. Omvänd skattskyldighet innebär att det inte längre är säljaren som ska ta ut mervärdesskatt av köparen, utan detta sker först när varan eller tjänsten når slutkonsumenten.

I Sverige har omvänd skattskyldighet införts vid handel inom flera områden såsom vid handel med guld och utsläppsrätter, skrot och avfall samt mobiltelefoner och viss elektronik. Detta har skett med stöd av artikel 199a i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Omvänd skattskyldighet har ansetts vara ett effektivt sätt att förhindra omfattande mervärdesskattbedrägerier, men det är ingen universallösning då det kan innebära ökade administrativa kostnader för företagen och har bedömts påverka den inre marknaden negativt om allt för många handelsvaror och tjänster skulle omfattas.

Förkortningar

EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
EUD	Europeiska unionens domstol
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
MD	Mervärdesskattedirektivet
ML	Mervärdesskattelag
MTIC	Missing Trader Intra-Community
Prop.	Proposition
VAT	Value Added Tax

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Varje sekund förlorar den Europeiska unionen 3 000 euro i uteblivna mervärdesskatteintäkter som en följd av olika mervärdesskattbedrägerier.¹ Under hela år 2020 uppskattas det att unionens medlemsländer tillsammans gick miste om 93 miljarder euro som borde ha betalats in. Mervärdesskattgapet², alltså skillnaden mellan förväntad inkomst av mervärdesskatten och det faktiska utfallet, uppgår för unionen till 9%. Detta är till följd av mervärdesskattbedrägerier, konkurser, skatteplanering och ibland även misslyckad förvaltning av medlemsstaterna.³

Sverige har i jämförelse med andra länder i unionen tämligen låg differens mellan förväntad och faktisk mervärdesskatteintäkt, för år 2019 uppskattades mervärdesskattgap vara 1.4%.⁴ Detta kan låta som en försummelserbar procentandel, men sett till statens mervärdesskatteintäkter som år 2022 uppgick till 559 miljarder kronor kan ett sådant mervärdesskattgap leda till uteblivna skatteintäkter på nästan 8 miljarder kronor.

Mervärdesskatten fungerar även som *en allmän konsumtionsskatt* eftersom den appliceras på så gott som alla varor och tjänster som köps och säljs. Den grundläggande idén är att moms ska betalas på varje steg i produktions- och distributionskedjan, från tillverkare till återförsäljare och slutligen till konsumenten. Varje företag som säljer en vara eller tjänst lägger på moms på priset och samlar in den från kunden. Det är alltså endast slutkonsumenten som belastas av skatten, vilket innebär att skatten även är *indirekt*.⁵

¹ VAT in the digital age, s. 2.

² Från engelskans VAT-gap.

³ VAT in the digital age, s. 2.

⁴ VAT Gap in the EU Report 2021, s. 58.

⁵ Se Kleerup, Kristoffersson, Öberg (2020 s. 19).

1.2 Syftet och frågeställning

Syftet med denna uppsats är att redogöra för de problem inom mervärdesskattens område som har orsakats i samband med införande av den inre marknaden i EU, och således även i Sverige, för att vidare kunna undersöka de åtgärder som vidtagits och diskutera dessa.

De frågor som ska besvaras: momsbedrägerier/karusellhandel och omvänd skattskyldighet

- Varför förekommer denna moms-karusellhandel i EU?
- Hur har omvänd skattskyldighet använts för att förhindra dessa bedrägerier?
- Hur har lagstiftningsarbetet sett ut i Sverige?
- Vad är fördelarna respektive nackdelarna med omvänd skattskyldighet?

1.3 Metod

För att klargöra vad gällande rätt är har rättsdogmatisk metod använts. Detta innebär att på egen hand analysera de olika elementen i rättskällevärdet, för att sedan i slutresultatet kunna konstatera vad den gällande rätten är eller hur en viss rättsregel ska tolkas i ett konkret fall.⁶

Utifrån den aktuella frågeställningen går det att diskutera huruvida den rättsdogmatiska är den metod som är bäst lämpad för att nå en slutsats. Under arbetes gång har det inte varit själva lagtexten som varit svår att analysera eller att det har lett till tvetydiga svar, utan det är snarare en analys av rättsläget som har gjorts. Utifrån detta så är min uppfattning att det metoden har varit mer rättsanalytisk än rättsdogmatisk vilket generellt sett kan sägas innebära en större frihet för att analysera gällande rätt och att ett större urval av källor kan användas.⁷

EU-rättslig metod är en specifik metodologi som används för att tolka och tillämpa rätten inom EU:s rättsliga ramverk. EU-rättslig metod bygger på principen om EU-rättens överordnadhet gentemot medlemsstaternas nationella rättssystem och syftar till att säkerställa en enhetlig och konsekvent tolkning och tillämpning av EU-rätten i hela unionen. EU-domstolen har i flera mål konstaterat att EU-rätten kan ha direkt effekt och att den i sådana fall har företräde framför nationernas egna regler.⁸

⁶ Se Nääv och Zamboni (2018) s. 26.

⁷ Se Sandgren (2018) s. 50.

⁸ C-26/62 *Van Gend en Loos* och C-6/64 *Costa mot E.N.E.L.*

Finns det en nationell bestämmelse som strider mot en EU-rättslig så ska domstolen inte tillämpa den nationella. Enligt den praxis som EUD har utvecklat har EU-regeln företräde och ska tillämpas framför nationella.⁹

1.4 Material och forskningsläge

Som avslutande ord gällande studiens material anser jag att det är värt att påpeka att det för svensk del kommer en ny mervärdesskattlag som börjar gälla från och med den 1 juli 2023. Den nya lagen ämnar i huvudsak göra de svenska regleringarna kring mervärdesskatten mer lättförståelig och lättillämpad genom att omarbota mervärdesskattlagens struktur, men i dess föranledda utredning ingick det inte att föreslå några materiella förändringar¹⁰ vilket Lagrådet konstaterar att så ej heller har skett.¹¹ Med anledning av detta bör uppsatsens slutsatser även vara aktuella efter det att den nya lagen trätt i kraft.

1.5 Avgränsningar

Mervärdesskattens område är omfattande och komplext varför jag redan i min frågeställning har försökt avgränsa det området som ska undersökas. Dessa ytterligare avgränsningar som kommer nedan hänför sig till andra åtgärder som har vidtagits för att motverka mervärdesskattbedrägerier eller skatteundandraganden.

I och med mervärdesskattedirektivet kommer en stor del av uppsatsen tolka och analysera nyss nämnda direktiv. Frågeställningen är främst fokuserad kring den omvända skattskyldigheten och hur den kan användas för att förhindra bedrägerier i riskutsatta handelssektorer, för vilket artikel 199a har en särskild plats. Dess systemartikel, artikel 199b, kommer dock inte att diskuteras i denna uppsats. Artikel 199b tar upp det så kallade Quick Reaction Measure som medlemsstater kan införa i väntan på att deras lagförslag för att stoppa ett mycket allvarligt mervärdesskattsbedrägeri ska godkännas av EU-kommissionen. Enligt medlemsländerna är detta ett mycket uppskattat verktyg och i teorin ett effektivt medel att få bukt med de allra allvarligaste pågående bedrägerierna, men i praktiken har det använts i en mycket begränsad omfattning.¹²

⁹ Hettne och Otken Eriksson (red.) (2011) s. 173.

¹⁰ Prop. 2022/23:46, s. 197.

¹¹ Protokoll, Lagrådets sammanträde 2022-04-08 s. 4.

¹² COM(2018) 118, punkt 3.4.1.

2 EU

2.1 EU-rättslig bakgrund

Inom skatterättens område går det att se en konflikt mellan EU:s ständiga arbete mot samordning och harmonisering och medlemsstaternas starka intresse att bibehålla sin suveränitet gällande sin möjlighet att beskatta personer och företag inom nationens gränser.¹³ Detta framkommer i art. 113 och 115 FEUF som föreskriver att beslut och förordningar inom skatterättens område fattas av Europarådet med krav på enhällighet.

Men till skillnad från områden som berör direkt skatt har det på den indirekta beskattningens område skett harmoniseringsarbete under lång tid inom det europeiska samarbetet.

Den Europeiska Ekonomiska Unionen (EEG) grundades den första januari 1958 som en vidareutveckling av den tidigare Kol- och stålgemenskapen. Som bas för det fortsatta samarbetet skapade de tidiga medlemsländerna ett fördrag med de gemensamma utgångspunkterna för EEG:s mål och utveckling, 1957 års Romfördrag. EEG innebar att en tullunion upprättas och även instiftandet av en gemensam marknad till gagn för fri rörlighet över gränserna för arbetstagare, kapital, tjänster och varor.¹⁴

Artikel 99 i detta första gemensamma fördrag föreskrev att Kommissionen skulle utreda om och hur skattelagstiftning gällande indirekta skatter i medlemsstaterna kan harmoniseras för att underlätta för den fria rörligheten. Detta mynnade ut i att mervärdesskattesystemet blev obligatoriskt för medlemsländerna år 1967 i och med det första och det andra mervärdesskattedirektivet, 67/722/EEG och 67/722/EEG, som medlemsstaterna ålades att ersätta sina dåvarande system med. Sedan dess har det skett en successiv samordning av ländernas mervärdesskattesystem genom en rad direktiv. Mervärdesskattesystemet beskrivs dock inte som särskilt välharmoniserat förens i och med det sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG som infördes i april 1977.¹⁵

Nästa stora steg inom mervärdesskattens område var när den inre marknaden introducerades den 1 jan 1994. En grundprincip som beskrivs som mycket viktigt för

¹³ Se Bernitz och Kjellgren (2018) s. 372.

¹⁴ Se Bernitz och Kjellgren (2018) s. 25 f.

¹⁵ Se Kristoffersson och Rendahl (2019) s. 21.

upprätthållandet och utvecklingen av den inre marknaden är den så kallade *likabehandlingsprincipen* som förbjuder varje form av diskriminering på grund av nationalitet.¹⁶

2.2 Europeiska unionens kompetenser

EU kan inte ta sig rätt att verka på alla möjliga områden som unionen vill utan måste tilldelas kompetens från medlemsstaterna.¹⁷ Denna kompetensfördelning sker främst i och med de två grundläggande fördragen, Fördraget om Europeiska unionen och Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, FEU och FEUF.¹⁸

I FEU finns de grundläggande bestämmelserna om EU-samarbetets värden, mål och principer för samarbetet. Vidare slår FEU fast den befogenhetsfördelning som gäller mellan länderna, unionens demokratiska principer samt de centrala reglerna om EU:s institutioner och funktionsdelningen mellan dessa.

FEUF innehåller mer detaljerade och funktionella bestämmelser som mer ingående säger hur verksamheten inom EU ska se ut och regleras. Funktionsfördraget går igenom unionens befogenheter på olika områden och en vidareutvecklar dem bestämmelser gällande kompetensfördelningen mellan unionen och medlemsstaterna så FEU tar upp. FEUF behandlar såväl unionens yttre åtgärder såsom hur institutionerna ska fungera.

Dessa två fördrag utgör själva basen för det europeiska samarbetet och unionens verksamhet och är det som utgör *primärrätten*.¹⁹ Det är genom dem som makten fördelas och det är dem som avgör vilka beslutsregler som gäller för beslutsfattande inom unionens institutioner. Men dessa fördrag är alltför generella för att verksamheten i EU ska kunna fungera, och har snarare karaktären av ett ramverk som används som grund för vidare kompletterande utfyllnad.²⁰ Denna komplettering är en förutsättning för att fördragsbestämmelserna ska kunna tillämpas i praktiken.

Inom EU införlivas bindande lagstiftning i huvudsak genom tre typer av instrument – förordningar, direktiv och beslut.

¹⁶ Se Bernitz och Kjellgren (2018) s. 37.

¹⁷ Se Bernitz och Kjellgren (2021) s. 46.

¹⁸ Se Bernitz och Kjellgren (2021) s. 47 ff.

¹⁹ Bernitz och Kjellgren (2018) s. 50.

²⁰ Se Bernitz och Kjellgren (2021) s. 50.

Förordningar är bindande och direkt tillämpliga i varje medlemsland för alla som berörs av innehållet.²¹

Direktiv däremot innehåller tydliga ändamålsbestämmelser som är bindande för medlemsstaterna, men medlemsstaterna har självbestämmanderätt för hur de målen ska uppnås. Direktiv införlivas i den nationella lagstiftningen och medlemsstaterna har därför möjlighet att själva påverka hur ett direktiv ska implementeras i landet. Fördelen med detta är att medlemsstaten kan utnyttja tidigare lagstiftning och myndigheter i landet utan att börja om från något helt nytt. Så länge som ändamålsbestämmelserna uppnås så kan medlemsstaterna använda olika medel för att nå upp till dessa bestämmelser. Direktiven ska även införlivas inom den angivna tidsfristen som ges i direktivet, när tiden går ut ska medlemsstaterna ha sett till att det finns nationella regler som förverkligar direktivets olika syften.

Beslut är riktade mot en eller flera individer, företag eller medlemsstater och är bindande för dem som beslutet riktar sig mot.

Dessa tre lagstiftningstyper är så kallade bindande rättsakter, som tillsammans med icke-bindande rättsakter (rekommendationer och yttranden) utgör sekundärrätten.²²

Vid val av lagstiftningstyp ska det tas i beaktning vad som finns föreskrivet i förordningarna, men det finns även vissa principer som bör tas i beaktning vid: *subsidiaritetsprincipen*²³ som går ut på att EU endast ska vidta åtgärder endast om det finns verkligt goda skäl att ha unionsregler, samt *proportionalitetsprincipen*²⁴ som hänför sig till att det är den minst ingripande typen av reglering som ska väljas för att uppnå ett uppsatt mål.

²¹ Se Bernitz och Kjellgren (2021) s. 51 ff.

²² Se Bernitz och Kjellgren (2018) s. 56.

²³ Art. 5.3 FEU.

²⁴ Art. 5.4 FEU.

3 Mervärdesskatt i Sverige

3.1 Mervärdesskattens historia i Sverige

Med anledning av andra världskriget infördes år 1941 för första gången en allmän konsumtionsskatt i Sverige. Detta gjordes för att öka statens intäkter och således kunna finansiera Sveriges militära upprustning i tider av ett skärpt säkerhetspolitiskt läge. Denna konsumtionsskatt var dock av en tillfällig karaktär och avskaffades i och med krigets slut år 1946.²⁵

Efter ett par år utan konsumtionsskatt beslutade lagstiftarna år 1959 att en allmän varuskatt, omsen, skulle utgå på all konsumtion, med undantag av vissa tjänster.²⁶ Omsen var en detaljhandelsskatt som endast utgick i ett produktionsled och avsikten med dess införande var att endast konsumenten i sista ledet skulle beskattas. Det var svårare i praktiken än i teorin och i vissa fall innebar omsen att även försäljning till producenter beskattades. Som en följd av detta avskaffades varuskatten och mervärdesskattelagen trädde i kraft 1 januari 1969.

Sedan momsens infördes har skattetrycket av denna konsumtionsskatt successivt ökat under årens lopp, för att fastställas år 1991 till 25%, dock med en möjlighet att reducera skattesatsen för vissa varor och tjänster till 12% eller 6% inom vissa sektorer som staten särskilt vill gynna.²⁷

Under 2022 uppgick statens intäkter från mervärdesskatten till 559 miljarder kronor²⁸ vilket kan jämföras med statens totala skatteinkomster som för år 2022 var 2441 miljarder kronor,²⁹ alltså ca 27% av statens totala skatteintäkter.

Den svenska mervärdesskattelagen är baserad på unionsrätt, nämligen direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.³⁰

²⁵ Se Henkow (2019), s. 14.

²⁶ Se Kleerup, Kristoffersson, Öberg (2020) s. 22.

²⁷ Se Henkow (2019), s. 27.

²⁸ Rapport - Utfallet för statens budget s. 175.

²⁹ Rapport - Utfallet för statens budget s. 29.

³⁰ Se Bernitz och Kjellgren (2018) s. 373.

3.2 Beskattningsbar person

1 kap 1 § ML

Mervärdesskatt ska betalas till staten enligt denna lag

1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap, i den utsträckning den beskattningsbara personen inte är befriad från skatt på omsättningen,

2. vid skattepliktigt unionsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet, eller

3. vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig

Detta är Mervärdeskattlagens första paragraf i dess första kapitel som stipulerar vem eller vilka som är skyldiga att betala in mervärdesskatt till staten.

Huvudregeln är att vid omsättning av varor eller tjänster inom landet och dessa är skattepliktiga samt görs av en beskattningsbar person så ska mervärdesskatt tas ut. Vilka som anses utgöra en beskattningsbar person återfinns i 4 kap 1 § ML som anger att den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, ”oberoende av dess syfte eller resultat”.³¹

Vidare definieras *omsättning av varor* i 2 kap 1 § ML som enligt nyss nämnda paragraf omfattar omsättning av varor mot ersättning samt uttag av varor.³² Vad som är en vara klargörs i 1 kap 6 § ML och är materiella ting inklusive fastigheter, värme, kyla, gas och elektrisk kraft. Vad som är att anse som en tjänst är negativt definierat i förhållande till vad en vara är och sägs vara ”allt annat som kan tillhandahållas”.

3.3 Unionsintern handel och destinationsprincipen

Om en vara importeras från ett land utanför EU till en medlemsstat i EU sker beskattning av den varan vid gränskontrollen i samband med införseln av varan till unionen. I sådana fall där handel sker mellan medlemsstater så kan inte beskattningen ske på ett liknande sätt. Sedan den inre marknaden infördes i Europa sker det

³¹ Se Kleerup, Kristoffersson, Öberg (2020) s. 35.

³² Se Kleerup, Kristoffersson, Öberg (2020) s. 49 f.

inte längre någon gränskontroll mellan medlemsstaterna, och därför kan ingen beskattning ske när varor passerar gränsen.³³ Beskattning vid sådana *unionsinterna försäljningar* sker istället enligt den så kallade *destinationsprincipen* som innebär att beskattning sker i det land där varan eller tjänsten är destinerad, vilket vanligtvis är det land där kunden befinner sig och tar emot varan.³⁴ När en vara skickas från Sverige till ett annat EU-land där mottagaren beskattningsbar person och överstiger en viss beloppsgräns så är denna transaktion kvalificerat undantagen för mervärdesskatt i Sverige, 3 kap. 30a § ML och art. 138 MD.³⁵

Den som är mottagaren av vid en unionsintern försäljning gör i sin tur ett unionsinternt förvärv i det land där varan tas emot. Ett sådant förvärv är att se som en beskattningsbar transaktion som är omsatt i det land där varan tas emot.³⁶ 2a kap. 2 § 1p. ML och artikel 2(1)(b), 3 och 4 i MD reglerar vilka förvärv som är att anse som unionsinterna, och vidare bestämmelser om omsättningsland finns i art. 40 MD.

Ett unionsintern förvärv från EU-land till Sverige ska alltså redovisas av mottagaren på samma som inhemsk beskattningsbar transaktion där köparen åtar sig att redovisa skatten på transaktionen i Sverige. Eftersom det är köparen själv som är ansvarig för både den ingående och den utgående mervärdesskatten innebär det att det finns ”ett visst utrymme för skatteundragande.”³⁷

Beskattningen av unionsinterna förvärv syftar till att motverka de skillnader som finns mellan att köpa varor från ett svenskt företag gentemot att köpa varor från ett företag som finns etablerat i andra medlemsstater.

3.3 Avdragsrätten

Som det redan har nämnts ska mervärdesskatten vara neutral och inte belasta de parter som utgör transaktionskedjan fram till dess att en vara når slutkunden. Avdragsrätten är en vital funktion för att denna neutralitet ska fungera i praktiken och får i princip inte inskränkas.³⁸ Det som är utgående skatt görs är även avdragsgill ingående skatt i nästa led fram till dess att varan når slutkonsumenten som saknar avdragsrätt.³⁹ Avdragsrätten ska garantera att de beskattningsbara personerna i transaktionskedjan inte belastas med mervärdesskatt. Detta har även konstaterats av EU-domstolen att

³³ Se Kleerup, Kristoffersson, Öberg (2020) s. 133.

³⁴ Se Henkow (2019), s. 60.

³⁵ Se Henkow (2019), s. 65.

³⁶ Se Henkow (2019), s. 66.

³⁷ Se Ek (2019), s. 78.

³⁸ C-29/08 AB SKF p. 55 – 66.

³⁹ Se Kleerup, Kristoffersson, Öberg (2020) s. 61.

medvärdesskattsystemet ska vara helt neutralt med avseende på skattebördan, förutsatt att verksamheten är mervärdesskattepliktig.⁴⁰

Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt regleras i 8 kap. ML och bestämmelser kring återbetalning av mervärdesskatt finns i 10 kap. Avdragsrätt och återbetalningsrätt går att se som samma sak, de hanterar båda den ingående skatten och hanteras på samma sätt i inkomstdeklarationen.⁴¹ Motsvarande bestämmelser kring avdragsrätten finns i art. 168-175 i mervärdesskattedirektivet.

⁴⁰ C-4/94 BLP och C-37/95 Ghent Coal Terminal.

⁴¹ Se Kleerup, Kristoffersson, Öberg (2020) s. 62.

4 Mervärdesbedrägerier

På grund av de mervärdesskattregleringar som har införts i Sverige och i EU har det uppmärksamrats av EU-kommissionen att det nuvarande mervärdesskattesystemet är känsligt för olika typer av bedrägerier.⁴² En särskild risk som har identifierats är att vid unionsinterna transaktioner, som det nämns i avsnitt 3.3, gäller omvänd beskattning vilket gör köparen ansvarig för både den ingående och utgående mervärdesskatten.⁴³

Begreppen *missing trader fraud*, MTIC och karusellhandel har i svensk doktrin till viss del sammanblandats⁴⁴ varvid det finns en anledning att ta upp de olika typerna av *missing trader* - bedrägerier och vad som utmärker dem.

Missing Trader Fraud går i korthet ut på mervärdesskattupplägg med skenföretag som försvinner innan de har fullgjort den betalningsskyldighet av mervärdesskatt som krävs av dem.⁴⁵ Med detta som grund har det vidareutvecklats till mer komplicerade bedrägeriupplägg som kommer att analyseras här nedan.

Missing trader intra community – fraud, eller MTIC-bedrägerier utnyttjar mervärdesskattreglerna som är aktuella vid gränsöverskridande transaktioner för varor och tjänster, alltså reglerna om unionsinterna förvärv. Som det har redovisats i avsnitt 3.3 så kan ett företag i till exempel Sverige köpa en vara från ett annat EU-land utan att betala utgående mervärdesskatt. Om företaget sedan säljer produkten i Sverige inklusive moms gör de en vinst på den mellanskillnad mellan inköpspriset och försäljningspriset. Företaget redovisar sedan inte försäljningen till Skatteverket som företaget är skyldig genom att göra sig otillgängliga eller genom en iscensätta en konkurs. Således går staten miste om mervärdesskatt och bedragaren gör en otillbörlig vinst.⁴⁶ Värt att notera i detta fall är att Företag A och Företag C i detta fall kan vara ovetandes om bedrägeriförfarande och agerar i god tro. Men som enligt den praxis som finns kan de förlora sin avdragsrätt, mer om detta i avsnitt 5.2.1.

Det som Frunza beskriver som den mest komplexa och skadliga MTIC-bedrägeriet är så kallade *carousel fraud* som fortsättningsvis kommer att refereras till som karusellhandel. Till skillnad från ett MTIC-bedrägerierna försvinner inte de inblandade

⁴² COM(2000)348, s. 5.

⁴³ Se Ek (2019) s. 78.

⁴⁴ Se Ek (2019) s. 129. Se Eks kommentar.

⁴⁵ Se Frunza (2019) s. 4.

⁴⁶ Se Frunza (2019) s. 7.

parterna utan varorna skickas mellan dem som karusell.⁴⁷ Detta leder till att den förlorade mervärdesskatten är proportionerlig till hur många varv varorna har skickats runt i ”karusellen”. Denna karusellhandel har sedan den internetbaserade handelns intåg ökat kraftigt. Detta eftersom digitala och immateriella produkter så som programvara, VoIP-tjänster (Voice over Internet Protocol) och utsläppsrätter kan handlas för stora summor nästintill ögonblickligen, dessutom utan några transportkostnader att tala om. Ett varv mellan alla parter kan var avklarat på ett par minuter.

Utöver karusellhandeln finns än mer komplexa upplägg, *Doubel carousel – contratradning*, *Barter fraud* och *Cross invoicing*⁴⁸. Det sistnämnda exemplet har förekommit i Sverige och går i korthet ut på att *Missing trader* - parten balanserar den utgående momsen som företaget redovisar med hjälp av osanna fakturor ställda till andra skenföretag vilket gör det svårare för myndigheter att upptäcka skatteundandragandet.⁴⁹ Dessa bedrägeriupplägg kommer inte diskuteras närmare eftersom de är att se som vidareutvecklingar av MTIC-bedrägerier som har anpassats för att göra dem mer svårupptäckta.

⁴⁷ Se Ek (2019) s. 129.

⁴⁸ Se Fraunza (2019) s. 8 ff.

⁴⁹ Göta Hovrätt mål B 1845-21 s. 20.

5 En lösning på momsbedrägerier – omvänd skattskyldighet

5.1 Så fungerar omvänd skattskyldighet

Ett sätt att förhindra de bedrägerier som nämns i avsnitt 4 är att implementera det som kallas för omvänd skattskyldighet vilket innebär att det inte längre är säljaren som ska ta ut någon mervärdesskatt av köparen.⁵⁰ Rent praktiskt ska säljaren i stället ange ”omvänd betalningsskyldighet” på fakturan, köparen ska sedan räkna ut och redovisa den utgående skatten på sin deklaration.⁵¹ Detta förfarande innebär att momsinsbetalningen till staten inte sker förens varan eller tjänsten når en konsument som saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Mottagaren rapporterar alltså både sitt köp, den ingående momsen, och leverantörens försäljning i sin momsdeklaration. Dessa två tar ut varandra och således sker inga mervärdesskattbetalningar mellan vare sig parterna eller till staten.⁵²

5.2 EU-rättslig bakgrund

För att komma till rätta med de problem som den inre marknaden och mervärdesskattedirektivet har öppnat upp för har ändringar skett sedan det ursprungliga mervärdesskattedirektivet implementerades. Inom ramen för det sjätte mervärdesskattedirektivet fanns möjlighet för medlemsstater att inför nationella bestämmelser för att förhindra skatteundandragande och missbruk.⁵³

Dessa möjligheter att utifrån nationella behov införa begräsningar inom mervärdesskattens område har successivt ökat sedan mervärdesskattedirektivet infördes år 2006. Kunskapen om bedrägeriupplägg som involverar de svagheter som den inre marknaden innebär har funnits hos medlemsstaterna under en lång tid.⁵⁴ Mervärdesskattedirektivet har ändrats flera gånger sedan det infördes år 2006. Byggbranschen har varit ansedd att vara ett riskområde vilket ledde till att det redan i den

⁵⁰ Se Frunza (2019) s. 266.

⁵¹ Se Prop. 2020/21:20 s. 16.

⁵² Se Frunza (2019) s. 266.

⁵³ Se t.ex. art. 26 b och 26 c i direktiv 77/388/EEC.

⁵⁴ Smith och Keen (2007), s. 3.

ursprungliga direktivtexten fanns en möjlighet att föreskriva den betalningsskyldige personen som den beskattningsbara personen, alltså det som beskrivs som omvänd skattskyldighet i artikel 199.1.a). Det har även funnits möjlighet att införa omvänd skattskyldighet för handel med skrot, industriavfall och annat avfall. Denna möjlighet har funnits sedan det att Mervärdesskattedirektivet trädde i kraft.⁵⁵

När artikel 199a infördes föreskrev första punkten i denna bestämmelse att de begränsningar som medlemsstaterna får införa är tidsbegränsade på två år.⁵⁶ Denna tidsfrist har under åren förlängts och gäller i och med den senaste ändringen av Mervärdesskattedirektivet till och med 31a december 2026.⁵⁷

5.2.1 Praxis från EUD

Det har utöver art. 199a och 199b tillkommit relevant praxis från EUD. EU-domstolen har gjort bedömningen att de som medverkar till ett karusellbedrägeri inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Detta om de medverkat avsiktligt eller inte anses ha gjort tillräckliga efterforskningar kring säljaren jämfört med vad som normalt kan förväntas av dem.^{58 59}

5.3 Vad har Sverige gjort?

På det sätt som Mervärdesskattedirektivet är formulerat innebär det att trots att Sverige anses uppfylla det så behöver inte den svenska lagstiftningen överensstämma med direktivet till punkt och pricka. Detta i och med att det är ett direktiv och inte en förordning. För precis som art. 199 och 199a MD föreskriver så får medlemsstaterna införa omvänd skattskyldighet för de varor och tjänster som nämns, men det är inte ett krav som behöver vara uppfyllt för att direktivet ska anses vara införlivat.

5.3.1 Guld

Guld har historiskt sett varit ett område som har varit utsatt för bedrägerier i olika former, varav det första skedde i Storbritannien under 1970-talet.⁶⁰ En omfattande problematik fanns kring guld då det i de olika medlemsstaterna var klassificerat på olika sätt, i en medlemsstat kunde en guldtacka anses som en investering på samma

⁵⁵ Direktiv 2006/112/EG Artikel 199.1.b).

⁵⁶ Direktiv 2010/23/E.

⁵⁷ Direktiv 2022/890.

⁵⁸ Förenade målen Kittel C-439/04 och Recolta C-440/04.

⁵⁹ Se Ek (2019) s. 79.

⁶⁰ Frunza (2019) s. 15 f.

sätt som ett värdepapper och alltså momsfrött. I ett annat land kunde guld vara belagt med en mervärdesskatt på 12% medan det i ett tredje, till exempel Sverige, var belagt med 25% mervärdesskatt.⁶¹

Som följd av detta kunde omfattande mervärdesskattbedrägerier ske. Bedrägeriet var konstruerat på sådant sätt att guld fördes in från en medlemsstat med låg eller ingen beskattning till länder där omsättningen av sådan guldprodukt är skattepliktig. När guld sedan såldes debiterade säljaren mervärdesskatt men utan att redovisa den utgående moms. När köparen sedan yrkar avdrag för den skatt hen har betalat har det lett till att mervärdesskatt har återbetalats av landets skattemyndighet, trots att den debiterade mervärdesskatten aldrig nådde myndigheten.⁶²

Detta ledde till att det 1998 antogs ett EG-direktiv för att undanta investeringsguld från mervärdesbeskattning. Detta direktiv öppnade även upp möjligheten för att införa omvänd skattskyldighet vid omsättning av guldprodukter genom att införa art. 26 b.F i sjätte mervärdesskattedirektivet.⁶³ Sverige införlivade dessa bestämmelser genom ändring i mervärdesskattelagen som började gälla fr.o.m. 1 januari 2000.⁶⁴

5.3.2 Byggsektorn

Under början av 2000-talet genomförde Riksskatteverket ett riksomfattande kontrollprojekt med syftet att undersöka möjligheterna att komma till rätta med den organiserade handeln med svart arbetskraft inom byggsektorn.⁶⁵ Under denna kunde Riksskatteverket göra uppskattningen att de svarta lönerna inom byggsektorn som sysslar med installationsarbeten uppgår till 2,5 – 3 miljarder kronor årligen. Av dessa summor som betalas ut i form av svarta löner bedömdes staten förlora intäkter motsvarande 85% av beloppet i form av uteblivna arbetsgivaravgifter, anställdas skatter och mervärdesskatt, vilket uppskattades till ca 2 – 2,5 miljarder kronor årligen. Av detta belopp beräknas utebliven moms utgöra 500 – 600 miljoner kronor.⁶⁶

5.3.3 Skrot och avfall

Även skrot- och avfallshandeln har varit utsatta för bedrägerier av oseriösa aktörer.⁶⁷ Detta som en följd av att flera av de mindre aktörerna inom denna bransch använder

⁶¹ Prop. 1998/99:69 s. 15.

⁶² Prop. 1998/99:69 s. 26.

⁶³ Direktiv 98/80/EG.

⁶⁴ Lag (1999:640).

⁶⁵ Riksskatteverkets rapport 2001:9.

⁶⁶ Prop. 2005/06:130, s. 18.

⁶⁷ Prop. 2012/13:1, s. 309 f.

checkar eller kontanter som betalmedel. Dessa kontanta betalningen sker ofta mellan skrothandlare som har bristfällig bokföring vilket har gjort det svårt för Skatteverket att utföra sina kontroller. Vidare har handelsbruket för sådan handel inneburit att köparen självfakturerar. Om den fakturan är felaktig är det sedan upp till säljaren att ansvara för att en korrekt faktura utfärdas.

I Skatteverkets kontroller har det gått att konstatera att det förekommer mervärdesskattbedrägerier mellan oseriösa aktörer i mellanleden, och dessa aktörer varken redovisar eller betalar in mervärdesskatt. Typexemplet inom denna bransch ser ut på följande vis att Företag A säljer skrot till Företag B som B sedan ställer ut en faktura till. Företag A lämnar varken skattedeklaration eller inkomstdeklaration och betalar inte heller någon skatt trots att A är registrerat för mervärdesskatt. I och med att säljaren inte redovisar eller betalar in utgående mervärdesskatt erhåller B felaktigt avdragsrätt för motsvarande ingående skatt.⁶⁸

Detta resulterade i en promemoria från Finansdepartementet som föreslog att omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt vid handel med avfall och skrot av vissa metaller skulle införas.⁶⁹ Detta förslag togs upp i budgetpropositionen för 2013 och infördes 1 jan 2013.⁷⁰

5.3.4 Utsläppsrätter

För att minska EU:s utsläpp av växthusgaser införde unionen under ett system med utsläppsrätter för företag och stater kallat EU Emission Trading System, vidare kallat EU ETS.⁷¹ Detta system omfattar miljöpåverkande industrier såsom oljeraffinaderier, förbränningsanläggningar och anläggningar för stålproduktion.⁷² Grundtanken är att de anläggningar som omfattas av systemet inte får släppa ut någon koldioxid om inte ett särskilt tillstånd för detta finns. Företagen får ansöka om utsläppsrätter och blir tilldelade utsläppsrätter för varje handelsperiod. Om ett företag är på väg att släppa ut mer CO₂ än vad som tilldelats har de möjlighet att köpa ytterligare utsläppsrätter på börserna, genom mäklare eller bilateralt.

⁶⁸ Prop. 2012/13:1, s. 310.

⁶⁹ Fi2007/4082.

⁷⁰ Lag (2012:755).

⁷¹ Direktiv 2003/87/EG.

⁷² Prop. 2010/11:16, s. 11.

Detta system visade sig dock vara mycket mottagligt för bedräglig påverkan och under åren 2008 – 2010 skedde det största momsbedrägeriet som någonsin upptäckts.⁷³ Omfattande MTIC-karuseller med dessa utsläppsrätter resulterade i skatteförluster som, enligt Europol, uppgick till 5 miljarder euro under år 2009.⁷⁴

För att bemöta dessa nya risker inom mervärdesskattens område föreslog regeringen i prop. 2010/11:16 att införa omvänd skattskyldighet för utsläppsrätter vilket trädde i kraft 1 jan 2011.⁷⁵

Det har dock framgått att några bedrägerier som använt sig av handel med utsläppsrätter inte har förekommit i Sverige, varken innan eller efter det att omvänd skattskyldighet för sådana infördes.⁷⁶

5.3.5 Mobiltelefoner och elektronik

Den senaste utvidgning Sverige har gjort gällande vilka varor, produkter eller tjänster som ska omfattas av omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt är vid nationell handel mellan beskattningsbara personer som omsätter mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer. Omvänd skattskyldighet för sådana varor gäller endast i sådana fall då det totala beskattningsunderlaget överstiger 100 000 kronor på fakturan.⁷⁷ Denna utvidgning började gälla 1 april 2021.

Bakgrunden till detta sägs enligt propositionen till den nya lagen vara att en ny sorts mervärdesskattsbedrägerier har upptäckts, där konstruerade transaktioner används för att få utbetalningar av staten.⁷⁸ I de nya bedrägerierna omsätts stora mängder mobiltelefoner, processorer eller annan elektronik och säljaren underlåter att betala in mervärdesskatt till staten, detta samtidigt som köparen gör avdrag för den ingående skatten som följer med förvärvet. Dessutom påpekas det i propositionen att det förekommit fall där samma varor har levererats flera gånger till samma företag utan att mervärdesskatt har betalats in till staten. Den beskrivning av momsbedrägerier stämmer väl överens med de MTIC-bedrägerier som förklaras i avsnitt 4.

⁷³ Se Frunza (2019) s. 21.

⁷⁴ Prop. 2010/11:16, s. 11.

⁷⁵ Lag (2010:1518).

⁷⁶ Prop. 2020/21:20 s.16 f.

⁷⁷ 1 kap 2 § 4 p. f ML.

⁷⁸ Prop. 2020/21:20 s.13 f.

5.4 Är omvänd skattskyldighet rätt väg att gå?

5.4.1 Vad talar för

Artikel 199a infördes i mervärdesskattedirektivet med en tidsbegränsning som i dess första iteration hade ett slutdatum 2015.⁷⁹ Denna tidsbegränsning har gång på gång förlängts och har i och med det senaste direktivet ett sista datum utsatt till 15 jan 2026 (eller något sådant).⁸⁰

Första gången omvänd skattskyldighet introducerades sade artikel 199a.3 att de medlemsstater som använder sig av förfarande för omvänd skattskyldighet lämna en utvärderande rapport till kommissionen under 2017⁸¹. Dessa rapporter sammanställdes sedan av kommissionen i COM(2018)118 för vilken en kort redogörelse kommer nedan. Rapporten grundar sig på återkoppling från medlemsstater och berörda parter vilket de sistnämnda utgör företag och andra verksamma inom de sektorer som omfattas av artikel 199a.

Enligt rapporten har flera medlemsstater kallat införandet av omvänd skattskyldighet sektorer som riskeras att utsättas för omfattande bedrägerier för ”nödvändiga och oundgängliga”⁸² för att bekämpa sådana bedrägerier. Samt att om åtgärden inte hade införts hade det funnits en fortsatt risk för omfattande förluster inom de offentliga finanserna.⁸³ Vissa medlemsstater har även anfört att om förfarandet för omvänd betalningsskyldighet saknats hade det inneburit att de i högre grad hade varit tvungna att förlita sig på operativa resurser. Sådana insatser är ofta gjorda i respons på uppdragade bedrägerier och medlemsstaterna ser ofta att det saknas garantier för att sådana insatser är framgångsrika.⁸⁴ Denna syn på operativa insatser stämmer överens med doktrin som påpekar att omvänd skattskyldighet kan användas för att bemöta momsbedrägerier i sådana situationer då myndigheter inte förmår att hantera dessa i realtid.⁸⁵

⁷⁹ Direktiv 2010/23/EU.

⁸⁰ Direktiv (EU) 2022/890.

⁸¹ Direktiv 2010/23/EU.

⁸² COM(2018) 118, punkt 3.2.2.1.

⁸³ COM(2018) 118, punkt 3.2.2.1.

⁸⁴ COM(2018) 118, punkt 3.2.2.1.

⁸⁵ Se Frunza (2019) s. 267.

5.4.2 Vad talar emot

I de propositioner som har föranlett att varor har belagts med omvänd skattskyldig har det i samtliga fall lyfts fram att det sannolikt kommer orsaka ökade administrativa kostnader för företag som är verksamma inom de sektorer som omfattas. Under införande året beräknas den ökade administrativa bördan som det nya förfarandet innebär kosta köpande och säljande företag 370 miljoner kronor, för att följande år innebära administrativa utgifter för 250 miljoner kronor. Det är drygt 300 000 företag som omfattas av de nya förändringarna.⁸⁶ Enligt den bedömning som görs i propositionen skulle statens skatteintäkter öka med 500 miljoner kronor.⁸⁷ Denna kritik återfinns i remissvaren till flera av lagförslagen där vilka sektorer som ska omfattas av omvänd skattskyldighet har utvidgas.⁸⁸

På EU-nivå har förslag som berör utvidgning av omvänd skattskyldighet nekats vid flera tillfällen. År 2006 begärde Tyskland och Österrike att omvänd skattskyldighet skulle introduceras för alla transaktioner mellan företag som översteg €5,000 respektive €10,000.⁸⁹ Detta med anledning av att kunna bemöta de MTIC-bedrägerierna som har uppdagats i dessa länder. Tyskland och Österrike bedömde det som troligt att denna lösning med en utvidgning av omvänd skattskyldighet skulle kunna lösa dessa problem. Som stöd för sitt förslag hänvisade de till artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet, nuvarande artikel 395. Kommissionen avsåg denna begäran då en sådan förändring skulle i allt för stor utsträckning ändra det nuvarande moms-systemet och motverka harmoniseringsarbetet inom mervärdesskattens område. Kommissionen ansåg inte heller att artikel 27 var rätt utgångspunkt för en sådan storskalig och generell omvänd skattskyldighet, utan påpekar att denna artikel ska appliceras på specifika problem.⁹⁰ Kommissionen kommenterar även den att en sådan förändring av mervärdesskattesystem skulle bli kostsam för de företag som verkar inom EU, och att ett storskaligt system med omvänd skattskyldighet skulle flytta den finansiella risken från medlemsstaternas skattemyndigheter till företagen. En sådan förflyttning skulle kunna leda till att företagen tvingas utföra kontroller för att kunna säkerställa att motparten vid en transaktion är en faktisk beskattningsbar person. Detta skulle vara en stor förändring av ansvarsfördelningen mellan myndighet och

⁸⁶ Prop. 2020/21:20 s. 48.

⁸⁷ Prop. 2020/21:20 s. 40.

⁸⁸ Jmf. Prop. 2005/06:130 s. 31, prop. 2010/11:16 s. 14, prop. 2020/21:20 s. 41.

⁸⁹ COM(2006) 404, s. 2 f.

⁹⁰ COM(2006) 404, s. 6 f.

företag vilket bedömdes av Kommissionen att tillsammans med de ökade kostnaderna gå emot Lissabonfördragets målsättning.⁹¹

⁹¹ COM(2006)404, s. 7.

6 Analys och slutsats

Den Europeiska unionen har ända sedan Stål och Kol samarbetet haft som mål att öka handeln mellan de europeiska medlemsstaterna och därigenom stärka banden mellan nationerna. En viktig del av detta djupare samarbete har varit att skapa ett, om inte gemensamt, åtminstone välharmoniserat mervärdesskattesystem i unionen för att underlätta för rörligheten för varor och tjänster mellan medlemsstaterna. Detta system har dock i dess nuvarande form visat sig ha vissa brister som kan utnyttjas av oseriösa aktörer för olika typer av bedrägerier, där det är MTIC-bedrägerier som har granskats närmare i denna uppsats.

Dessa bedrägerier utnyttjar reglerna som gäller vid unionsinterna förvärv, det vill säga *destinationsprincipen* vid beskattning av varor och att avdragsrätten för moms i flera fall i EUD har bedömts vara mycket svår att inskränka. Som det nämns i avsnitt 5.2.1 finns det dock undantag när parterna bedömts handla i ond tro eller inte tagit de steg som kunnat kräva av dem. Denna problematik har varit känd relativt länge och har uppmärksamats av kommissionen. Mervärdesskattedirektivet har sedan dess införande uppdaterats och innehåller nu även art. 199a som ger medlemsstater möjlighet att införa omvänd skattskyldighet för varor som riskerar att användas i omfattande mervärdesskattbedrägerier så som MTIC-bedrägerier.

Sverige har inte utnyttjat alla de möjligheter som art. 199a MD öppnar upp för när det kommer till att införa omvänd skattskyldighet för olika sektorer. Som det har redovisats i kapitel 5 är det enligt ML guld, skot och avfall, byggtjänster, utsläppsrätter och nu senast även mobiltelefonitjänster och elektronik som omfattas av omvänd skattskyldighet. Konsekvent i de redovisade propositionerna är att införandet av omvänd skattskyldighet är något som införts som svar när en ny sektor blir drabbad av omfattande mervärdesskattbedrägerier. Det är sällan något som används proaktivt för att förhindra att en sektor blir drabbad av just sådana bedrägerier. Kunskapen om vilka områden som riskerar att drabbas finns, t.ex. rapporten från kommissionen som jag hänvisar till i avsnitt 5.4.1, och inom ramen för mervärdesskattedirektivet har det funnits möjlighet att införa omvänd skattskyldighet för elektronik ända sedan år 2000. Vad som föranleder denna strategi framkommer inte i propositionerna till de svenska lagförslagen, men den ökade administrativa bördan skulle kunna vara en anledning. Särskilt med beaktning av *proportionalitetsprincipen* som genomsyrar EU:s lagstiftningsarbete skulle det kunna tänkas vara en allt för ingripande åtgärd att orsaka stora administrativa kostnader för företaget utan att det

ännu inte har förekommit omfattande bedrägerier. Dessa potentiella ökade kostnader var även en av anledningarna till att Kommissionen motsatte sig Tysklands och Österrikes förslag om att omvänd skattskyldig skulle gälla för alla transaktioner över €5,000 och €10,000. Hur detta resonemang står sig i alla situationer när lagen utvidgats går att ifrågasätta. Som jag tar upp i avsnitt 5.3.4 så infördes omvänd skattskyldighet för handel med utsläppsrätter i Sverige utan att något sådant bedrägeri som involverar svenska företag hade rapporterats.

Trots att åtgärder har vidtagits både i Sverige och på EU-nivå har dessa MTIC-bedrägeri fortsatt ske. Det går att se ett händelseförlopp i tre delar som återupprepas omigen: Ett bedrägeri upptäcks varpå EU eller dess medlemsstater stiftar nya lagar för att stävja dessa bedrägerier. Därefter flyttar den oseriösa aktören sin bedrägeriverksamhet till en annan sektor.

Den lagstiftning som kommer på plats är dock effektiv, när omvänd skattskyldighet infördes för t.ex. guld och utsläppsrätter upphörde mervärdesskattbedrägerierna så gott som helt inom dessa områden helt. Men för att förhindra denna typ av brott krävs mer långsiktiga lösningar och eventuellt stora förändringar av nuvarande mervärdesskattedirektiv. Det är trots allt de nuvarande reglerna för unionsinterna förvärv och destinationsprincipen som öppnar upp för denna typ av brott.

7 Källförteckning

Offentligt tryck

Europeiska unionen

EU-kommissionen

COM(2000) 348 final - Meddelande från Kommissionen till Rådet och Europaparlamentet. Strategi för förbättring av mervärdesskattesystemets funktion inom ramen för den inre marknaden

COM(2006) 404 - Communication from the commission to the council in accordance with Article 27(3) of Directive 77/388/EEC

COM(2010) 695 - EU-kommissionens Grönbok om mervärdesskattens framtid.

COM(2016) 148 final - Meddelande från Kommissionen till Europaparlamentet, Rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om en handlingsplan för mervärdesskatt. Mot ett gemensamt mervärdesskatteområde i EU – Dags för beslut.

COM(2018) 118 final – Rapport från kommissionen till Rådet och Europaparlamentet om effekterna av artiklarna 199a och 199b i rådets direktiv 2006/112/EG på bedrägeribekämpning

VAT Gap in the EU - Report 2021

EU-parlamentet

VAT in the digital age 2023

Sverige

Propositioner

Proposition 1998/99:69 Särskilda mervärdesskatte regler för investeringsguld

Proposition 2005/06:130 Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn

Proposition 2010/11:16 Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt vid handel med utsläppsrätter för växthusgaser

Proposition 2012/13:1 Budgetpropositionen för 2013

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

Promemorior

Fi2007/4082 Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt vid handel med avfall och skrot av vissa metaller

Övrigt

Ekonomistyrningsverket, *Rapport Utfallet för statens budget – del av ESV:s underlag till årsredovisning för staten 2022*, < <https://www.esv.se/contentassets/d4d5d4a846f54e688f9eaea7c396368a/utfallet-for-statens-budget-2022.pdf> > (senast besökt 2023-05-20)

Lagrådet, Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2022-04-08.
< <http://www.lagradet.se/wp-content/uploads/2022/04/Ny-merv%C3%A4rdesskatteleg.pdf> > (senast besökt 2023-05-22)

Riksskatteverkets rapport 2001:9, Riksprojektet – kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen

Litteratur

Bernitz, Ulf och Kjellgren, Anders (2018) *Europarättens grunder*. 6e uppl., Stockholm: Nordstedts Juridik.

Bernitz, Ulf och Kjellgren, Anders (2021) *Introduktion till EU*. 7e uppl., Stockholm: Nordstedts Juridik

Ek, Mikael (2019) *Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten*, Uppsala: Iustus förlag.

Frunza, M-C (2019) *Value Added Tax Fraud*. 1st edition, London: Routledge.

Henkow, Oscar (2019) *Mervärdesskatt i teori och tillämpning*. 5e uppl., Malmö. Gleerups.

Hettne, Jörgen och Otken Eriksson, Ida (red) (2011), *EU-rättslig metod*, 2a uppl., Stockholm: Nordstedt Juridik.

Keen, Michael och Smith, Stephen (2007) 'VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?' IMF Working Paper No 07/31, Fiscal 8 Affairs Department

Kleerup, Jan, Kristoffersson, Eleonor och Öberg, Jesper (2020) *Mervärdesskatt i teori och praktik*. 7e uppl., Stockholm: Nordstedts Juridik.

Kristoffersson, Eleonor och Melz, Peter (2021) *Mervärdesskatt – En introduktion*. 20e uppl., Uppsala: Iustus förlag AB.

Kleinman, Jan 'Rättsdogmatisk metod', i:

Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (2018), *Juridisk metodlära*. 2a uppl., Lund: Studentlitteratur AB. S. 21 – 46 [Cit. Kleinman (2018)]

Sandgren, Claes (2018) *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – Ämne material, metod och argumentation*. 4e uppl., Stockholm: Nordstedts Juridik.

Rättsfallsförteckning

EU-domstolen

C-4/94 *BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise*, EU:C:1995:107.

C-37/95 *Belgische Staat mot Ghent Coal Terminal NV*, ECLI:EU:C:1998:1.

C-354/03 *Optigen Ltd*, C-355/03 *Fulcrum Electronics Ltd* och C-484/03 *Bond House Ltd mot Commissioners of Customs & Excise*, EU:C:2006:16

C-439/04 *Axel Kittel mot Belgiska staten* och C-440/04 *Belgiska staten mot Recolta Recycling SPRL*, EU:C:2006:446.

C-29/08 *Skatteverket mot AB SKF*, EU:C:2009:665.

C-4/94 *BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise*, EU:C:1995:107.

C-37/95 *Belgische Staat mot Ghent Coal Terminal NV*, ECLI:EU:C:1998:1.

C-354/03 *Optigen Ltd*, C-355/03 *Fulcrum Electronics Ltd* och C-484/03 *Bond House Ltd mot Commissioners of Customs & Excise*, EU:C:2006:16

C-439/04 *Axel Kittel mot Belgiska staten* och C-440/04 *Belgiska staten mot Recolta Recycling SPRL*, EU:C:2006:446.

C-29/08 *Skatteverket mot AB SKF*, EU:C:2009:665.