

Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier

*Slutbetänkande av Utredningen om
åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier*

Stockholm 2024



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2024:32

SOU och Ds finns på [regeringen.se](https://www.regeringen.se) under Rättsliga dokument.

Svara på remiss – hur och varför
Statsrådsberedningen, SB PM 2021:1.

Information för dem som ska svara på remiss finns tillgänglig på [regeringen.se/remisser](https://www.regeringen.se/remisser).

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet

Omslag: Elanders Sverige AB

Tryck och remisshantering: Elanders Sverige AB, Stockholm 2024

ISBN 978-91-525-0912-8 (tryck)

ISBN 978-91-525-0913-5 (pdf)

ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 9 juni 2022 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att föreslå åtgärder för att förhindra bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet samt i ett delbetänkande föreslå åtgärder med anledning av Europeiska kommissionens formella underrättelse om Sveriges genomförande av Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1371 av den 5 juli 2017 om bekämpande genom straffrättsliga bestämmelser av bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen, SEFI-direktivet (dir. 2022:54). Uppdraget skulle enligt direktiven slutredovisas senast den 29 februari 2024. Genom tilläggsdirektiv dir. 2024:5 förlängdes uppdraget och skulle i stället redovisas den 30 april 2024.

Som särskild utredare förordnades den 9 juni 2022 f.d. kanslichefen Birgitta Pettersson.

Som experter att biträda utredningen förordnades från och med den 1 september 2022 kanslirådet Mats Andersson (Finansdepartementet), rättssakkunniga Alicia Eklund (Finansdepartementet), kanslirådet Victor Hensjö (Justitiedepartementet), rättsliga experten Christina Olsson (Skatteverket), departementssekreteraren Erica Pettersson (Finansdepartementet), skatteexperten Anna Sandberg Nilsson (Svenskt näringsliv), rättsliga experten Olof Sundin (Skatteverket) och chefsåklagaren Jan Tibbling (Ekobrottsmyndigheten). Jan Tibbling entledigades från uppdraget att vara expert i utredningen från och med den 1 september 2022. Från och med den 14 november 2022 förordnades kammaråklagaren Fredrik Sandberg (Ekobrottsmyndigheten) och departementssekreteraren Anna Malmström (Finansdepartementet) att vara experter i utredningen. Anna Malmström entledigades från uppdraget att vara expert i utredningen från och med den 1 april 2023.

Från och med den 25 april 2023 förordnades rättssakkunnige Johan Magnander (Finansdepartementet) att vara expert i utredningen.

Som sakkunnig förordnades i utredningen från och med den 25 april 2023 professorn Teresa Simon-Almendal (Stockholms universitet). Victor Hensjö entledigades från uppdraget att vara expert i utredningen från och med den 1 september 2023.

Som sekreterare anställdes från och med den 15 september 2022 hovrättsassessorn Hanna Bergendahl. Från och med den 1 februari 2023 anställdes nationalekonomen Patrik Andreasson som sekreterare i utredningen. Rättsliga experten Christina Olsson anställdes som sekreterare i utredningen (50 procent) fr.o.m. den 1 januari 2024 t.o.m. den 29 februari 2024. Patrik Andreasson entledigades från uppdraget att vara sekreterare i utredningen från och med den 29 februari 2024.

Utredningen, som har antagit namnet Utredningen om åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier (Fi 2022:11), överlämnade den 31 augusti 2023 delbetänkandet *Skyddet för EU:s finansiella intressen – Ändringar och kompletteringar i svensk rätt* (SOU 2023:49). I delbetänkandet redovisas den del av uppdraget som avser åtgärder med anledning av Europeiska kommissionens formella underrättelse om Sveriges genomförande av SEFI-direktivet.

Utredningen överlämnar nu slutbetänkandet *Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier* (SOU 2024:32). Arbetet har bedrivits i samarbete med experter och sakkunniga. I betänkandet redovisas därför bedömningar och förslag som utredningens gemensamma även om det förekommit skilda uppfattningar i vissa frågor. Anna Sandberg Nilsson har lämnat ett särskilt yttrande.

Uppdraget är i och med detta slutfört.

Stockholm i maj 2024

Birgitta Pettersson

/Hanna Bergendahl

Innehåll

Sammanfattning	11
1 Författningsförslag	25
1.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	25
1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	33
1.3 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)	35
2 Utredningens uppdrag och arbete	37
2.1 Utredningens uppdrag.....	37
2.2 Utredningens arbete	38
2.3 Avgränsningar och prioriteringar.....	38
2.4 Betänkandets disposition.....	39
3 Mervärdesskattebedrägerier	41
3.1 Bakgrund	41
3.1.1 Introduktion till problembilden	41
3.1.2 Något om utvecklingen inom EU	46
3.2 Om mervärdesskattebedrägerier	48
3.2.1 Allmänt om mervärdesskattebedrägerier	48
3.2.2 Hur går mervärdesskattebedrägerier till?.....	50

3.3	Skattefel och statens förluster på grund av mervärdesskattebedrägerier	64
3.3.1	Europeiska kommissionens rapport VAT Gap in the EU	64
3.3.2	Skatteverkets skattefelsrapport	65
3.3.3	Uppskattning av de samlade förlusterna av mervärdesskattebedrägerier	66
3.4	Skatteverkets arbete mot mervärdesskattebedrägerier	73
3.4.1	Kontroll och åtgärder inom beskattningsverksamheten	74
3.4.2	Skatteverkets brottsbekämpande arbete	77
3.4.3	Samarbeten och informationsutbyte	78
3.5	Allmän statistik och Skatteverkets kontroller	83
3.5.1	Mervärdesskatteregistrerade företag	83
3.5.2	Skatteverkets kontroller	88
3.6	Nordisk utblick	90
4	Gällande rätt	97
4.1	Allmänt om mervärdesskatt	97
4.1.1	EU-rätt	97
4.1.2	Svensk rätt	99
4.2	Om registrering och avregistrering för mervärdesskatt	103
4.2.1	Registrering	103
4.2.2	Avregistrering	105
4.2.3	Svensk praxis	106
4.3	Mervärdesskattedeklaration	107
4.3.1	Vem ska lämna mervärdesskattedeklaration?	107
4.3.2	Redovisningsperioder för mervärdesskatt	107
4.3.3	Periodiska sammanställningar	109
5	Behov av åtgärder och överväganden	111
5.1	Inledning	111
5.2	Stoppa bedrägerierna innan de utförts	111
5.2.1	Bedrägerierna kan identifieras men är komplexa att utreda	111

5.2.2	Visa registreringsnummer som ogiltiga i VIES vid bedrägerier.....	112
5.2.3	Bättre verktyg för kontroller i registreringen och för att stoppa användningen av falska identiteter.....	113
5.2.4	Bättre möjlighet att stoppa användning av historikbolag.....	114
5.3	Hindra avräkning på skattekott vid kontroll av en mervärdesskattedeclaration	116
5.4	Behov av att öka antalet kontroller.....	117
5.5	Förbättrad information till företag.....	117
5.6	Övriga behov.....	118
5.6.1	Behov av ett aktieägarregister	118
5.6.2	Obligatorisk elektronisk kommunikation mellan myndigheter och företag.....	119
6	Visning av registreringsnummer som ogiltigt i VIES	121
6.1	Bakgrund.....	121
6.1.1	VAT Information Exchange System.....	121
6.1.2	Utredningens uppdrag	121
6.1.3	EU-reglering gällande VIES.....	122
6.1.4	När visas registreringsnummer som ogiltiga i VIES i dag?.....	124
6.1.5	Vad innebär det att ett registreringsnummer till mervärdesskatt visas som ogiltigt i VIES?.....	124
6.1.6	Hur visning av registreringsnummer som ogiltigt i VIES förhåller sig till registreringen nationellt	127
6.1.7	EU-domstolens rättspraxis och EU-rättsliga principer	128
6.1.8	Exempel från andra länder	129
6.2	Skatteverkets förslag.....	132
6.2.1	Möjlighet att visa registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltigt i VIES vid mervärdesskattebedrägerier	132
6.2.2	Beslut utan kommunikation	134

6.3	Överväganden och förslag.....	135
6.3.1	Det finns behov av att visa registreringsnummer som ogiltigt i VIES i större utsträckning.....	135
6.3.2	EU-rättsligt stöd för en ny reglering.....	137
6.3.3	Visning av registreringsnummer som ogiltigt i VIES vid mervärdesskattebedrägerier	139
6.3.4	Interimistiska beslut	144
6.3.5	Regleringens placering	149
7	Åtgärder för stärkt kontroll	151
7.1	Inledning	151
7.2	Fler kontroller behövs.....	151
7.3	Åtgärder för ökad kontroll gällande registreringen	155
7.3.1	Behovet av åtgärder.....	155
7.3.2	Ökade möjligheter att förelägga och att vägra registrering eller avregistrera	157
7.3.3	Personlig inställelse.....	165
7.3.4	Personuppgiftsbehandling	173
7.3.5	Sekretess	178
7.4	Kortare redovisningsperioder	178
8	Avregistrering från mervärdesskatt vid skatteundandragande	181
8.1	Bakgrund.....	181
8.1.1	Inledning.....	181
8.1.2	Förutsättningar för registrering och avregistrering enligt skatteförfarandelagen och mervärdesskattedirektivet.....	181
8.1.3	EU-rättsligt stöd för att neka registrering eller avregistrera vid bedrägerier.....	182
8.1.4	Tillämpning i andra länder	183
8.1.5	Skatteverkets bedömning i hemställen 2017	185
8.2	Avregistrering och nekad registrering vid skatteundandragande.....	186

9	Avräkningsspärr på skattekontot.....	195
9.1	Gällande rätt.....	195
9.1.1	Allmänt om skattekonto.....	195
9.1.2	Återbetalning.....	197
9.1.3	Ränta.....	200
9.2	Överskjutande ingående mervärdesskatt ska inte tillgodoräknas.....	202
9.3	Registrering på skattekontot och beräkning av ränta m.m.	209
9.4	Omprovning och överklagande.....	213
10	Omvänd betalningsskyldighet	215
10.1	Inledning.....	215
10.2	Gällande rätt.....	216
10.2.1	EU-rätt.....	216
10.2.2	Svensk rätt.....	216
10.3	Tröskeln för omvänd betalningsskyldighet för mobiltelefoner och andra varor bör inte ändras.....	218
10.4	Överväganden om införande av omvänd betalningsskyldighet i övrigt	221
11	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	225
12	Konsekvenser av utredningens förslag.....	227
12.1	Förslag och bedömningar.....	227
12.2	Syfte, alternativa lösningar och förslaget förenlighet med EU-rätten	228
12.3	Offentligfinansiella effekter	233
12.3.1	Hur åtgärderna påverkar	233
12.3.2	Hur mycket åtgärderna påverkar.....	246
12.3.3	Fördelning över tid.....	255

12.4	Effekter för företagen	256
12.4.1	Företag som påverkas indirekt	257
12.4.2	Företag som påverkas direkt	260
12.4.3	Små företag	268
12.5	Effekter för kommuner och regioner.....	269
12.6	Effekter för statliga myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna	269
12.7	Effekter på brottslighet.....	271
12.8	Övriga effekter	271
12.9	Samlad bedömning	271
13	Författningskommentar	273
13.1	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	273
13.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.....	286
	Särskilt yttrande.....	289
	Bilagor	
Bilaga 1	Kommittédirektiv 2022:54.....	293
Bilaga 2	Kommittédirektiv 2024:5.....	303

Sammanfattning

Utredningens uppdrag

Utredningen har haft i uppdrag att föreslå åtgärder för att förhindra bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet. I uppdraget har det ingått att undersöka hur bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet går till samt bedöma vilka åtgärder som är möjliga och lämpliga att genomföra för att upptäcka och förhindra sådana bedrägerier och skatteundandraganden. Vidare har det ingått i uppdraget att särskilt överväga om det kan vara lämpligt, samt förenligt med EU-rätten, med ett förfarande där företags registreringsnummer för mervärdesskatt visas som ogiltigt i det elektroniska systemet för utbyte av information mellan EU-länder, VAT Information Exchange System, VIES. Därutöver har uppdraget även omfattat att särskilt analysera och överväga vilka ytterligare verktyg Skatteverket behöver för att upptäcka och förhindra bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet.

En annan del av uppdraget har varit att föreslå åtgärder med anledning av Europeiska kommissionens formella underrättelse om Sveriges genomförande av Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1371 av den 5 juli 2017 om bekämpande genom straffrättsliga bestämmelser av bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen, SEFI-direktivet. I enlighet med direktiven har utredningen redovisat denna del i delbetänkande, *Skyddet för EU:s finansiella intressen – Ändringar och kompletteringar i svensk rätt* (SOU 2023:49) i augusti 2023.

Problembilden

Gränsöverskridande mervärdesskattebedrägerier via skenföretag orsakar varje år Sverige och övriga medlemsstater inom EU betydande förluster. Bedrägerierna kallas även MTIC-bedrägerier¹ och är en mycket allvarlig form av skattebedrägeri som bygger på missbruk av mervärdesskattereglerna för gränsöverskridande transaktioner inom EU. Bedrägerierna genererar vinster genom att undvika att betala mervärdesskatt eller genom att på ett bedrägligt sätt kräva återbetalning av mervärdesskatt från nationella myndigheter. Bedrägerierna genomförs på ett systematiskt sätt med ett flertal företag inblandade och med användande av olika metoder för att försvåra upptäckt. Det är fråga om kvalificerad och organiserad ekonomisk brottslighet av mycket allvarlig karaktär. Bedrägerierna medför negativa effekter för samhället på ett flertal olika sätt. Samhället går miste om betydande skatteintäkter och drabbas av stora kostnader och bedrägerierna har även en negativ inverkan på konkurrensen och den inre marknaden inom EU, eftersom obeskattnade varor kan säljas till ett lägre pris på marknaden till nackdel för företag som gör rätt för sig och betalar skatt. En annan allvarlig negativ effekt är att ekonomiska vinster från bedrägerierna används till att finansiera annan grov organiserad brottslighet.

Upplägget vid bedrägerierna utnyttjar lagstiftning som gör det möjligt att bedriva handel över medlemsstaternas gränser inom EU utan att omedelbart redovisa mervärdesskatt. Bedrägerierna kan omfatta både verklig och fiktiv handel med varor mellan länder inom EU, s.k. unionsinterna förvärv. Bedrägerierna kan vara både av enklare slag med ett fåtal aktörer och transaktioner inblandade eller mer avancerat med stora nätverk av företag i flera länder. I mer avancerade fall kan samma varor levereras flera gånger till samma företag i en transaktionskedja utan att mervärdesskatt betalas in till staten, s.k. karusellbedrägeri. Som en del av dessa bedrägerier införs och säljs varor genom en rad företag innan de förs ut igen till en annan medlemsstat. Det första företaget i den medlemsstat där bedrägeriet genomförs tar ut mervärdesskatt av en kund, men betalar inte skatten till staten, utan blir en s.k. missing trader, ett skenföretag. Företaget som därefter för ut

¹ MTIC står för *Missing Trader Intra Community*. MTIC-bedrägerier är gränsöverskridande mervärdesskattebedrägerier där minst en av aktörerna är en s.k. missing trader, ett skenföretag. Ett skenföretag är en beskattningsbar person som är registrerad för mervärdesskatt och som 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.

varorna till en annan medlemsstat ansöker om och får återbetalning av mervärdesskatt som aldrig har betalats in till staten.

Sverige har i syfte att förhindra mervärdesskattebedrägerier infört omvänd betalningsskyldighet vid handel inom landet mellan beskattningsbara personer med guld, byggtjänster, utsläppsrätter för växthusgaser samt avfall och skrot av vissa metaller.² Under åren 2019–2020 har storskaliga angrepp mot det svenska mervärdesskattesystemet genomförts med hjälp av handel med mobiltelefoner och telekommunikationstjänster. Den 1 april 2021 infördes omvänd skattskyldighet vid leverans av bl.a. mobiltelefoner i vissa fall.

Det finns inga säkra siffror på MTIC-bedrägeriernas aktuella omfattning i Sverige. Från den 1 juni 2018 till den 30 april 2020 beräknades dock skatteförlusterna uppgå till åtminstone 3,3 miljarder kronor enligt Skatteverkets beräkningar (prop. 2020/21:20 s. 14). Avseende åren 2017–2021 hade Ekobrottsmyndigheten förundersökningar som omfattade brottslighet gällande mervärdesskattebelopp om totalt 4–6 miljarder kronor.

Förslag till åtgärder

Eftersom bedrägerierna är komplicerade och svårutredda och då det visat sig vara mycket svårt för myndigheterna att lyckas få tillbaka mervärdesskatt som felaktigt betalats ut så har utredningen särskilt prioriterat åtgärder som syftar till att hindra att bedrägerierna alls kan genomföras t.ex. genom att begränsa tillgången till mervärdesskattesystemet för personer med avsikt att utföra bedrägerier. Den typen av åtgärder har bedömts vara mer effektiva än åtgärder som vidtas i ett senare skede enligt uppgifter från utredande myndigheter samt utifrån erfarenheter från andra länder som utredningen tagit del av. En övergripande inriktning har även varit att fokusera på åtgärder som inte ger negativa effekter eller ökad administrativ börda för företag i allmänhet.

² Prop. 2020/21:20, s. 14.

Visning av registreringsnummer som ogiltiga i VIES

I syfte att förhindra mervärdesskattebedrägerier har Skatteverket tidigare föreslagit att regeringen ska vidta åtgärder som gör det möjligt för Skatteverket att besluta att ett registreringsnummer för mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES om det är sannolikt att registreringsnumret används, eller kommer att användas, för mervärdesskattebedrägerier i Sverige eller annan medlemsstat.

Varje medlemsstat i EU ska lagra information om personer som har tilldelats ett registreringsnummer för mervärdesskatt. Informationen görs tillgänglig för samtliga medlemsstater inom EU genom VIES. VIES gör det möjligt för en säljare att kontrollera en köparens registreringsnummer för mervärdesskatt i samband med att varor levereras och tjänster tillhandahålls till andra medlemsstater.

I Sverige visas ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES först efter att ett företag har avregistrerats från mervärdesskatt. Avregistrering sker t.ex. om ett företag inte bedriver ekonomisk verksamhet. När det gäller skenföretagen som deltar i bedrägerierna är det ofta svårt att visa att de inte bedriver ekonomisk verksamhet. Det tar därför lång tid innan ett registreringsnummer kan visas som ogiltigt i VIES. Det betyder att bedrägerierna kan pågå länge innan de stoppas.

Utredningen föreslår att Skatteverket får besluta att ett registreringsnummer för mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES om det finns en påtaglig risk för att den som är registrerad kommer att använda registreringsnumret för undandragande av mervärdesskatt. Att det ska vara fråga om en risk som är påtaglig ger uttryck för att det inte ska vara fråga om en obetydlig, oklar eller avlägsen risk, utan en klar och konkret risk. Ett beslut får inte bygga endast på spekulationer eller allmänna bedömningar, utan ska vara grundat på faktiska omständigheter som föreligger vid beslutstillfället. Det ställs därmed ett krav på konkretion beträffande de omständigheter som ligger till grund för att det finns en påtaglig risk för skatteundandragande. Riskbedömningen ska vara framåtblickande vilket innebär att det ska finnas en klart förutsebar utveckling utifrån de faktiska omständigheterna att ett skatteundandragande kan komma att ske. Att risken ska vara påtaglig innebär även ett krav på viss sannolikhet för att risken ska förverkligas. Förslaget har av utredningen bedömts vara förenligt med EU-rätten. Europeiska kommissionen har ansett att det är god praxis att medlemsstater visar registreringsnummer för mervärdesskatt som ogil-

tigt i VIES vid bedrägeri. Ett flertal andra länder har också redan infört motsvarande reglering (bl.a. Tyskland och Italien).

Förslaget omfattar även möjlighet för Skatteverket att fatta ett sådant beslut interimistiskt, utan föregående kommunikation med den som är registrerad för mervärdesskatt. Med hänsyn till det snabba förloppet och svårigheten att i efterhand driva in oredovisad mervärdesskatt eller återkrav på felaktigt tillgodoförd ingående mervärdesskatt gör utredningen bedömningen att detta snabba förfarande behövs för att förslaget ska bli effektivt mot bedrägerierna.

Förslaget innebär inte att företag i större utsträckning än i dag ska åläggas göra kontroller i VIES. Syftet med förslaget är att stoppa företag som utnyttjar EU-reglerna för att kunna genomföra mervärdesskattebedrägerier.

Åtgärder för stärkt kontroll och möjlighet till avregistrering

Skatteverket behöver utöka antalet kontroller

Statistik som utredningen tagit del av från Skatteverket visar att kontrollerna när det gäller utredningar av inlämnade mervärdesskatte-deklarationer som innebär en begäran om återbetalning ligger på de lägsta nivåerna sedan år 2013. Statistiken visar att antalet utredningar kraftigt har sjunkit under en tioårsperiod, från 18 619 utredningar år 2013 till 8 287 utredningar år 2022. Enligt Skatteverket har myndigheten behövt prioritera andra arbetsuppgifter. Samtidigt uppgår bedrägerierna till betydande belopp. Utredningen bedömer att det finns ett behov av fler kontroller i strävan att identifiera och förhindra bedrägerierna. Skatteverket har goda möjligheter att hitta de företag som behöver kontrolleras och att utreda om det föreligger ett mervärdesskattebedrägeri. Det behövs dock mer resurser för att fullt ut kunna använda de verktyg och möjligheter som finns tillgängliga för att förhindra mervärdesskattebedrägerier. Det gäller särskilt utbetalningskontroller enligt den statistik som utredningen tagit del av.

Åtgärder för ökad kontroll gällande registreringen

För att förhindra att oseriösa aktörer får tillgång till mervärdesskatte-systemet är kontrollen vid registreringen av stor betydelse. Nya företag som är avsedda att användas för bedrägerier måste anmälas till Skatteverket för registrering för mervärdesskatt. Det är dock förhållandevis lätt att få en registrering. Det är även vanligt förekommande att befintliga, redan registrerade företag, används. Genom att använda ett sådant befintligt företag, kan processen att få tillgång till mervärdesskatte-systemet gå ännu fortare. Möjligheten att vidta åtgärder redan vid nyregistreringen eller ändring av registrerade uppgifter har således stor betydelse för att förhindra att oseriösa aktörer får tillgång till mervärdesskattesystemet. Det är därför väsentligt att Skatteverket fortsätter arbetet med att utveckla och förstärka kontrollen vid registreringen. Åtgärder som förenklar och förbättrar möjligheterna till kontroll behövs såväl vid nyregistrering som ändring av registrerade uppgifter.

Det behöver införas åtgärder både för att Skatteverket ska kunna göra en kontroll av att den verksamhet som ska bedrivas är sådan ekonomisk verksamhet som uppfyller förutsättningarna för registrering och för att bedöma om det är fråga om ett s.k. skenföretag. Det är vidare väsentligt att det finns möjlighet vidta åtgärder i de fall företagen kan användas för mervärdesskattebedrägerier.

Utökad möjlighet att förelägga om vissa uppgifter

Det har framkommit att Skatteverket behöver tillgång till bättre verktyg för att kontrollera uppgifter om företrädare och ägare till företag. Med tillgång till bättre verktyg bör Skatteverket i större utsträckning än i dag kunna göra effektiva kontroller vid registreringen för mervärdesskatt för att kunna upptäcka brottsliga förfaranden.

I dag kontrolleras endast om det företag som anmälts för registrering kommer att bedriva sådan mervärdesskattepliktig verksamhet som kan ligga till grund för registrering. Mot bakgrund av den stora betydelse en registrering för mervärdesskatt har är det enligt utredningen väsentligt att de uppgifter som ligger till grund för registreringen är korrekta och tillförlitliga och kan ligga till grund för en kontroll av att den som anmälan avser faktiskt ska bedriva verksamhet

och att inte s.k. målvakter³ eller falska identiteter används. För att kunna göra en bedömning av om den som ansöker om registrering är ett s.k. skenföretag eller om det av annan anledning finns risk för att företaget kan komma att användas som ett led i ett mervärdesskattebedrägeri behöver uppgifter om företrädare och ägare kunna kontrolleras. Därigenom ökar möjligheterna få in underlag för att identifiera personer som inte bör få tillgång till mervärdesskattesystemet. I dag är det oklart om det finns en skyldighet att lämna uppgifter om företrädare och ägare och därigenom möjligt att förelägga ett företag att lämna uppgifterna. Utredningen föreslår därför att Skatteverket får förelägga den som ansöker om registrering för mervärdesskatt eller den som är registrerad att lämna uppgift om företrädare och ägare.

Ett föreläggande om att lämna uppgift om verksamheten eller företrädare och ägare förutsätter att det framkommit skäl att ifrågasätta uppgifterna. Skälet till ett föreläggande kan t.ex. vara att det vid utredning framkommit uppgifter som gör att det finns oklarheter om den verksamhet som ska bedrivas eller om företrädare eller ägare. Om ett företag i ett sådant fall över huvud taget inte följer ett föreläggande finns det enligt utredningens mening starka skäl att ifrågasätta om någon registrering ska göras och om det inte kan finnas skäl att avregistrera ett redan registrerat företag. Att ett företag efter föreläggande lämnar de uppgifter som efterfrågas om verksamheten, företrädare och ägare är enligt utredningen ett rimligt krav för mervärdesskatteregistrering av en juridisk person. Utredningen föreslår att det införs en möjlighet att vägra registrering eller att avregistrera ett företag som trots föreläggande inte lämnar begärda uppgifter.

Möjlighet till personlig inställelse och identitetskontroll

Ett annat problem som uppmärksammas är att det förekommer användning av falska identiteter och målvakter vid registrering för mervärdesskatt. Enligt uppgifter från Skatteverket förekommer falska identiteter i cirka 25–30 procent av de brottsutredningar som hanteras av skattebrottsenheten på Skatteverket. Utnyttjandet av falska identiteter underlättas när identifiering inte sker vid fysiska möten. Det har

³ Med målvakt avses en person som anmäls som företrädare för ett företag i syfte att dölja för allmänhet och myndigheter vem som egentligen styr företaget.

också blivit vanligare att det som målvakter förekommer utländska personer som har skaffat en svensk identitet, som de sedan låter andra använda för brottsliga ändamål.

Personlig inställelse anses vara av central betydelse för att få en säkrare identitetskontroll och används i flera andra sammanhang för detta syfte. En sådan möjlighet bedöms underlätta när det finns misstankar om identitetsmissbruk eller om att anmälaren eller den som anmälan avser av annat skäl inte är behörig att företräda det aktuella företaget. Att det blir möjligt att mer effektivt kontrollera och åtgärda redan registrerade företag är av stor betydelse för att förhindra att de används för bedrägerier. Möjligheten att förelägga om personlig inställelse kan t.ex. aktualiseras med anledning av att Skatteverket fått uppgift från Bolagsverket om ändrade företrädare. Utredningen föreslår att Skatteverket får förelägga en företrädare eller den som anmälan avser att inställa sig personligen för kontroll av identitet eller behörighet att företräda den anmälan avser. Förslaget gäller om det behövs vid en anmälan om registrering för mervärdesskatt samt även den som är registrerad för mervärdesskatt om det behövs för att kontrollera om uppgifter om den registrerade har ändrats.

För att underlätta kontrollen bör Skatteverket ha möjlighet att begära att pass, identitetskort eller annan motsvarande handling överlämnas vid den personliga inställelsen. Något krav på att identitets handlingen alltid ska överlämnas bör dock inte införas. En bedömning av om en person har styrkt sin identitet får göras mot bakgrund av samtliga omständigheter i ärendet.

Om den handling som överlämnas för kontroll av identiteten har ett lagringsmedium där fingeravtryck eller ansiktsbild är sparade, föreslås även att Skatteverket ska ges möjlighet att ta fingeravtryck och ansiktsbild i digitalt format för att kontrollera att dessa motsvarar dem som finns i handlingen. De biometriska uppgifter som kontrolleras ska enligt förslaget inte sparas utan omedelbart raderas efter en genomförd kontroll. Kontroll av biometriska uppgifter kan utgöra ett effektivt verktyg för att förhindra att t.ex. falska eller kapade identiteter används för registrering till mervärdesskatt.

Om föreläggandet inte följs eller den som förelagts inte kan styrka sin identitet eller behörighet föreslås att Skatteverket får avregistrera eller att vägra registrering för mervärdesskatt.

Kortare redovisningsperioder

Vid registreringen för mervärdesskatt beslutas också om redovisningsperiod för mervärdesskatt. En redovisningsperiod omfattar som huvudregel en kalendermånad men i vissa fall kan den vara ett kvartal eller ett helår. För att kontrollen av en deklarationsskyldig ska bli effektiv när det gäller misstänkta mervärdesskattebedrägerier behöver den ske på ett tidigt stadium. Utredningen har därför övervägt möjligheten att föreslå kortare redovisningsperioder generellt för vissa typer av företag, exempelvis under en viss tid efter att registrering har skett. Att generellt införa kortare redovisningsperioder för nystartade företag skulle dock innebära en ökad administrativ börda för företagen och för Skatteverket. Utredningen bedömer att nyttan med en sådan åtgärd inte skulle överväga kostnaderna. Utredningen konstaterar vidare att det redan i dag finns möjlighet för Skatteverket att besluta om kortare redovisningsperiod med stöd av 26 kap. 13 § skatteförfarandelagen då det föreligger särskilda skäl.

Utredningen bedömer att Skatteverket i större utsträckning kan utnyttja möjligheten att besluta om kortare redovisningsperiod för mervärdesskatteredovisningen då det föreligger särskilda skäl med stöd av befintlig lagstiftning. Exempel på när det kan finnas särskilda skäl för att redovisa mervärdesskatt för en kortare redovisningsperiod är vid förhöjd risk för skatteundandragande eller om det vid en utredning kommit fram omständigheter som tyder på att den deklarationsskyldiga är ett s.k. skenföretag eller har anknytning till ett sådant företag.

Avregistrering eller nekad registrering vid bedrägerier

Det finns i dag varken i den svenska lagstiftningen eller i mervärdesskattedirektivet någon särskild möjlighet att underlåta registrering eller att avregistrera från mervärdesskatt på grund av misstanke om att en registrering används eller kommer att användas för skattebedrägerier. I EU-domstolens praxis finns det dock stöd för medlemsstaternas rätt att vägra registrering för mervärdesskatt då det finns berättigade skäl. Flera av EU:s medlemsstater, bl.a. Italien och Tyskland, har också infört lagstiftning som ger stöd för möjligheten att avregistrera eller vägra registrering för mervärdesskatt om skattemyndigheten har gjort en utredning som visar att den registrerade har utfört transaktioner som utgör skattebedrägerier.

Utredningen bedömer att det finns behov av en sådan lagstiftning även i Sverige. Det finns utöver förslaget om möjligheten att visa ett registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltighet i VIES även ett behov av att kunna stoppa företag som endast deltar i mervärdesskattebedrägerier genom nationella transaktioner. Det har vidare framkommit ett behov att förhindra att nya företag registreras eller befintliga företag tas över för att utnyttjas för mervärdesskattebedrägerier. Det kan exempelvis röra sig om fall då ett nytt eller befintligt företag ansöker om registrering eller börjar användas som ersättare för ett annat företag som redan utreds för mervärdesskattebedrägerier av kända utövare.

Utredningen föreslår därför att Skatteverket får besluta att avregistrera den som är registrerad för mervärdesskatt om registreringen uteslutande eller så gott som uteslutande används som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt eller om det finns en påtaglig risk för att registreringen kommer att användas på det sättet. Att verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består av transaktioner som ingår som ett led i undandragande av mervärdesskatt innebär att det är fråga om ett undandragande som är så omfattande, sett utifrån det enskilda företags verksamhet, att registreringen för mervärdesskatt i princip endast syftar till att vara ett led i bedrägerier. En bedömning av om verksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande används för bedrägerier bör i första hand göras utifrån transaktionernas beloppsmässiga andel, dvs. ersättningen för leverans av varor, tillhandahållande av tjänster och unionsinterna förvärv av varor som ingår som ett led i bedrägerier i förhållande till totala omsättningen för sådana transaktioner i verksamheten.

Det föreslås även att Skatteverket får besluta att inte registrera för mervärdesskatt om det finns en påtaglig risk för att en registrering uteslutande eller så gott som uteslutande kommer att användas som ett led i undandragande av mervärdesskatt.

Avräkningsspärr på skattekontot

Utredningen föreslår att det införs en möjlighet för Skatteverket att fatta ett särskilt beslut om att en viss överskjutande ingående mervärdesskatt inte ska tillgodoräknas på skattekontot under tiden som det pågår en kontroll av en mervärdesskattedeklaration. Syftet med

att införa en möjlighet att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt är att förhindra att en person som genom ett bedrägligt förfarande har tillskapat en rätt till återbetalning av skatt med för högt belopp kan använda det för att avräkna mot andra skatter och avgifter. Det ska framför allt vara fråga om ett skatteundandragande som utgjort ett led i ett mervärdesskattebedrägeri.

För att ett beslut om att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt ska få fattas krävs att det är fråga om en risk för att någon genom ett bedrägligt förfarande har skapat en rätt till återbetalning av skatt med för högt belopp. Risk för skatteundandragande kan t.ex. förekomma om företaget tidigare har genomfört bedrägerier eller andra former av skatteundandraganden eller om den registrerade har en företrädare som bedömts vara en målvakt. En bedömning måste göras utifrån förhållandena i det enskilda fallet.

Förslaget innebär att Skatteverket får tid att slutföra en inledd utredning utan att beloppet som omfattas av kontrollen kan användas för avräkning inom skattekontot, exempelvis för betalning av andra skatter. Förslaget avser att komplettera den möjlighet som i dag finns för Skatteverket att besluta att återbetalningen av en överskjutande ingående mervärdesskatt ska skjutas upp enligt 14 kap. 7 § skatteförfarandeförordningen. Förslaget påverkar inte möjligheten till avräkning gällande överskjutande ingående mervärdesskatt i andra fall än då Skatteverket inlett en särskild kontroll och fattat ett särskilt beslut i enlighet med förslaget.

Överväganden om utökad omvänd betalningsskyldighet

Omvänd betalningsskyldighet har bedömts vara det mest effektiva verktyget som finns i mervärdesskattedirektivet för att förhindra mervärdesskattebedrägeri. Vid omvänd betalningsskyldighet är det förvärvaren av en vara eller tjänst som är skyldig att betala mervärdesskatt till staten i stället för den som levererar en vara eller tjänst. Vid handel inom Sverige gäller omvänd betalningsskyldighet bland annat vid leveranser av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pektdatorer och bärbara datorer. Omvänd betalningsskyldighet i dessa fall ska bara tillämpas om vissa villkor är uppfyllda, bland annat krävs att beskattningsunderlaget i fakturan överstiger ett tröskelvärde om 100 000 kronor.

Utredningen har övervägt om det finns skäl att slopa eller sänka tröskelvärdet. Tröskeln infördes eftersom det inte var önskvärt att alla inköp skulle omfattas av omvänd betalningsskyldighet. Den administrativa bördan vid inköp för låga belopp ansågs inte vara proportionerlig (prop. 2020/21:20 s. 31). Detta skäl kvarstår även om det framkommit vissa uppgifter om kringgående eller försök till kringgående av fakturaträskeln. Utredningen bedömer att de administrativa kostnaderna för en slopad eller sänkt tröskel i nuläget skulle överstiga den förväntade nyttan med ett sådant förslag.

Vid införandet av omvänd betalningsskyldighet vid leverans av mobiltelefoner m.fl. varor övervägdes om även telekommunikationstjänster (bl.a. VoIP-tjänster) skulle omfattas. Uppgifter från utredande myndigheter visar att det såvitt är känt i nuläget inte i någon större utsträckning förekommer mervärdesskattebedrägerier vid handel med VoIP-tjänster i Sverige. I Danmark infördes omvänd betalningsskyldighet för telekommunikation och VoIP-tjänster den 1 januari 2024. Utredningen har övervägt om det finns skäl att införa omvänd betalningsskyldighet för telekommunikationstjänster även i Sverige. Utredningen bedömer dock att enbart ett förebyggande syfte inte utgör tillräckliga skäl för ett införande.

Det finns inte heller tillräckliga skäl för införande av omvänd betalningsskyldighet när det gäller någon annan specifik varutyp eller tjänst.

Konsekvenser av förslagen

Utredningen bedömer att ett genomförande av förslagen kommer att medföra betydande positiva effekter för såväl de offentliga finanserna som konkurrenssituationen för företagen och förtroendet för mervärdesskattesystemet. De föreslagna åtgärderna mot mervärdesskattebedrägerier bedöms av utredningen vara effektiva utifrån sitt syfte som är att minska omfattningen och storleken på bedrägerierna. Förslagen bedöms även vara resurseffektiva på så sätt att de är träffsäkra, dvs. seriösa företag som bedriver normal ekonomisk verksamhet berörs i mycket liten grad, samtidigt som de administrativa kostnaderna är jämförelsevis låga för såväl företag som Skatteverket och andra myndigheter.

Den samlade bilden är att den offentligfinansiella effekten överstiger de samlade kostnaderna med mycket stor marginal. Till detta ska läggas

de positiva indirekta effekter som uppstår i samhällsekonomin generellt, men som inte är möjliga att kvantifiera. En viktig följd av förslagen är att det blir svårare för oseriösa företag att konkurrera ut seriösa företag genom skatteundandragande och bedrägerier. Konkurrensen kommer därmed i högre grad att ske genom produktutveckling och effektivare produktion, vilket gynnar den ekonomiska utvecklingen och samhällsekonomin i stort.

Utöver de direkta och indirekta effekterna är den mest övergripande och långsiktigt stabiliserande effekten att åtgärderna stärker den allmänna tilltron till mervärdesskattesystemet. Genom att såväl företag som konsumenter kan lita på att alla betalar rätt skatt, samtidigt som försök till missbruk kraftfullt åtgärdas, upprätthålls och stärks mervärdesskattesystemets legitimitet.

1 Författningsförslag

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

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

dels att rubriken närmast före 7 kap. 6 § ska utgå,

dels att nuvarande 7 kap. 6 § ska betecknas 7 kap. 9 §,

dels att 62 kap. 15 § och 70 kap. 5 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas ett nytt kapitel, 63 a kap., 10 nya paragrafer, 7 kap. 6–8 och 10–13 §§, 61 kap. 4 a § och 65 kap. 7 a och 16 c §§ och närmast före 7 kap. 7 och 13 §§ nya rubriker av följande lydelse,

dels att det närmast före 7 kap. 9 § ska införas en ny rubrik som ska lyda ”Beslut om registrering och avregistrering”.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 kap.

6 §

Skatteverket får förelägga den som anmälan om registrering för mervärdesskatt avser att lämna uppgift om företrädare och ägare. Det samma gäller den som redan är registrerad för mervärdesskatt.

Personlig inställelse och identitetskontroll

7 §

Om det behövs vid en anmälan om registrering för mervärdesskatt får Skatteverket förelägga en företrädare eller den som anmälan avser att inställa sig personligen för kontroll av identitet eller behörighet att företräda den som anmälan avser.

Första stycket gäller även den som är registrerad för mervärdesskatt om det behövs för att kontrollera om uppgifter om den registrerade har ändrats.

8 §

Vid en kontroll av identiteten enligt 7 § ska den som innehar ett pass, ett identitetskort eller annan motsvarande handling på begäran överlämna handlingen.

Om en handling som överlämnats har ett lagringsmedium där fingeravtryck eller ansiktsbild är sparade, ska innehavaren på begäran låta Skatteverket ta fingeravtryck och ansiktsbild i digitalt format för att kontrollera att dessa motsvarar dem som finns i handlingen.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om undantag från kravet i andra stycket på att låta Skatteverket ta fingeravtryck.

10 §

Om den som förelagts enligt 5 eller 6 §§ inte följer föreläggandet får Skatteverket besluta att inte registrera den som anmälan avser eller att avregistrera den som är registrerad för mervärdesskatt.

Detsamma gäller om den som förelagts enligt 7 § att inställa sig personligen inte följer föreläggandet eller inte kan styrka sin identitet eller behörighet.

11 §

Skatteverket får besluta att inte registrera den som anmält sig för registrering för mervärdesskatt om det finns en påtaglig risk för att registreringen uteslutande eller så gott som uteslutande kommer att användas som ett led i undandragande av mervärdesskatt.

12 §

Skatteverket får besluta att avregistrera den som är registrerad för mervärdesskatt om registreringen uteslutande eller så gott som uteslutande används som ett led i undandragande av mervärdesskatt eller om det finns en påtaglig risk för att registreringen kommer att användas på det sättet.

*Visa ett registreringsnummer
som ogiltigt i VIES*

13 §

Skatteverket får besluta att ett registreringsnummer för mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i det elektroniska system som avses i artikel 17 i rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri om det finns en påtaglig risk för att den som är registrerad kommer att använda registreringsnumret för undandragande av mervärdesskatt.

Skatteverket får fatta ett beslut enligt första stycket för tid till dess att frågan kan avgöras slutligt utan hinder av att den som beslutet gäller ännu inte har fått tillfälle att yttra sig över de omständigheter som ligger till grund för beslutet.

61 kap.

4 a §

Om beslut har fattats att överskjutande ingående mervärdesskatt enligt 63 a kap. 1 § inte ska tillgodoräknas ska beloppet registreras tidigast på dagen för tillgodoräkandet av den redovisade överskjutande ingående mervärdesskatten eller senast på dagen för beslutet.

62 kap.**15 §¹**

Om det behöver anges om en skatt eller avgift är betald, ska inbetalda och andra tillgodoräknade belopp fördelas proportionellt mellan samtliga skatter och avgifter som har registrerats under den aktuella avstämningsperioden. Anstånd med betalning eller nedsättning av skatt eller avgift som har tillgodoräknats under perioden ska dock beaktas bara om beloppet avser en skatt eller avgift som har betalats under en tidigare period. Den skatt eller avgift som ett anstånd eller en nedsättning avser ska inte beaktas.

Första stycket gäller inte om annat följer av 12, 13 eller 14 § eller av bestämmelser i annan lag.

Om det behöver anges om en skatt eller avgift är betald, ska inbetalda och andra tillgodoräknade belopp fördelas proportionellt mellan samtliga skatter och avgifter som har registrerats under den aktuella avstämningsperioden. Anstånd med betalning eller nedsättning av skatt eller avgift som har tillgodoräknats under perioden ska dock beaktas bara om beloppet avser en skatt eller avgift som har betalats under en tidigare period. Den skatt eller avgift som ett anstånd eller en nedsättning avser ska inte beaktas.
Den mervärdesskatt som omfattas av ett beslut enligt 63 a kap. 1 § ska inte heller beaktas.

63 a kap. Överskjutande ingående mervärdesskatt ska inte tillgodoräknas

1 §

Om Skatteverket har inlett en kontroll av en mervärdesskatte-deklaration och det finns risk för skatteundandragande så får Skatteverket besluta att den överskjutande ingående mervärdesskatten inte ska tillgodoräknas i avvaktn på att kontrollen slutförs.

¹ Senaste lydelse 2023:880.

Första stycket gäller om den överskjutande ingående mervärdesskatten uppgår till ett betydande belopp.

Skatteverket får fatta ett beslut enligt första stycket utan att den som beslutet gäller har fått tillfälle att yttra sig över de omständigheter som ligger till grund för beslutet.

2 §

Ett beslut om att överskjutande ingående mervärdesskatt inte ska tillgodoräknas får avse högst ett belopp som motsvarar den överskjutande ingående mervärdesskatt som omfattas av kontrollen.

3 §

Tiden för ett beslut enligt 1 § ska bestämmas till längst två år efter dagen för beslutet. Om beslut om omprövning inte har fattats inom denna tid och det föreligger särskilda skäl får tiden förlängas med sex månader i taget.

4 §

Om förhållandena som ligger till grund för beslutet har ändrats eller om det finns särskilda skäl, ska Skatteverket upphäva beslutet eller sätta ned beloppet.

5 §

Om Skatteverket genom ett beslut om omprövning sätter ned den redovisade överskjutande ingående

mervärdesskatten ska beslutet enligt 1 § fortsätta gälla till och med förfallodagen för den skatt som fastställts enligt omprövningsbeslutet.

65 kap.

7 a §

Om skatt ska betalas på grund av att Skatteverket har beslutat att överskjutande ingående mervärdesskatt inte ska tillgodoräknas enligt 63 a kap. 1 § ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter den dag då den redovisade skatten registrerades till och med dagen för beslutet.

16 c §

Om överskjutande ingående mervärdesskatt ska tillgodoräknas på grund av att ett beslut enligt 63 a kap. 1 § har upphört eller satts ned genom omprövningsbeslut eller beslut av domstol, ska intäktsränta beräknas från och med dagen efter den dag då den redovisade skatten registrerades till och med den dag då tillgodoräkandet registreras på skattekontot.

70 kap.

5 §

Skatteverket ska återta en fordran på skatt eller avgift från in-
drivning om

1. anstånd beviljas med betal-
ningen, *eller*

1. anstånd beviljas med betal-
ningen,

2. *fordran har uppkommit till följd av att ett belopp inte ska tillgodoräknas enligt 63 a kap. 1 § och*

- beslutet har upphävts eller ändrats,
eller*
2. fordran sätts ned eller undan-
röjs.
3. fordran sätts ned eller undan-
röjs.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2025.

1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Härigenom föreskrivs i fråga om i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet
dels att 2 kap. 3 § ska ha följande lydelse,
dels att det ska införas en ny paragraf, 2 kap. 12 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap. 3 §¹

För de ändamål som anges i 1 kap. 4 och 4 a §§ får följande uppgifter behandlas i databasen:

1. en fysisk persons identitet, medborgarskap, bosättning och familjeförhållanden,
2. en juridisk persons identitet, säte, ägarförhållanden samt firma-tecknare och andra företrädare,
3. registrering för skatter och avgifter,
4. underlag för fastställande av skatter och avgifter,
5. bestämmande av skatter och avgifter,
6. underlag för fastighetstaxering,
7. revision och annan kontroll av skatter och avgifter,
8. uppgifter som behövs för handläggning enligt lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter,
9. avgiftsskyldighet till ett registrerat trossamfund och medlem-skap i fackförening,
10. yrkanden och grunder i ett ärende,
11. beslut, betalning, redovisning och övriga åtgärder i ett ärende,
12. uppgifter som behövs vid hantering av underrättelser från arbets-givare om anställning av utlänningar som avses i lagen (2013:644) om rätt till lön och annan ersättning för arbete utfört av en utlänning som inte har rätt att vistas i Sverige,
13. uppgifter som behövs för handläggning enligt lagen (2013:948) om stöd vid korttids-

13. uppgifter som behövs för handläggning enligt lagen (2013:948) om stöd vid korttids-

¹ Senaste lydelse 2023:639.

arbete eller lagen (2020:548) om omställningsstöd eller för handläggning av sådant stöd som avses i lagen (2023:230) om förfarande för elstöd till företag, *och*

14. uppgifter om sjuklönekostnad.

arbete eller lagen (2020:548) om omställningsstöd eller för handläggning av sådant stöd som avses i lagen (2023:230) om förfarande för elstöd till företag,

14. uppgifter om sjuklönekostnad, *och*

15. fingeravtryck, ansiktsbilder och biometriska uppgifter som tas fram ur dessa.

I databasen får även andra uppgifter behandlas som behövs för fullgörande av ett åliggande som följer av ett för Sverige bindande internationellt åtagande.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan med stöd av 8 kap. 7 § regeringsformen meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter som får behandlas i databasen enligt första stycket.

12 a §

När en kontroll enligt 7 kap. 8 § skatteförfarandelagen (2011:1244) har genomförts, ska fingeravtryck och ansiktsbilder samt de biometriska uppgifter som har tagits fram omedelbart förstöras.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2025.

1.3 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

dels att 14 kap. 7 § ha följande lydelse,

dels att det ska införas två nya paragrafer 2 kap. 4 och 5 §§ av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

4 §

Skatteverket får meddela närmare föreskrifter om vilka handlingar som ska godtas som pass, identitetskort eller motsvarande handling enligt 7 kap. 8 § skatteförfarandelagen (2011:1244) och om hur kontrollen enligt 7 kap. 7 och 8 §§ samma lag ska genomföras.

5 §

Skyldigheten enligt 7 kap. 8 § skatteförfarandelagen (2011:1244) att låta Skatteverket ta fingeravtryck gäller inte personer som är permanent fysiskt förhindrade att lämna fingeravtryck.

14 kap.

7 §

Om överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt ska betalas tillbaka enligt 64 kap. 2 § första stycket 2 b eller c skatteförfarandelagen (2011:1244), ska beloppet betalas tillbaka senast vid utgången av kalendermånaden efter den kalendermånad då skattedeklaration senast ska lämnas för aktuell redovisningsperiod. Om skattedeklarationen lämnas senare, ska återbetalningen göras

senast vid utgången av kalendermånaden efter den då deklarationen lämnades.

Om skattedeklarationen behöver kontrolleras, får Skatteverket besluta att återbetalningen ska skjutas upp. Ett sådant beslut får inte meddelas efter utgången av den tid för återbetalning som anges i första stycket.

Ett beslut om att skjuta upp en återbetalning för kontroll förfaller om Skatteverket inte beslutar om föreläggande eller revision inom en månad från dagen för beslutet om att skjuta upp återbetalningen.

Ett beslut om att skjuta upp en återbetalning för kontroll förfaller om Skatteverket inte beslutar om föreläggande eller revision inom en månad från dagen för beslutet om att skjuta upp återbetalningen. *Beslutet förfaller även om Skatteverket fattar ett beslut om att överskjutande ingående mervärdesskatt inte ska tillgodoräknas enligt 63 a kap. 1 § skatteförfarandelagen.*

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 2025.

2 Utredningens uppdrag och arbete

2.1 Utredningens uppdrag

Utredningens uppdrag har varit att överväga och föreslå åtgärder för att förhindra bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet.

I uppdraget har det ingått att undersöka hur bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet går till samt bedöma vilka åtgärder som är möjliga och lämpliga att genomföra för att upptäcka och förhindra sådana bedrägerier och skatteundandraganden. Vidare har det ingått i uppdraget att särskilt överväga om det kan vara lämpligt, samt förenligt med EU-rätten, med ett förfarande där företags registreringsnummer för mervärdesskatt visas som ogiltigt i det elektroniska systemet för utbyte av information mellan EU-länder, VIES. Därutöver har uppdraget även omfattat att särskilt analysera och överväga vilka ytterligare verktyg Skatteverket behöver för att upptäcka och förhindra bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet.

Utredningens uppdrag omfattade vidare att i ett delbetänkande föreslå åtgärder med anledning av Europeiska kommissionens formella underrättelse om Sveriges genomförande av Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1371 av den 5 juli 2017 om bekämpande genom straffrättsliga bestämmelser av bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen, SEFI-direktivet. Den 31 augusti 2023 överlämnades delbetänkandet *Skyddet för EU:s finansiella intressen – Ändringar och kompletteringar i svensk rätt (SOU 2023:49)*.

En fullständig beskrivning av uppdraget finns i direktiven, se bilaga 1.

2.2 Utredningens arbete

Utredningens arbete inleddes i september 2022 och har bedrivits på sedvanligt sätt med regelbundna sammanträden. Sammanlagt har det hållits 12 sammanträden. Utöver sammanträdena har det förekommit löpande underhandskontakter då experter och sakkunniga har bidragit med viktig kunskap och betydelsefulla synpunkter.

Utredaren och sekreterare har haft flera möten samt löpande kontakter med företrädare för berörda myndigheter, främst Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten. Utredningen har även haft möten samt kontakter med representanter för andra nordiska länder för inhämtande av information om bl.a. åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier. Utredningen har vidare besökt och haft ett utbyte med representanter för Skattestyrelsen i Danmark. Utredningen har även haft möte samt kontakter med representanter för företag för dialog om förslag som utredningen övervägt. Vidare har statistik gällande bl.a. förekomst av bedrägerier samt uppgifter om Skatteverkets kontroller inhämtats från Skatteverket. Utredningen har även inhämtat information samt haft dialog med andra pågående utredningar gällande pågående arbeten med näraliggande frågor och åtgärder.

2.3 Avgränsningar och prioriteringar

Utredningen har valt att inrikta utredningsarbetet på mervärdesskattebedrägerier via s.k. skenföretag (MTIC-bedrägerier¹). Redan i ett tidigt skede av utredningen stod det med beaktande av uppgifter från utredande myndigheter klart att denna typ av mervärdesskattebedrägerier i dag är dominerande och ligger bakom den klart övervägande delen av den skada och de kostnader som orsakas av mervärdesskattebedrägerier. Även om utredningen valt denna inriktning för arbetet har även vikt lagts vid att de åtgärder som utredningen föreslår, i den mån som det är möjligt och lämpligt, ska kunna tillämpas generellt vid bedrägerier och undandraganden på mervärdesskatteområdet.

¹ MTIC står för Missing Trader Intra Community. MTIC-bedrägerier är gränsöverskridande mervärdesskattebedrägerier där minst en av aktörerna är en s.k. missing trader, ett skenföretag. Ett skenföretag är en beskattningsbar person som är registrerad för mervärdesskatt och som 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 skattemyndigheten.

Mot bakgrund av den tid som utredningen har haft till sitt förfogande har utredningens arbete avgränsats och inriktats på de utredningsåtgärder samt förslag på åtgärder som bedöms kunna ge störst nytta. Utredningen har utöver den särskilda frågan om möjlighet att visa registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltiga i VIES särskilt prioriterat andra åtgärder som så snabbt som möjligt bedömts kunna ge Skatteverket tillgång till förbättrade verktyg i beskattningsverksamheten och i den brottsbekämpande verksamheten samt att de åtgärder som föreslås ska vara proportionerliga och effektiva genom att de träffar just de aktörer som är delaktiga i mervärdesskattebedrägerier. En övergripande inriktning har därför varit att fokusera på åtgärder som inte ger negativa effekter eller ökad administrativ börda för företag i allmänhet. En annan inriktning har varit att prioritera åtgärder som tar sikte på att begränsa tillgången till mervärdesskattesystemet för de som är delaktiga i mervärdesskattebedrägerier före åtgärder som är verksamma först i ett senare skede när bedrägerierna redan påbörjats eller genomförts eftersom denna typ av åtgärder har bedömts vara de som är mest effektiva för att kunna stoppa bedrägerierna.

Inom ett par områden har utredningen identifierat att det finns ett behov av åtgärder som inte har ryms att utreda vidare inom ramen för denna utredning, se avsnitt 5.6.

2.4 Betänkandets disposition

De inledande kapitlen omfattar utredningens författningsförslag (kapitel 1), utredningens uppdrag och arbete (kapitel 2), ett bakgrundsavsnitt om arbetet mot mervärdesskattebedrägerier med beskrivning av problembilden, hur bedrägerierna går till, bedrägeriernas omfattning och statens förluster, Skatteverkets arbete och kontroller, statistik samt arbetet i andra nordiska länder (kapitel 3). Där finns även en beskrivning av gällande rätt (kapitel 4).

Därefter finns en översiktlig beskrivning av behovet av åtgärder samt utredningens överväganden (kapitel 5). I de följande kapitlen behandlas utredningens förslag till åtgärder och överväganden gällande dessa; visning av registreringsnummer som ogiltigt i VIES (kapitel 6), åtgärder för stärkt kontroll (kapitel 7), avregistrering från mervärdess-

skatt vid skatteundandragande (kapitel 8), avräkningsspärr på skattekontot (kapitel 9) samt omvänd betalningsskyldighet (kapitel 10).

I de avslutande kapitlen behandlas frågor gällande genomförande av förslagen; ikraftträdande och övergångsbestämmelser (kapitel 11), konsekvenser (kapitel 12) samt författningskommentar (kapitel 13). Sist finns det särskilda yttrandet samt bilagor med utredningens direktiv.

3 Mervärdesskattebedrägerier

3.1 Bakgrund

3.1.1 Introduktion till problembilden

Mervärdesskattebedrägerier via skenföretag är ekonomisk brottslighet av mycket allvarlig karaktär

Gränsöverskridande mervärdesskattebedrägerier via skenföretag, s.k. MTIC-bedrägerier¹, kostar EU:s medlemsstater miljarder euro per år i skatteförluster i form av mervärdesskatt enligt uppgifter från Europol. Bedrägerier via skenföretag inom EU är den vanligaste formen av mervärdesskattebedrägeri². Det är en mycket komplex form av skattebedrägeri som bygger på missbruk av mervärdesskattereglerna för gränsöverskridande transaktioner inom EU. Bedrägerierna genererar miljarder euro i vinster genom att undvika att betala mervärdesskatt eller genom att på ett bedrägligt sätt kräva återbetalning av mervärdesskatt från nationella myndigheter. Bedrägerierna bygger på mycket välorganiserad verksamhet som i huvudsak styrs av organiserade kriminella grupper. Genom att skapa en struktur av kopplade företag och individer, oftast i flera olika länder i EU, missbrukas mervärdesskattereglerna både nationellt och internationellt. Det är fråga

¹ MTIC står för Missing Trader Intra Community. MTIC-bedrägerier är gränsöverskridande mervärdesskattebedrägerier där minst en av aktörerna är en s.k. missing trader, ett skenföretag. Ett skenföretag 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 betalar inte in mervärdesskatten till skattemyndigheten.

² Ekonomisk brottslighet i form av skattebedrägerier som riktar sig mot systemet för mervärdesskatt benämns allmänt mervärdesskattebedrägeri. Begreppet kommer från det engelska begreppet VAT fraud (Value Added Tax fraud). Mervärdesskattebedrägeri finns inte som en brottsrubricering i svensk rätt. Vid mervärdesskattebedrägerier åtalas och döms i Sverige vanligen för skattebrott, bokföringsbrott eller penningtvåtbrott.

om kvalificerad och organiserad ekonomisk brottslighet av mycket allvarlig karaktär.³

Bedrägerierna kan beskrivas som systemhotande och medför negativa effekter för samhället på ett flertal olika sätt. Samhället går miste om betydande skatteintäkter och drabbas av stora kostnader för utredning och lagföring. Bedrägerierna skadar också förtroendet för företag i stort och tilliten till samhällssystemet. Bedrägerierna har även en negativ inverkan på konkurrensen och den inre marknaden inom EU, eftersom obeskattade varor kan säljas till ett lägre pris på marknaden till nackdel för företag som gör rätt för sig och betalar skatt. En annan allvarlig negativ effekt som utredande myndigheter beskriver är att ekonomiska vinster från bedrägerierna ofta användas till att finansiera annan grov organiserad brottslighet.

Det finns inga säkra siffror på MTIC-bedrägeriernas aktuella omfattning i Sverige. I propositionen Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor (prop. 2020/21:20) framgår att Skatteverket beräknade skatteförlusterna för mervärdesskattebedrägerier av aktuell typ till åtminstone 3,3 miljarder kronor under cirka två års tid.⁴ Avseende åren 2017–2021 hade Ekobrottsmyndigheten förundersökningar som omfattade brottslighet gällande mervärdesskattebelopp om totalt 4–6 miljarder kronor.

Bekämpandet av bedrägerier är en viktig del i kampen mot den organiserade brottsligheten. Den organiserade brottsligheten utgör i dag ett betydande hot mot EU:s medborgare, företag och statliga institutioner samt mot hela ekonomin. Av EU:s senaste hotbildsbedömning avseende grov och organiserad brottslighet som tas fram av Europol vart fjärde år (Socta 2021) framgår att det finns organiserade kriminella grupper i alla medlemsstater samt att organiserade kriminella grupper använder sig av sina stora, olagliga tillgångar för att infiltrera den lagliga ekonomin och offentliga institutioner i syfte att undergräva rättsstatsprincipen och de grundläggande rättigheterna.⁵ Intäkterna från kriminell verksamhet inom de nio huvudsakliga brottsliga marknaderna i EU uppgick enligt en genomförd kartläggning till 139 miljarder euro år 2019, vilket motsvarar 1 procent av EU:s brutto-

³ Europol, 2024, <https://www.europol.europa.eu/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud> (besökt 2024-04-04).

⁴ Prop. 2020/21:20, s. 14.

⁵ Europol, 2021, *EU Socta 2021*, <https://www.europol.europa.eu/activities-services/main-reports/european-union-serious-and-organised-crime-threat-assessment> (besökt 2024-04-04).

nationalprodukt.⁶ Den organiserade brottsligheten kännetecknas av nätverk, där samarbetet mellan brottslingar är dynamiskt, systematiskt och drivs av vinstorienterade intressen. Organiserade kriminella grupper verkar gränsöverskridande och online inom alla kriminella marknader i en nätverksmiljö, med alltmer sofistikerade arbetsmetoder och ny teknik. I EU:s strategi för att bekämpa organiserad brottslighet 2021–2025 betonas att de åtgärder som vidtas på EU-nivå för att stödja medlemsstaterna i kampen mot organiserad brottslighet måste fortsätta och förstärkas för att säkerställa ett effektivt samarbete och informations- och kunskapsutbyte mellan nationella myndigheter.⁷ Bedrägerier via skenföretag inom EU är en del av EU:s prioriteringar år 2022–2025 i kampen mot grov och organiserad brottslighet inom Empact (Europeiska sektorsövergripande plattformen mot brotts-hot) enligt beslut från Europeiska unionens råd under år 2021.⁸

Under år 2022 samarbetade Europeiska åklagarmyndigheten med brottsbekämpande organ i 14 av EU:s medlemsstater i Operation Admiral och ett system med MTIC-bedrägerier som uppskattades till 2,2 miljarder euro avslöjades. Denna operation, som omfattade 9 000 juridiska personer och mer än 600 personer, genomfördes med hjälp av teknik som möjliggjorde utbyte av uppgifter mellan alla enheter som var inblandade i utredningen. Operationen visar hur omfattande en härva av MTIC-bedrägerier kan vara.

Något om upplägget vid bedrägerierna

Upplägget vid bedrägerierna drar fördel av lagstiftning som gör det möjligt att bedriva handel över medlemsstaternas gränser inom EU utan att omedelbart redovisa mervärdesskatt. Bedrägerierna kan omfatta både verklig och fiktiv handel med varor mellan länder inom EU.

⁶ Europeiska kommissionen, generaldirektoratet för migration och inrikes frågor, Disley, E., Hulme, S., Blondes, E., *Mapping the risk of serious and organised crime infiltrating legal businesses: final report*, 2021, <https://data.europa.eu/doi/10.2837/64101> (besökt 2024-04-04). De nio brottsliga marknaderna som tas upp i rapporten är följande: Olaglig narkotika, människohandel, smugling av migranter, bedrägeri (gemenskapsinternt bedrägeri via skenföretag, immaterialrättsintrång, livsmedelsbedrägeri), miljöbrott (olagligt avfall och olaglig handel med vilda djur och växter), olagliga skjutvapen, olagliga tobaksvaror, it-brottslighet och organiserad egendomsbrottslighet.

⁷ COM (2021) 170 Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, rådet, europeiska ekonomiska och sociala kommittén samt regionkommittén om EU:s strategi för att bekämpa organiserad brottslighet 2021–2025.

⁸ Se <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-trends/eu-policy-cycle-empact> (besökt 2024-04-04). Empact är en permanent fortsättning på EU:s policycykel för organiserad och grov internationell brottslighet.

Den information som utredningen fått visar också att det i företagen som används vid bedrägerierna ofta förekommer en blandning av legal och illegal verksamhet vilket försvårar både upptäckt och utredning samt lagföring av brottsligheten. Bedrägerierna sker på sådant sätt att det är svårt att upptäcka och förhindra dem enbart genom kontrollåtgärder.

Upplägget vid bedrägerier via skenföretag kan vara både av enklare slag med ett fåtal aktörer och transaktioner inblandade eller mer avancerat med stora nätverk av företag i flera länder.

I mer avancerade fall av bedrägerier via skenföretag kan samma varor levereras flera gånger till samma företag i en transaktionskedja utan att mervärdesskatt betalas in till staten, s.k. karusellbedrägeri. Som en del av dessa bedrägerier införs och säljs varor genom en rad företag innan de förs ut igen till ett annat EU-land. Det första företaget i den inhemska kedjan tar ut mervärdesskatt av en kund, men betalar inte denna till staten, utan blir en s.k. missing trader, ett skenföretag. Företaget som för ut varorna till ett annat EU-land ansöker om och får återbetalning av mervärdesskatt som aldrig har betalats in till staten. Olika mellanled mellan de företag som deltar i transaktionskedjan används för att försvåra tidig upptäckt av bedrägeriet. Skenföretagen kan ofta vara verksamma i bara några månader innan de försvinner för att ersättas av nya. Det förekommer även mer utvecklade metoder för att på olika sätt dölja bedrägerierna och försvåra upptäckt.⁹ Efter att mervärdesskatt återbetalats förs pengarna ofta utomlands för penningtvätt och för att dölja vem som är den slutliga mottagaren. När utbetalning väl har skett har det visat sig vara mycket svårt att få tillbaka pengarna även om det tas beslut om beskattning och utredningen av brotten leder till åtal och fällande dom.

Ett bedrägeri via skenföretag med enklare upplägg är s.k. förvärvsbedrägerier. I dessa fall köper ett företag, med brottslig avsikt, varor från ett annat EU-land och säljer dem vidare till ett annat företag inom landet med avdragsrätt för mervärdesskatt. Varorna säljs vidare till ett lågt pris. Vidareförsäljningen kan ske till ett pris under inköpspriset utan att företaget går med förlust eftersom mervärdesskatt inte betalas in. Förvärvsbedrägerier förekommer enligt uppgifter till utredningen exempelvis inom dagligvaruhandeln och kopplingar finns ofta till multikriminalitet, utsatta områden och grov organiserad brottslighet. Förvärvsbedrägerier har under några år minskat i omfattning

⁹ Närmare om bedrägerierna beskrivs i avsnitt 3.2.

men har, utifrån de uppgifter som utredningen tagit del av, blivit vanligare under de senaste åren.

Vilka varugrupper och länder som utsätts för MTIC-bedrägerier beror troligen på flera olika faktorer. Varutyper som generellt ofta förekommit vid bedrägerier via skenföretag är ädelmetaller, mobiltelefoner, telekomtjänster och bärbara elektroniska varor med högt värde. Men bedrägerierna kan genomföras med de flesta typer av varor förutsatt att dessa inte omfattas av omvänd betalningsskyldighet för mervärdesskatt.¹⁰ Enligt uppgifter från bl.a. Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten förekommer bedrägerier inom en rad områden. Omvänd betalningsskyldighet är en effektiv åtgärd för att komma till rätta med mervärdesskattebedrägeri inom ett specifikt område.¹¹ När ett land inför omvänd betalningsskyldighet för en varugrupp har brottsligheten dock i flera fall flyttat till andra länder eller varugrupper.

Sverige har i syfte att förhindra mervärdesskattebedrägerier infört omvänd betalningsskyldighet vid handel inom landet mellan beskattningsbara personer med guld, byggtjänster, utsläppsätter för växthusgaser samt avfall och skrot av vissa metaller.¹² Under åren 2019–2020 har storskaliga angrepp mot det svenska mervärdesskattesystemet genomförts med hjälp av handel med mobiltelefoner och telekommunikationstjänsten VoIP (Voice over Internet Protocol).¹³ Den 1 april 2021 infördes omvänd betalningsskyldighet för mobiltelefoner, men inte för telekomtjänster.

MTIC-bedrägerierna genomförs som ovan nämnts via skenföretag. Förutom att användas för mervärdesskattebedrägerier har under de senaste åren uppmärksammats att oseriösa aktörer på olika sätt använder företag för brottsliga ändamål. Flera utredningar och rapporter har pekat på att det finns tydliga indikationer på att företag används systematiskt inom den grova organiserade brottsligheten.¹⁴ Vid bedrägerier med skenföretag kan företag också utnyttjas som brottsverktyg på olika sätt utöver det faktum att brottsligheten genomförs i näringsverksamhet.

¹⁰ Vid omvänd betalningsskyldighet är köparen, i stället för säljaren, betalningsskyldig för mervärdesskatt. Mervärdesskattedirektivet tillåter medlemsstaterna att tillämpa omvänd betalningsskyldighet för vissa varor och tjänster som är särskilt känsliga för bedrägeri.

¹¹ Se t.ex. rapporten COM (2018) 118. Enligt rapporten anser medlemsstaterna och berörda parter i allmänhet att det förfarande för omvänd betalningsskyldighet som avses i artikel 199a är ett ändamålsenligt och effektivt tillfälligt verktyg i kampen mot mervärdesskattebedrägerier när det gäller att hindra bedrägeri från att äga rum.

¹² Prop. 2020/21:20, s. 14.

¹³ Ekobrottsmyndighetens lägesbild om ekonomisk brottslighet i Sverige (2020), s. 16.

¹⁴ Se t.ex. SOU 2023:34 s. 119 samt där gjorda hänvisningar.

De företag som används kan vara nya men det är mycket vanligt med användning av s.k. historikbolag, dvs. bolag som avslutat sin verksamhet och sedan säljs vidare i stället för att avvecklas. Genom att använda ett befintligt bolag som redan är godkänt för F-skatt och registrerat för mervärdesskatt uppnås bättre kreditvärdighet och olika typer av kontroller kan undvikas under en längre tid då bedrägerierna genomförs. Det är också vanligt att oseriösa aktörer genom att anmäla oriktiga eller missvisande uppgifter vid registrering av ett nytt företag skapar förutsättningar för att använda företaget för mervärdesskattebedrägerier. Det handlar särskilt om att det anmäls s.k. målvakter¹⁵ eller falska identiteter som företrädare för framför allt aktiebolag. Syftet är att dölja de personer som i realiteten kontrollerar bolaget och som använder det för att begå brott.

3.1.2 Något om utvecklingen inom EU

Nya krav på betaltjänstleverantörer att lämna uppgifter

Den 18 februari 2020 beslutades ett nytt direktiv inom mervärdesskatteområdet, rådets direktiv (EU) 2020/284 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller införandet av vissa krav för betaltjänstleverantörer samt en kompletterande förordning, rådets förordning (EU) 2020/283 om ändring av förordning (EU) nr 904/2010 vad gäller åtgärder för att stärka det administrativa samarbetet för att bekämpa mervärdesskattebedrägeri. Ändringarna innebär att en ny skyldighet införs för betaltjänstleverantörer att till Skatteverket redovisa uppgifter om vissa betalningstransaktioner som de genomför. Skatteverket ska sända uppgifterna vidare till Europeiska kommissionen (kommissionen) som i sin tur samlar uppgifterna i ett centralt elektroniskt system, Cesop. Medlemsstaterna får under vissa förutsättningar åtkomst till uppgifterna i Cesop för att bekämpa mervärdesskattebedrägerier. Skatteverket kan ta ut dokumentations- respektive rapporteringsavgift av en betaltjänstleverantör som inte fullgör sina skyldigheter. De nya bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2024.¹⁶

¹⁵ Med målvakt avses i denna framställning en person som anmäls som företrädare för ett företag i syfte att dölja för allmänhet och myndigheter vem som egentligen styr företaget.

¹⁶ Prop. 2022/23:121.

VIDA – VAT in the Digital Age

Mervärdesskatt är en viktig intäktskälla i alla EU:s medlemsstater. Den är också en viktig finansieringskälla för EU:s budget eftersom 0,3 procent av den mervärdesskatt som uppbärs på nationell nivå överförs till EU som egna medel, vilket motsvarar 12 procent av EU:s sammanlagda budget. Mervärdesskattesystemet är inte bara utsatt för bedrägerier, utan har också blivit alltmer komplicerat och betungande för företagen. De 30 år gamla mervärdesskattereglerna för gränsöverskridande handel är framför allt inte anpassade till den affärsverksamhet som bedrivs i den digitala tidsåldern och kräver därför att man funderar över hur tekniken kan användas för att minska de administrativa bördorna och därmed sammanhängande kostnaderna för företag och samtidigt bekämpa skattebedrägerier.¹⁷

Kommissionen presenterade mot denna bakgrund den 8 december 2022 flera förslag för att modernisera nuvarande mervärdesskatte regler med hänsyn till de möjligheter som digital teknik erbjuder (Mervärdesskatt i den digitala tidsåldern). Förslagen har tre huvudsakliga syften, att modernisera mervärdesskatterapporteringen genom digitala rapporteringskrav för gränsöverskridande transaktioner inom EU, att uppdatera mervärdesskatte reglerna för plattformsekonomin och att introducera en enda registreringspunkt för mervärdesskatt.¹⁸ Förslagen är en del av kommissionens handlingsplan för enkel och rättvis beskattning som antogs i juli 2020 som bl.a. pekar på behovet att se över hur teknik kan användas av skattemyndigheter för att bekämpa skattebedrägerier och gynna företag.¹⁹ Förhandlingar om förslagen påbörjades inom EU under första halvåret år 2023.

Förslaget om digitala rapporteringskrav för gränsöverskridande transaktioner inom EU föreslås tillämpas från och med den 1 januari 2028. Beskattningsbara personer ska enligt förslaget rapportera uppgifter från e-fakturer som utfärdats i enlighet med den europeiska standard som fastställs i direktiv 2014/55/EU om elektronisk faktura-

¹⁷ COM(2022) 701 final, Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskatte regler för den digitala tidsåldern, s. 1.

¹⁸ Se COM(2022) 701 final, Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskatte regler för den digitala tidsåldern, COM(2022) 703 final, Förslag till Rådets förordning om ändring av förordning (EU) nr 904/2010 vad gäller de arrangemang för administrativt samarbete på mervärdesskatteområdet som krävs för den digitala tidsåldern, samt COM(2022) 704, final Förslag till rådets genomförandeförordning om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller informationskrav för vissa mervärdesskatteordningar.

¹⁹ Regeringskansliets faktapromemoria 2022/23:FPM37.

ring vid offentlig upphandling.²⁰ Obligatorisk e-fakturerings föreslås samtidigt för gränsöverskridande transaktioner mellan företag inom EU. Information om transaktionerna ska enligt förslaget rapporteras in till skattemyndigheten som därefter överför informationen till centrala VIES (VAT Information Exchange System) som kommer administreras av kommissionen och som skattemyndigheterna i medlemsstaterna kommer att kunna ta del av.

Rapporteringsystemet syftar till att möjliggöra för medlemsstaterna att överföra lagrad information om mervärdesskatt som de lagrar på nationell nivå, vilket ska bidra till att effektivt bekämpa bedrägerier med inriktning på systemet för mervärdesskatt. Det centrala VIES föreslås kunna aggregera uppgifter per beskattningsbar person om gränsöverskridande transaktioner mellan företag som överförts av medlemsstaterna. Möjligheten att kontrollera de rapporterade unionsinterna leveranserna mot uppgifter om unionsinterna förvärv som har överförts kommer att förbättras. Det kommer även att innebära en förbättrad möjlighet att jämföra information som lämnas av medlemsstaterna med annan information om mervärdesskatt som utbyts enligt rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (förordning nr 904/2010), såsom tull- eller betalningsuppgifter.

Medlemsstaterna ges valfrihet att bestämma om rapporteringssystem ska införas för nationella transaktioner. Om sådant införs så ska det följa den EU-gemensamma standarden. Vid tidpunkten för avlämnade av betänkandet har något beslut kring förslagen ännu inte fattats.

3.2 Om mervärdesskattebedrägerier

3.2.1 Allmänt om mervärdesskattebedrägerier

Ekonomisk brottslighet i form av skattebedrägerier som riktar sig mot systemet för mervärdesskatt benämns allmänt mervärdesskattebedrägeri. Mervärdesskattebedrägeri är en uppsåtlig form av skatteundandragande och kan avse handlingar för att undvika att betala mervärdesskatt eller handlingar som ger avdragsrätt eller rätt till åter-

²⁰ Enligt 5 § lagen (2018:1277) om elektroniska fakturor till följd av offentlig upphandling är upphandlande myndigheter och enheter skyldiga att ta emot och behandla fakturor som överensstämmer med den europeiska standarden för elektronisk fakturerings.

betalning på felaktiga grunder. Mervärdesskattebedrägeri är ett begrepp som kommer från det bredare engelska begreppet VAT fraud (Value Added Tax fraud). Begreppet mervärdesskattebedrägeri omfattar bl.a. situationer där felaktiga uppgifter lämnas eller där förfalskade dokument läggs fram. Det finns inte någon brottsrubricering i svensk rätt där brottet rubriceras som mervärdesskattebedrägeri eller skattebedrägeri. Brott som benämns som mervärdesskattebedrägerier är vanligen att bedöma som skattebrott, bokföringsbrott eller penningtvåtbrott men brottsligheten kan även omfatta andra brottsrubriceringar.

En av de vanligaste formerna av mervärdesskattebedrägeri, som orsakar stor ekonomisk skada, är mervärdesskattebedrägeri via skenföretag s.k. MTIC-bedrägeri. Förkortningen MTIC står för Missing Trader Intra Community. Med MTIC-bedrägeri avses bedrägeri vid unionsintern gränsöverskridande handel inom EU där minst en av aktörerna är en s.k. missing trader, ett skenföretag. Kommissionen har beskrivit ett skenföretag som en beskattningsbar person som är registrerad för 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 tillhåller dessa tjänster med mervärdesskatt inräknad i fakturapriset, men som inte betalar in mervärdesskatten till den berörda statliga myndigheten.²¹ En närmare beskrivning av hur bedrägerierna kan gå till finns nedan.

MTIC-bedrägeri är inget nytt fenomen, det har i princip funnits lika länge som mervärdesskattesystemet. När mervärdesskatt introducerades i Frankrike år 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 fakturerades inklusive mervärdesskatt, men mervärdesskatten betalades inte in till staten. Faktureringen gjordes av personer som försvann (missing traders) när skattemyndigheten började utreda skattebedrägeriet med den obetalda mervärdesskatten.²²

Karusellbedrägeri uppstod under 1970-talet när det blev möjligt att handla mellan Belgien, Luxemburg och Nederländerna utan att

²¹ Se kommissionens numera upphävda 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.

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

betala tull på import. När EU år 1993 införde möjligheten till gränsöverskridande handel enligt samma modell spred sig karusellbedrägerierna till hela EU-området.²³

Skattebedrägeri på mervärdesskatteområdet leder till betydande budgetförluster och påverkar den inre marknadens funktion.²⁴ MTIC-bedrägerier är både i Sverige och internationellt mycket omfattande. Bedrägerierna är ofta välorganiserade och mervärdesskatteförlusterna kan uppgå till betydande belopp. Europol beskriver att skatteförlusterna till följd av MTIC-bedrägerier inom EU uppgår till miljarder euro årligen och företeelsen beskrivs som stöld av mervärdesskatt från det allmänna av organiserade kriminella grupper.²⁵

3.2.2 Hur går mervärdesskattebedrägerier till?

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, är köparen betalningsskyldig för mervärdesskatten för sitt förvärv. I motsats till vad som enligt huvudregeln gäller vid ett nationellt förvärv ska då köparen, i stället för säljaren, redovisa och betala mervärdesskatt till staten. Eftersom säljarens leverans av varan är undantagen från mervärdesskatt fakturerar säljaren utan mervärdesskatt och anger ”undantag från skatteplikt” på fakturan samt relevant bestämmelse för undantaget i nationell lag eller i mervärdesskattedirektivet.

MTIC-bedrägerierna bygger på att någon av parterna i en transaktionskedja är en s.k. missing trader, ett skenföretag. MTIC-bedrägerierna kan delas in i två huvudtyper vilka beskrivs närmare nedan; förvärvsbedrägerier respektive karusellbedrägerier. För båda formerna av bedrägerier utnyttjas det förfarande som gäller för handel inom EU, dvs. möjligheten för ett mervärdesskatteregistrerat företag att köpa varor eller tjänster utan mervärdesskatt från ett annat EU-land.

²³ Wolf, R., *The Sad Story of Carbon Carousels*, International VAT Monitor Vol. 21, nr 6, 2010, s. 404.

²⁴ Rådets direktiv (EU) 2022/890 av den 3 juni 2022 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad avser förlängningen av tillämpningsperioden för det frivilliga förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa varor och tillhandahållande av tjänster som är känsliga för bedrägerier och mekanismen för snabba insatser mot mervärdesskattebedrägerier.

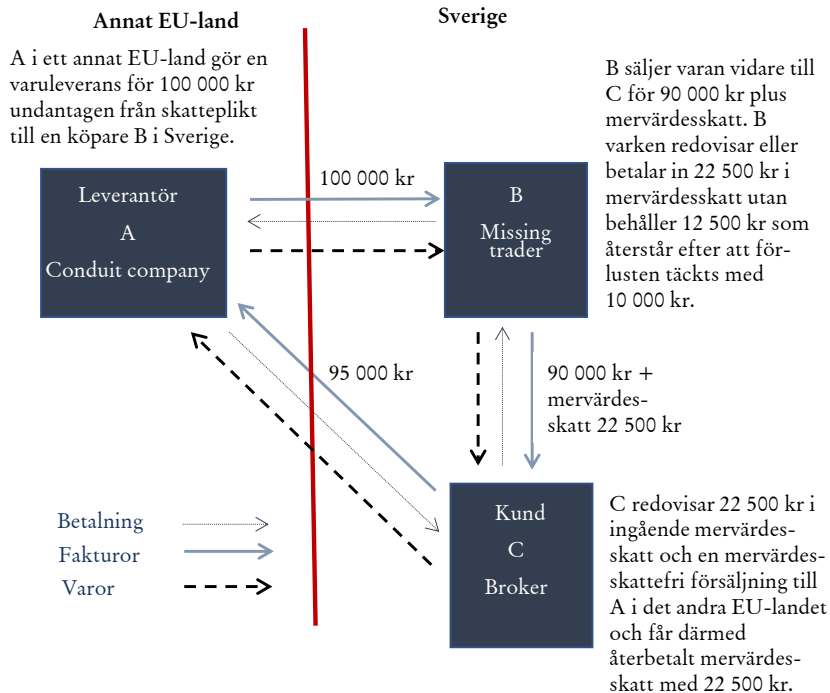
²⁵ Se <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-statistics/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud> (besökt 2024-04-04).

Karusellbedrägerier och förvärvsbedrägerier

Ett karusellbedrägeri tar sikte på samspelet mellan minst tre aktörer i två medlemsstater inom EU och kretsar kring ett skenföretag, en missing trader. Genom en missing trader skapas förutsättningar att undandra det allmänna mervärdesskatt och att skatt felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till aktörerna i karusellbedrägeriet.

Förfarandet vid ett karusellbedrägeri kan – i sin enklaste form – beskrivas enligt följande. Ett företag (A) i medlemsstat 1 säljer en vara till en missing trader (B) i medlemsstat 2. B säljer sedan varan vidare till ett annat företag (C), i medlemsstat 2, och debiterar mervärdesskatt. C är en s.k. broker, ett företag som är det sista ledet i en transaktionskedja och som slutför skattebedrägeriet genom att erhålla återbetalning av mervärdesskatt. B varken redovisar eller betalar mervärdesskatt för sitt unionsinterna förvärv från A eller för vidareförsäljning av varan till C (betalningsskyldighet för utgående mervärdesskatt). C gör i samband med sitt förvärv från B avdrag för ingående mervärdesskatt, den skatt som B inte kommer att redovisa och betala. C säljer sedan vidare varan till A, som är ett s.k. conduit company, i medlemsstat 1. Med conduit company avses företag som agerar mellanled i ett karusellbedrägeri och slussar varorna eller tjänsterna, direkt eller indirekt, till det land där bedrägeriet genomförs. Det kan förekomma flera olika företag som används i detta syfte i en eller flera medlemsstater. A kan därefter sälja samma vara till B på nytt och proceduren kan göras om och om igen som i en karusell. Till följd av skatteundandragandet kan varorna säljas till underpris men ändå generera vinst för aktörerna i karusellen.

Figur 3.1 Förfarandet vid karusellbedrägeri – den enklaste versionen



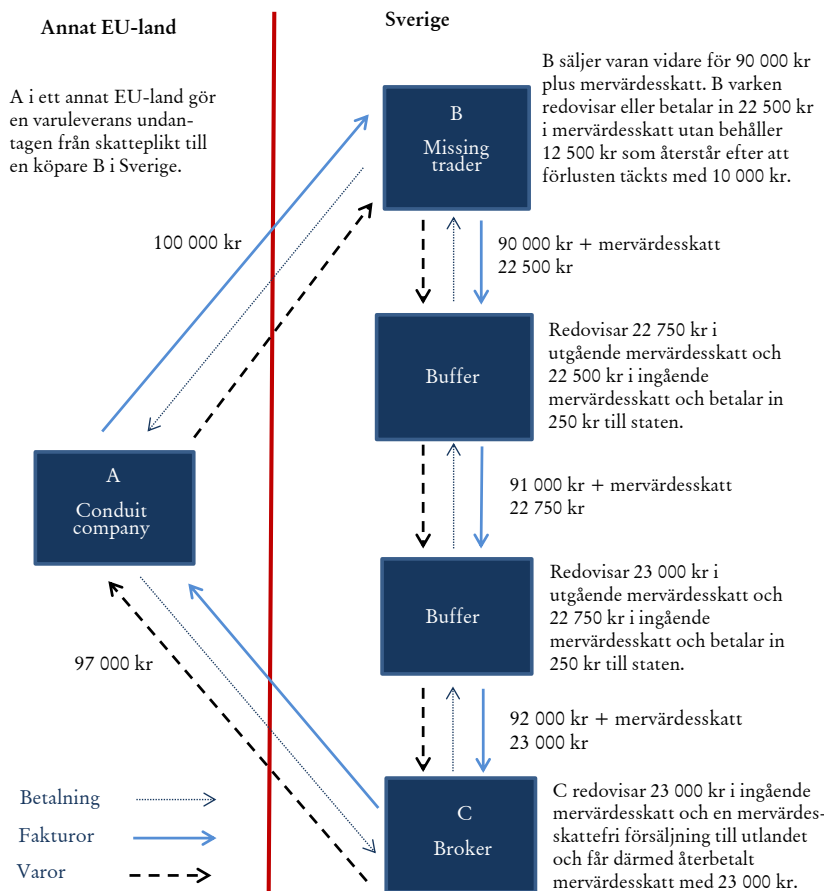
Källa: Egen bearbetning av bild från Skatteverket (promemoria bilaga till Dnr 1311 73843-17/113).

I exemplet i figur 3.1 säljer leverantören (A) i det andra EU-landet en vara, undantagen från skatteplikt, till en missing trader (B) i Sverige för 100 000 kronor. B säljer därefter varan vidare till en kund (C) i Sverige för 90 000 kronor och debiterar mervärdesskatt med 22 500 kronor. Eftersom B inte har för avsikt att redovisa och betala mervärdesskatten för vidareförsäljningen av varan till C kan priset sänkas med 10 000 kronor men ändå ge B en vinst på 12 500 kronor. C får i sin tur tillbaka mervärdesskatten genom avdrag i mervärdesskatteblanketterna. C säljer sedan varan utan mervärdesskatt till A i det andra EU-landet för 95 000 kronor. Detta innebär att samtliga inblandade parter gör en vinst på handeln på statens bekostnad (A gör en vinst om 5 000 kronor per varv, B gör en vinst om 12 500 kronor per varv och C gör en vinst om 5 000 kronor per varv). Staten förlorar 22 500 kronor per varv i karusellen. Varorna kan cirkulera runt som i en karusell

och ge vinst åt de inblandade parterna för varje ny runda och en lika stor förlust för staten.

Genom att ta in fler företag kan ett karusellbedrägeri generera återbetalning av mervärdesskatt i flera medlemsstater. Samtidigt försvåras utredningsmöjligheterna för skattemyndigheterna. Ett eller flera ytterligare företag, s.k. buffer, kan även läggas in i transaktionskedjan mellan B och C, se figur 3.2. En buffer är ett företag som agerar som mellanled mellan en missing trader och ett broker i en transaktionskedja. Det framstår då som att det genomförs vanliga transaktioner mellan företag på den inhemska marknaden och bidrar till att skydda C som är det sista ledet i transaktionskedjan. C är etablerad i samma land som B. C köper i fallet med fler företag i kedjan mellan B och C varorna eller tjänsterna av det näst sista företaget i kedjan för att därefter sälja dem vidare till företaget i det andra EU-landet (A). C slutför skattebedrägeriet genom att erhålla återbetalning av mervärdesskatt från staten vilken inte har betalats in av missing tradern (B) tidigare i transaktionskedjan.

Figur 3.2 Karusellbedrägeri – version med fler inblandade aktörer



Källa: Egen bearbetning av bild från Skatteverket (promemoria bilaga till Dnr 1311 73843-17/113).

Det förekommer även att företag i en transaktionskedja säljer varor eller tjänster vidare till en annan transaktionskedja där det också utförs mervärdesskattebedrägerier. Det är inte ovanligt att ett flertal transaktionskedjor hänger samman på detta sätt. Upplägget medför att det blir svårare för utredande myndigheter att visa på att det rör sig om just karuseller där bedrägerier utförs. Även om det inte är nödvändigt att visa att bedrägerierna ingår i en kedja eller karusell gör upplägget med flera sammanhängande transaktionskedjor att utredningsarbetet försvåras och det är svårare att visa att det rör sig om grov organiserad brottslighet. En annan sak som försvårar utredningen

av bedrägerierna är att företagen kan byta roller i olika transaktionskedjor. I en första karusell kan ett företag ha rollen som buffer för att sedan vara broker i nästa kedja.

En företeelse som blivit vanligare som en del av upplägget och för att försvåra när myndigheterna vidtar åtgärder för att stoppa bedrägerierna är s.k. cross invoicing. Begreppet syftar på ett upplägg där en missing trader (B) skapar sig en ingående mervärdesskatt för att neutralisera den utgående mervärdesskatt som uppkommer genom den inhemska faktureringen vid vidareförsäljning på den inhemska marknaden.

Det förekommer även rena förvärvsbedrägerier med motsvarande upplägg men utan att varorna cirkulerar vidare efter att de sålts till det sista företaget i kedjan i det land där skattebedrägeriet genomförs. En köpare, en missing trader (motsvarande B i figur 3.1), gör då ett unionsinternt förvärv, dvs. köper en vara från en beskattningsbar person i ett annat EU-land (motsvarande A i figur 3.1). Vid ett förvärvsbedrägeri redovisar köparen (B) inte någon utgående mervärdesskatt vid det unionsinterna förvärvet. Varorna säljs därefter vidare utan att B redovisar och betalar mervärdesskatt men fakturerar inklusive mervärdesskatt. Köparen i nästa led (motsvarande C i figur 3.1) kan då yrka avdrag för ingående mervärdesskatt trots att den inte motsvaras av utgående skatt som B skulle ha redovisat och betalat in. Varorna kan därmed säljas till ett lägre pris i det land där bedrägeriet genomförts eftersom missing tradern ändå gör en vinst bestående av oredovisad mervärdesskatt. Företeelsen ger därmed missing tradern och företagen i kedjan en konkurrensfördel som andra företag som säljer liknande varor inte har. Förvärvsbedrägerier förekommer även på den svarta marknaden för försäljning till butiker, restauranger och andra detaljister. Missing tradern säljer i sådant fall till nästa kund i kedjan utan att ange mervärdesskatt i en faktura.

Av uppgifter från Ekobrottsmyndigheten framgår att det är vanligt att det i företagen som ingår i ett karusellbedrägeri förekommer en blandning av verklig handel med varor eller tjänster och skenhandel med användande av falska fakturor. Upplägget bidrar till att försvåra utredningen av bedrägerierna. Det kan även i vissa fall förekomma att företag med avsikt att bedriva en seriös och lagenlig verksamhet ingår i en transaktionskedja där mervärdesskattebedrägerier förekommer utan att företaget känner till detta.

Närmare om missing traders

MTIC-bedrägerierna bygger som beskrivits på att någon av parterna i en transaktionskedja är en missing trader som är registrerad för mervärdesskatt. En missing trader, eller ett s.k. skenföretag, definieras 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.²⁶ Där angavs att det är en näringsidkare som är registrerad för 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 uppgifter i VIES men lämnar s.k. nolldeklarationer alternativt deklarerar export motsvarande förvärven utan mervärdesskatt,
- 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),
- gör unionsinterna förvärv från företag kända som delaktiga i mervärdesskattebedrägerier.

²⁶ 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).

Den vanligaste formen är en missing trader som varken redovisar unionsinterna förvärv eller inhemsk försäljning. Antingen lämnar de inte någon mervärdesskattedeclaration över huvud taget eller så lämnar de en s.k. nolldeklaration som innebär att det inte finns någon skatt att deklarerera. En annan variant är att missing tradern faktiskt redovisar transaktionerna på föreskrivet sätt men inte betalar in skatten till staten. Denna variant kallas även för defaulting trader. I andra fall döljs den inhemska försäljningen genom att missing tradern redovisar fiktiv mervärdesskattefri 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 s.k. 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 skatteundandragandet sker.

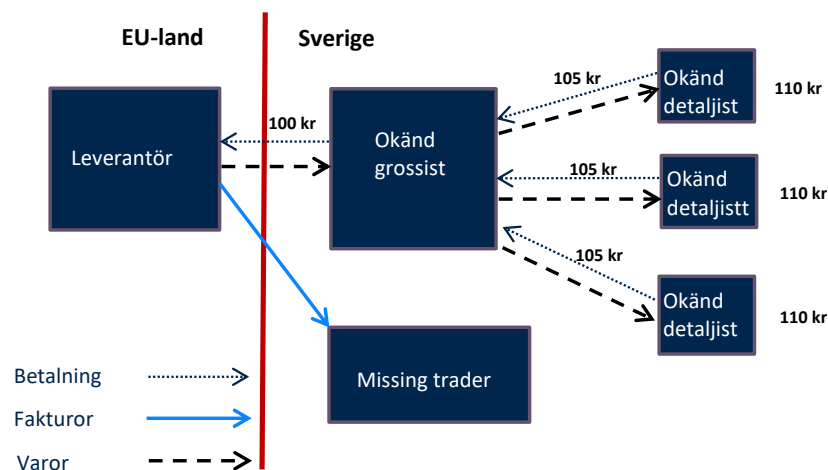
Många gånger företräds missing traders av målvakter. Målvakten är generellt en person som vill tjäna pengar men som av olika skäl har svårt att göra det på den reguljära arbetsmarknaden. Det kan t.ex. röra sig om socialt utslagna personer eller personer i liknande ställning. Det kan också röra sig om anhöriga eller bekanta som ställer upp som målvakt av delvis andra orsaker. Målvakternas 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 traderns registreringsnummer för mervärdesskatt som anges i leverantörens periodiska sammanställning och fakturor som denne ställer ut vid den unionsinterna försäljningen. Om myndigheterna upptäcker bedrägerierna är tanken att missing tradern och målvakten ska ta konsekvenserna medan den eller de personer som faktiskt ligger bakom skattebedrägeriet kan behålla vinsten och fortsätta verksamheten via en ny missing trader.

Närmare om förvärvsbedrägerier

Den typ av bedrägeri via skenföretag som under några år minskat i omfattning men som, enligt utredande myndigheter blivit vanligare under de senaste åren är den typ som kallas förvärvsbedrägerier. I dessa fall köper ett företag med brottslig avsikt varor från ett annat EU-land och säljer dem vidare till ett annat företag inom landet med avdragsrätt för mervärdesskatt. Varorna säljs vidare till ett lågt pris. Vidareförsäljningen kan ske till ett pris under inköpspriset utan att företaget går med förlust eftersom mervärdesskatt inte betalas in. Inköpen betalas ofta kontant vid leverans, i förskott eller via externa betalningsföretag. Förvärvsbedrägerier förekommer enligt uppgifter till utredningen exempelvis inom dagligvaruhandeln men även i handel med t.ex. guldsmycken och ädelmetaller. Kopplingar finns ofta till multikriminalitet, utsatta områden och grov organiserad brottslighet.

Vid förvärvsbedrägerier där avsikten är att omsätta varorna på den svarta marknaden används missing tradern för att komma över varor utan att betala mervärdesskatt. Varorna säljs sedan på den svarta marknaden till t.ex. butiker, restauranger eller andra detaljister. Dagligvaror är vanligt förekommande i den här typen av förvärvsbedrägerier men även andra varutyper förekommer. 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 utan att betala mervärdesskatt och kan sedan sälja dessa varor vidare till andra aktörer.

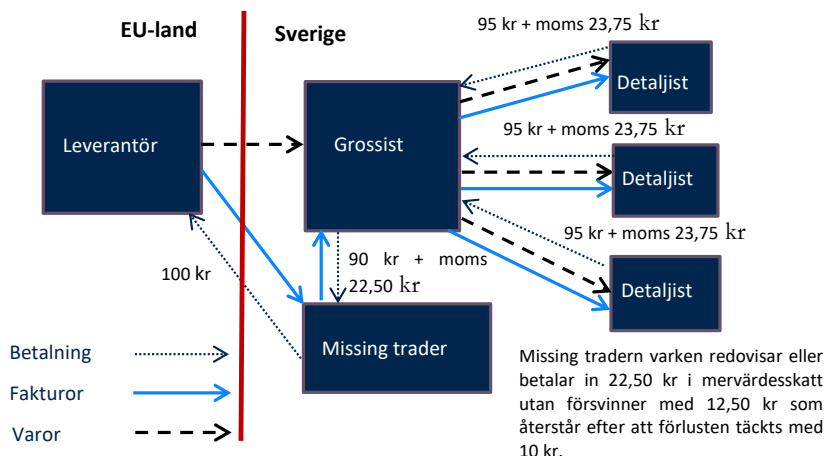
Figur 3.3 Förvärsbedrägeri för den svarta marknaden



Källa: Egen bearbetning av bild från Skatteverket (promemoria bilaga till Dnr 1311 73843-17/113).

Vid förvärsbedrägerier där varor säljs på 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 för företag som utsätts för snedvriden konkurrens. 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 i figur 3.3 köps varor in utan mervärdesskatt för 100 kronor 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 kronor ($110 \text{ kronor} \times 20 \text{ procent}$). Utöver mervärdesskatteförlusten kan det också innebära att andra skatter och avgifter inte redovisas och betalas.

Figur 3.4 Förvärsbedrägeri för den vita marknaden



Källa: Egen bearbetning av bild från Skatteverket (promemoria bilaga till Dnr 1311 73843-17/113).

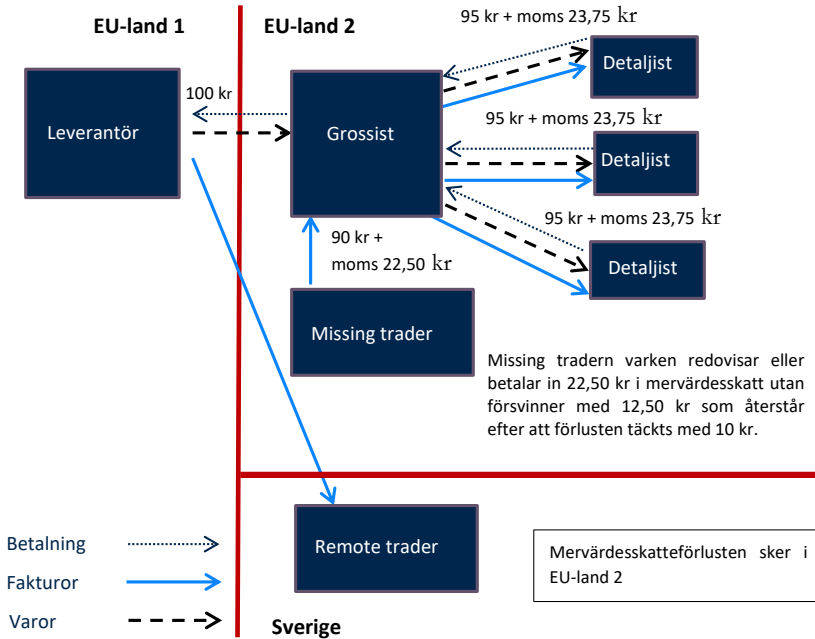
Vid förvärsbedrägerier där varorna omsätts på den vita marknaden används missing tradern dels för att komma över varor utan att betala mervärdesskatt, dels för att vidarefakturera varorna till köpare som redovisar inköp och försäljning som vanligt. Vid den här formen av förvärsbedrägerier uppkommer förlusten 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 detaljisten faktureras inklusive mervärdesskatt. Grossisten gör avdrag för ingående mervärdesskatt trots att missing tradern inte betalar in den utgående mervärdesskatten till staten. 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 i transaktionskedjan efter missing tradern försvåras skatteutredningar. Ett annat skäl till att föra in ett sådant företag, 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 skattebedrägeri²⁷. Genom att ta in ytterligare ett

²⁷ Jfr Kittel m.fl., C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446.

företag 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 buffer. Vanligt förekommande varor vid den här sortens förvärvsbedrägerier är bl.a. elektronik.

Figur 3.5 Förvärvsbedrägeri i ett annat EU-land med en remote trader



Källa: Egen bearbetning av bild från Skatteverket (promemoria bilaga till Dnr 1311 73843-17/113).

Vid förvärvsbedrägerier förekommer även att missing tradern finns i ett annat EU-land än det land i vilket bedrägeriet sker. Syftet är att rikta misstankarna om skattebedrägeri mot ett annat medlemsland än där det sker. Dessutom används en missing trader som i de här fallen bara agerar som fakturautställare i det land där bedrägeriet äger rum, för att det köpande bolaget ska få underlag för avdrag för ingående mervärdesskatt. Tillvägagångssättet är i stort det samma som vid andra förvärvsbedrägerier. Missing tradern i den andra medlemsstaten kallas vid den här typen av förvärvsbedrägerier för remote trader. Syftet med att ha en remote trader är att det är dennes registreringsnummer för mervärdesskatt som kommer att anges på leveran-

törens 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 en annan medlemsstat än den medlemsstat som varorna faktiskt levereras till och där leveransen till nästa företag i kedjan sedan sker. Förlusten uppstår i exemplet ovan i det EU-land till vilket varorna skickas. I likhet med föregående exempel uppkommer förlusten genom att den fakturautställande missing tradern fakturerar inklusive mervärdesskatt utan att betala in beloppet till staten samtidigt som köparen gör avdrag för ingående mervärdesskatt med samma belopp.

Något om brottsverktyg och tillvägagångssätt

Det viktigaste brottsverktyget för att kunna genomföra bedrägerierna är lagstiftningens utformning och EU-harmoniserade mervärdesskatte-regler. Men även kunskap om annan lagstiftning och myndigheternas rutiner är grundläggande och viktig vid planering och genomförande av bedrägerierna. Som exempel kan nämnas skyndsamhetskrav vid återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt, kommunikationsplikt vid skatteutredningar och avsaknad av ett särskilt ägarregister för bolag. Även digitaliseringen möjliggör och utnyttjas för att uppläggen ska kunna ske snabbt och brottsvinsterna omgående föras vidare. Efter att mervärdeskatt återbetalats förs pengarna ofta utomlands för penningtvätt och för att dölja vem som är den slutliga mottagaren. Avräkningskonton och utländska betalplattformar används och gör det svårt att följa vart pengarna tar vägen. Vid karusellbedrägerier är det vanligt att genomföra internationella förflyttningar av pengarna via länder där det är svårare för utredande myndigheter att få tillgång till uppgifter från de finansiella systemen. Uppläggen är i allmänhet mycket väl planerade i förväg. Vid genomförande av karusellbedrägerier krävs ett flertal personer som planerar och övervakar genomförandet.

Under de senaste åren har även uppmärksamhetsaktörer på olika sätt använder företag systematiskt inom den grova organiserade brottsligheten för brottsliga ändamål, bl.a. mervärdes-

skattebedrägerier.²⁸ Genom bedrägerier via skenföretag kan företag utnyttjas som brottsverktyg på olika sätt utöver det faktum att brottsligheten genomförs i näringsverksamhet. De företag som används kan vara nya men det är mycket vanligt med användning av historikbolag, dvs. bolag som säljs vidare i stället för att avvecklas, ofta via bolagsförmedlare. Genom att använda ett befintligt bolag som redan är godkänt för F-skatt och mervärdesskatt uppnås bättre kreditvärdighet. Det innebär att olika typer av kontroller kan undvikas under en längre tid då bedrägerierna genomförs. Skenföretagen kan ofta vara verk samma i bara några månader innan de försvinner för att ersättas av nya. Uppgifter till utredningen visar att oseriösa bolagsförmedlare och andra möjliggörare av bedrägerierna även kan hjälpa till med att svara på frågor för att undvika vidare utredning från myndigheternas sida.

Det är också vanligt att oseriösa aktörer genom att anmäla oriktiga eller missvisande uppgifter vid registrering av ett nytt företag skapar förutsättningar för att använda företaget för mervärdesskattebedrägerier. Det handlar särskilt om att det anmäls målvakter eller falska identiteter som företrädare för framför allt aktiebolag. Syftet är att dölja de personer som i realiteten kontrollerar bolaget och som använder det för att begå brott.

När utbetalning väl har skett har det visat sig vara mycket svårt att få tillbaka pengarna även om det tas beslut om beskattning och utredningen av brotten leder till åtal och fällande dom. Brottsvinsterna används t.ex. till lyxkonsumtion, fastighetsköp eller återinvesteras i ny brottslighet av annat eller liknande slag.

Vilka varugrupper och länder som utsätts för MTIC-bedrägerier beror enligt de uppgifter som utredningen fått på flera olika faktorer. Varutyper som generellt ofta förekommit vid bedrägerier via skenföretag är ädelmetaller, mobiltelefoner, telekommunikationstjänster och bärbara elektroniska varor med högt värde. På senare tid har även handel med andra typer av varor och tjänster blivit vanligare vid bedrägerierna enligt uppgifter från bl.a. Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten. Bedrägerierna kan genomföras med de flesta typer av varor förutsatt att dessa inte omfattas av omvänd betalningsskyldighet för mervärdesskatt. Alla länder kan användas som transitländer för att försvåra upptäckt och kontroll av brottskedjan.

²⁸ Se t.ex. SOU 2023:34 s. 119 samt där gjorda hänvisningar.

3.3 Skattefel och statens förluster på grund av mervärdesskattebedrägerier

Detta avsnitt utgörs av en sammanställning av den information som finns om omfattningen på den mervärdesskatt som inte redovisas och betalas. Det uttryck som oftast används i Sverige för detta är skattefelet för mervärdesskatt. I internationella sammanhang, där beskrivningen är på engelska, används ofta termen VAT Gap. I avsnittet redovisas även de uppgifter som finns om omfattningen på gränsöverskridande mervärdesskattebedrägerier.

Nedan redovisas översiktligt de uppskattningar som gjorts av Europeiska kommissionen och Skatteverket.

3.3.1 Europeiska kommissionens rapport VAT Gap in the EU

Kommissionen redovisar årligen en uppskattning av det s.k. mervärdesskattegapet (VAT Gap). Mervärdesskattegapet utgörs av skillnaden mellan en teoretisk mervärdesskatt beräknad utifrån konsumtion av varor och tjänster i nationalräkenskaperna och den mervärdesskatt som faktiskt redovisas och betalas. Mervärdesskattegapet innefattar därmed alla former av fel som leder till att korrekt mervärdesskatt inte redovisas och betalas. Orsakerna till felen sträcker sig från utnyttjande av brister eller oklarheter i regelverket, som inte är i enlighet med lagstiftarnas avsikter, till rena skatteundandraganden och bedrägerier.

För hela EU har det uppskattade mervärdesskattegapet minskat under åren 2017 till 2021, från 11,9 procent till 5,9 procent av den teoretiska mervärdesskatten. Det är dock stora skillnader mellan olika medlemsländer när det gäller förändringen av mervärdesskattegapet och de bakomliggande orsakerna. Fyra länder framhålls i rapporten som framgångsrika med att minska mervärdesskattegapet under denna period. Det är Litauen, Ungern, Polen och Slovakien som genom bl.a. införande av omvänd betalningsskyldighet på vissa områden, elektronisk rapportering och kassaregister har minskat mervärdesskattegapet. Polen har även infört en s.k. split payment-mekanism för betalningar för vissa typer av försäljningar mellan företag, vilket innebär att betalningen hanteras genom en centraliserad funktion. De länder som uppvisar de största minskningarna av mervärdesskattegapet mellan år 2020 och år 2021 är Italien, Cypern, Polen,

Belgien och Irland. Orsaker till det minskade mervärdesskattegapet mellan dessa två år är att flera länder företagit åtgärder för att hjälpa företag undvika konkurs, ändrade konsumtionsmönster mot handel som i regel följer mervärdesskattereglerna i hög grad (t.ex. näthandel) och en ökning av andelen kontantfri handel. Sverige och Danmark var de enda EU-länder där mervärdesskattegapet ökade mellan år 2020 och 2021, om än från låga nivåer. Sveriges mervärdesskattegap ökade med 0,2 procentenheter mellan år 2020 och 2021, medan Danmarks ökade med 0,7 procentenheter.

Sveriges mervärdesskattegap uppskattades till 1 935 miljoner euro år 2021, vilket motsvarar 19,6 miljarder kronor enligt den genomsnittliga växelkursen år 2021. Sveriges mervärdesskattegap motsvarar 3,8 procent av den teoretiska mervärdesskatten och tillhör därmed de EU-länder som har lägst gap procentuellt sett. Sett över en fem-årsperiod är förändringen av det svenska mervärdesskattegapet litet. År 2017 uppskattades mervärdesskattegapet till 3,7 procent.

3.3.2 Skatteverkets skattefelsrapport

Skatteverket använder en snävare definition av skattefelet än vad kommissionen gör i sin rapport. En viktig skillnad är att kommissionen även räknar in uppbördsförluster i skattefelet, vilket Skatteverket inte gör. Skatteverket räknar till exempel inte in förluster som uppstår när ett företag som lämnat en mervärdesskattedeclaration går i konkurs innan skatten betalats.

I Skatteverkets Skattefelsrapport 2022 redovisas två olika uppskattningar av skattefelet. Den ena är Statistiska centralbyråns, SCB:s, beräkning utifrån nationalräkenskaperna. Den andra är Skatteverkets uppskattning utifrån genomförda skattekontroller i små och medelstora företag.

SCB:s beräkning görs enligt samma princip som den uppskattning som redovisas i kommissionens rapport. SCB har dock tillgång till mer detaljerad statistik och kan därmed ta hänsyn till fler aspekter av skattefelet. Något som i sin tur innebär att uppbördsförluster kan räknas bort. Enligt den senaste uppskattningen av SCB, som avser år 2020, uppgår skattefelet för mervärdesskatten till 7,5 miljarder kronor, vilket motsvarar 1,6 procent av den fastställda skatten.

Skatteverkets andra uppskattning av skattefelet görs utifrån ett slumpmässigt urval av små och medelstora företag som kontrolleras. Resultatet kan sedan användas för en uppskattning av det totala s.k. kontrollerbara skattefelet i den aktuella populationen. Enligt den senaste uppskattningen uppgår det totala kontrollerbara skattefelet till 5,5 miljarder kronor, som ett genomsnitt för åren 2014 till 2018. I detta belopp ingår inte den del av skattefelet som inte är möjligt att upptäcka i en skatterevision eller det skattefel som uppstår i större företag, vilket förklarar en stor del av differensen mot uppskattningen utifrån SCB:s underlag.

3.3.3 Uppskattning av de samlade förlusterna av mervärdesskattebedrägerier

Statens förluster på grund av mervärdesskattebedrägerier kan uppskattas utifrån både kommissionens och Skatteverkets respektive uppskattningar av skattefelet. För att göra uppskattningen måste dock vissa justeringar göras. Justeringarna är dock olika beroende på om kommissionens eller Skatteverkets respektive uppskattning av skattefelet används. Grundorsaken är som ovan nämnts att kommissionen använder en annan definition av skattefelet än vad Skatteverket gör. En annan orsak till att justeringar behöver göras är att de olika beräkningarna av skattefelet även innehåller andra typer av fel än mervärdesskattebedrägerier. Justeringar måste även göras för att de beskattningsbeslut som Skatteverket fattar i samband med utredningar om mervärdesskattebedrägerier inte alltid speglar det underliggande bedrägeribeloppet. Orsaken är, som även beskrivs i avsnitt 3.5.2, att samma underliggande belopp kan ligga bakom flera beslut avseende olika personer.

Tabellen nedan visar en sammanställning över de beräknade skattefelet för mervärdesskatt åren 2019 till 2020 enligt kommissionen respektive Skatteverket och SCB (kommissionen har även publicerat en uppskattning för 2021). Det är stora skillnader mellan kommissionens och Skatteverkets uppskattningar, vilket till stor del förklaras av att olika definitioner används av skattefelet. I Skatteverkets uppskattning inkluderas endast mervärdesskatt som borde ha redovisats, men inte har gjort det, medan kommissionen även inkluderar mervärdesskatt som redovisats men inte betalats.

Tabell 3.1 Skattefelet för mervärdesskatt enligt kommissionens och Skatteverkets (SCB:s) respektive uppskattningar

År 2019–2021

År	Kommissionen		Skatteverket och SCB	
	Belopp, mdkr	Andel av fastställd skatt, %	Belopp, mdkr	Andel av fastställd skatt, %
2021	19,6	3,8		
2020	17,2	3,6	7,5	1,6
2019	17,3	3,6	12,4	2,7

Källa: Skatteverket.

När det gäller gränsöverskridande mervärdesskattebedrägerier så innefattas de definitionsmässigt i skattefelet och utgör således en del av det. De mervärdesskattebedrägerier som Skatteverket upptäcker resulterar i ett beslut och redovisas därmed som fastställd skatt. I många fall betalas dock aldrig denna skatt, vilket resulterar i en uppbördsförlust. Det innebär att de gränsöverskridande mervärdesskattebedrägerier som Skatteverket upptäcker, men som aldrig betalas, definitionsmässigt ingår i kommissionens uppskattning av skattefelet men inte i Skatteverkets uppskattning. Tabellen nedan visar total uppbördsförlust och den del av uppbördsförlusten som avser mervärdesskatt för åren 2019 till 2022. Som framgår av tabellen har uppbördsförlusterna ökat kraftigt under perioden. Enligt Skatteverkets årsredovisningar för åren 2021 och 2022 beror ökningen av uppbördsförlusterna till stor del på upptäckta mervärdesskattebedrägerier, där mervärdesskatten fastställts men inte betalats.

Tabell 3.2 Uppbördsförluster 2019–2022

Miljoner kronor

År	Total uppbördsförlust	Uppbördsförlust mervärdesskatt
2022	13 654	7 376
2021	16 127	11 637
2020	10 042	6 742
2019	5 008	1 560

Källa: Skatteverket, Skatteverkets årsredovisning för 2020, 2021 och 2022.

För att uppskatta statens förluster på grund av mervärdesskattebedrägerier bör även mervärdesskatt som fastställts men inte betalats med-

räknas. Det innebär att hela den relevanta förlusten ingår i kommissionens uppskattning, men inte i Skatteverkets uppskattning. I kommissionens uppskattning ingår dock delar som inte bör inräknas i statens förluster på grund av mervärdesskattebedrägerier. Dit hör skattefel av andra orsaker än bedrägerier och fastställd mervärdesskatt på grund av bedrägerier som senare betalas, t.ex. genom att Kronofogdemyndigheten lyckas driva in statens fordran.

Nedan visas två olika uppskattningar av statens förluster för mervärdesskattebedrägerier. Den första utgår från Skatteverkets och SCB:s uppskattning av skattefelet, den andra från kommissionens uppskattning. I tabellen nedan visas det underlag som används för de två uppskattningarna. Underlaget utgörs av Skatteverkets statistik över de beskattningsbeslut som fattats med anledning av de utredningar som gjorts mot bedrägerier, redovisade uppbördsförluster för mervärdesskatt samt Skatteverkets och kommissionens respektive uppskattningar av skattefelet. Även Skatteverkets kontrollbaserade uppskattning har använts.

Tabell 3.3 Samlat underlag för uppskattning av förluster p.g.a. bedrägerier

Miljarder kronor

År	Beslut efter kontroll	Uppbördsförlust mervärdesskatt	Skattefel mervärdesskatt enligt SKV	Skattefel mervärdesskatt enligt kommissionen	Kontrollerbart skattefel enligt SKV
2022	7,1	7,4			
2021	9,1	11,6		19,6	
2020	1,2	6,7	7,5	17,2	
2019	0,1	1,6	12,4	17,3	
2014–2018					5,5

Uppskattning utifrån Skatteverkets skattefelsberäkning

Uppskattningen nedan av de samlade beloppen som går förlorade på grund av bedrägerier utgår från Skatteverkets och SCB:s uppskattning av det totala skattefelet. I uppskattningen görs dock ett antal justeringar.

En justering görs med anledning av att Skatteverkets definition av skattefelet inte inkluderar mervärdesskatt som fastställs men går förlorad på grund av att den inte betalas. Eftersom bedrägerier som

upptäcks i Skatteverkets utredningar i regel resulterar i fastställda skattebelopp, som ofta inte betalas, innefattas de inte i Skatteverkets definition av skattefelet trots att betydande belopp går förlorade för staten. I uppskattningen av de totala bedrägeribeloppen inkluderas därför även beslutade belopp som inte betalas. En annan justering görs med anledning av att bedrägeribelopp som identifieras i Skatteverkets utredningar kan resultera i fler än ett beslut, med följderna att summan av beslutade belopp måste räknas ned med det genomsnittliga antalet beslut för att spegla totala bedrägeribelopp. Enligt uppgifter från Skatteverket är det samlade beslutsbeloppet i de största bedrägerihärvorna cirka fem gånger större än det underliggande bedrägeribeloppet. Det innebär att antalet beslut som följer av ett avslöjat bedrägeri uppgår till cirka fem. Till sist görs även justering för att det totala skattefelet även inkluderar annat skattebortfall än mervärdesskattebedrägerier. Denna justering görs genom att det s.k. kontrollerbara skattefelet avräknas från det totala skattefelet. Justeringen görs utifrån antagandena att skattebortfallet genom bedrägerier som inte upptäcks i Skatteverkets utredningar ingår i skattefelet och att alla övriga fel i mervärdesskatteredovisning fångas i Skatteverkets kontrollbaserade uppskattning. Nedan visas justeringarna genom en formel.

$$\begin{aligned}
 &\text{Statens förlust på grund av bedrägerier} = \\
 &\text{Bedrägeridelen av SKV:s skattefel för mervärdesskatt} + \\
 &\text{Underliggande bedrägeribelopp i SKV:s utredningar} = \\
 &\text{SKV:s uppskattning av skattefelet} - \text{kontrollerbart skattefel} + \\
 &(\text{Ändringsbelopp i SKV:s bedrägeriutredningar/genomsnittligt} \\
 &\text{antal beslut per bedrägeri})
 \end{aligned}$$

I tabellen nedan används formeln för en uppskattning av statens förlust på grund av bedrägerier. Enligt Skatteverkets beräkning uppgick skattefelet för mervärdesskatt till 12,4 miljarder kronor år 2019 och till 7,5 miljarder kronor år 2020. I skattefelet ingår även annat än bedrägerier. Utredningen bedömer att ett rimligt antagande är att de bedrägeribelopp som inte upptäcks av Skatteverket ingår i det totala

skattefelsbeloppet samtidigt som den del av skattefelet som inte utgörs av bedrägerier ingår i Skatteverkets kontrollbaserade uppskattning, 5,5 miljarder kronor. Skattefelet på grund av mervärdesskattebedrägerier uppskattas därmed till 6,9 miljarder kronor år 2019 och till 2,0 miljarder kronor år 2020. För att beräkna statens förlust på grund av bedrägerier måste även beslutade men inte betalda belopp i samband med bedrägeriutredningar läggas till. Enligt Skatteverket beslutas och restförs bedrägeribelopp cirka två år efter det år som mervärdesskatten avser. Det innebär att belopp som beslutas år 2022 till stor del avser år 2020 och belopp som beslutas år 2021 till stor del avser år 2019. Som förklaras ovan måste beslutade belopp justeras med hänsyn till att samma bedrägeribelopp kan resultera i flera beslut. Justeringen görs genom att beloppet divideras med 5. Beslutade belopp i bedrägeriutredningar uppgick till 9,1 miljarder kronor år 2021 och till 7,1 miljarder kronor år 2022. Underliggande bedrägeribelopp avseende år 2020 och år 2019 kan därmed uppskattas till 1,4 respektive 1,8 miljarder kronor. Den samlade uppskattade förlusten på grund av bedrägerier kan därmed uppskattas till 3,4 miljarder kronor år 2020 ($7,5 - 5,5 + (7,1/5) = 3,42$) och till 8,7 miljarder kronor år 2019 ($12,4 - 5,5 + (9,1/5) = 8,72$).

Tabell 3.4 Uppskattning av förluster p.g.a. bedrägerier 2019–2022 utifrån Skatteverkets beräkning av skattefelet

Miljarder kronor

År	Skattefel för mervärdesskatt (a)	Uppskattning av bedrägeridelen i skattefelet a- 5,5 (b)	Beslut efter kontroll (c)	Uppskattning av underliggande bedrägeribelopp, c/5 (d)	Uppskattad förlust p.g.a. bedrägerier b + d _{År+2}
2022			7,1	1,4	
2021			9,1	1,8	
2020	7,5	2,0	1,2	0,2	3,4
2019	12,4	6,9	0,1	0,02	8,7

Uppskattning utifrån kommissionens skattefelsberäkning

I kommissionens uppskattning av skattefelet ingår fastställda men inte betalda skatter. Det innebär att Skatteverkets beslut som fattas i samband med bedrägeriutredningar ingår i beräkningen, till den del de inte betalas. En justering måste dock göras med anledning av att

samma bedrägeribelopp kan resultera i flera beslut. En justering måste också göras för att andra typer av skattebortfall än bedrägerier ingår i uppskattningen av det totala skattebortfallet.

$$\begin{aligned}
 &\text{Statens förlust på grund av bedrägerier} = \\
 &\text{Bedrägeridelen av kommissionens skattefel för mervärdesskatt} - \\
 &\text{Ändringsbelopp i SKV:s bedrägeriutredningar} + \\
 &\text{Underliggande bedrägeribelopp i SKV:s utredningar} = \\
 &\text{Kommissionens uppskattning av skattefelet} - \text{kontrollerbart} \\
 &\text{skattefel enligt SKV} - \\
 &\text{Ändringsbelopp i SKV:s bedrägeriutredningar} + \\
 &(\text{Ändringsbelopp i SKV:s bedrägeriutredningar} / \text{genomsnittligt} \\
 &\text{antal beslut per bedrägeri})
 \end{aligned}$$

I tabellen nedan tillämpas formeln för att beräkna statens förlust på grund av bedrägerier utifrån kommissionens skattefelsberäkning. Skattefelet för år 2019 och år 2020 uppgick till 17,3 respektive 17,2 miljarder kronor. I ett första steg räknas de beräknade uppbördsförlusterna som följer av Skatteverkets beslut i samband med mervärdesskattebedrägerier bort. På grund av den tidsmässiga eftersläpningen antas att de beslut som registrerats för år 2021 avser år 2019 och de som registrerats för år 2022 avser år 2020. Med antagandet att ingen del betalas avräknas 7,1 miljarder kronor från 2020 års skattefel och 9,1 miljarder kronor avräknas från 2019 års skattefel. Skattefelet exklusive uppbördsförluster beräknas därmed till 10,1 miljarder kronor år 2020 och till 8,2 miljarder kronor år 2019. I dessa belopp ingår en mängd fel som inte har någon koppling till mervärdesskattebedrägerier. På samma sätt som i uppskattningen utifrån underlaget från Skatteverket antas att den delen uppgår till 5,5 miljarder kronor. Bedrägeridelen kan därmed uppskattas till 4,6 och 2,7 miljarder kronor för år 2020 respektive år 2019. Eftersom uppbördsförluster för bedrägeribelopp som fastställts i Skatteverkets bedrägeriutredningar ingår i statens förlust återläggs de uppskattade underliggande delarna som beräknades till 1,4 miljarder kronor avseende år 2020 och till 1,8 miljarder kronor avseende år 2019. Statens samlade förluster på

grund av bedrägerier kan därmed uppskattas till 6,0 miljarder kronor för år 2020 ($17,2 - 5,5 - 7,1 + (7,1/5) = 6,02$) och till 4,5 miljarder kronor för år 2019 ($17,3 - 5,5 - 9,1 + (9,1/5) = 4,52$).

Tabell 3.5 Uppskattning av förluster p.g.a. bedrägerier 2019–2022 utifrån kommissionens beräkning av skattefelet

Miljarder kronor

År	Skattefel mervärdes- skatt enligt kommis- sionen (a)	Beslut efter kontroll (b)	Skattefel mervärdes- skatt enligt kommissionen exklusive uppbörds- förlust a-b _{År+2} (c)	Uppskattning av bedrägeri- delen i skattefelet exklusive uppbörds- förlust c-5,5 (d)	Uppskattad uppbörds- förlust p.g.a. bedrägerier b/2 (e)	Uppskattad förlust p.g.a. bedrägerier d+e _{År+2}
2022		7,1			1,4	
2021	19,6	9,1			1,8	
2020	17,2	1,2	10,1	4,6	0,2	6,0
2019	17,3	0,1	8,2	2,7	0,02	4,5

Samlad uppskattning utifrån Skatteverkets och kommissionens uppskattningar av skattefelet

I tabellen nedan visas en sammanställning av de två uppskattningarna av statens förluster på grund av mervärdesskattebedrägerier. I uppskattningen utifrån Skatteverkets underlag är det ganska stor skillnad mellan de två åren 2020 och 2019. I uppskattningen utifrån kommissionens beräkningar är det dock i stort sett ingen skillnad mellan åren. Om statens förlust beräknas som ett genomsnitt är det dock en liten skillnad mellan de två beräkningarna. Mot bakgrund av att det är en stor osäkerhet i fördelningen mellan åren när de gäller uppbördsförluster bedömer utredningen att de två genomsnitten med inte alltför stor osäkerhet speglar statens förluster på grund av mervärdesskattebedrägerier. Förlusterna kan därmed uppskattas till mellan 5 och 6 miljarder kronor per år under åren 2019 och 2020.

Tabell 3.6 Uppskattning av förluster p.g.a. bedrägerier 2019 och 2020 utifrån Skatteverkets och kommissionens respektive beräkningar av skattefelet

Miljarder kronor

År	Uppskattad förlust utifrån Skatteverkets beräkning av skattefelet	Uppskattad förlust utifrån kommissionens beräkning av skattefelet
2020	3,4	6,0
2019	8,7	4,5
Genomsnitt	6,1	5,3

3.4 Skatteverkets arbete mot mervärdesskattebedrägerier

Skatteverkets huvuduppdrag är bl.a. att fastställa och ta ut skatter, socialavgifter och andra avgifter, genom folkbokföring spegla befolkningens bosättning, identitet och familjerättsliga förhållanden, utfärda identitetskort för folkbokförda i Sverige, ansvara för vissa borgenärsuppgifter, förebygga och motverka ekonomisk brottslighet, medverka i brottsutredningar som rör vissa brott samt delta i det myndighetsgemensamma arbetet mot grov organiserad brottslighet.²⁹

Skatteverkets kontrollverksamhet i arbetet mot gränsöverskridande mervärdesskattebedrägerier omfattar dels löpande generella kontroller avseende bl.a. registreringar och registeruppgifter samt dels urvalsverksamhet och processer för riskhantering med särskild inriktning på gränsöverskridande mervärdesskattebedrägerier. Internationella informationsutbyten och underrättelser är också av stor betydelse för kontrollverksamheten.

I detta avsnitt beskrivs översiktligt hur Skatteverket arbetar med inriktning på mervärdesskattebedrägerier i nuläget.

Statistikuppgifter som gäller kontrollarbetet samt uppgifter som beskriver omfattningen av mervärdesskattebedrägerierna över tid finns i avsnitt 3.5.

²⁹ Se förordning (2017:154) med instruktion för Skatteverket.

3.4.1 Kontroll och åtgärder inom beskattningsverksamheten

Kontrollåtgärder och tvångsåtgärder

Beskattningsverksamhetens huvudsakliga uppgifter är att fastställa rätt skatt och avgifter. Skattekontroller genomförs för att säkerställa att rätt skatt betalas av privatpersoner och företag. Den redovisning som Skatteverket tar emot, såsom t.ex. mervärdesskattedeklarationer och periodiska sammanställningar, kan granskas genom olika typer av kontrollåtgärder eller tvångsåtgärder. Den vanligaste typen av utredning är s.k. skrivbordsutredningar där Skatteverket genom ett muntligt eller skriftligt förfarande inhämtar uppgifter till grund för sin bedömning. Kontroll kan även genomföras genom överenskommelse om ett besök i utredningssyfte.

En annan typ av kontrollåtgärd är förelägganden och tredjemansförelägganden. Det innebär att Skatteverket kan förelägga den som inte har fullgjort sin uppgiftsskyldighet att lämna de uppgifter som krävs (37 kap. 2 § första stycket skatteförfarandelagen [2011:1244], SFL). I 15–35 kap. SFL finns bestämmelser om uppgiftsskyldigheter av olika slag som gäller kontrolluppgifter, deklarerationer och andra uppgifter. Med andra uppgifter menas t.ex. särskilda uppgifter, rapporter, informationsuppgifter och periodiska sammanställningar. Ett föreläggande att lämna uppgifter kan under vissa förutsättningar förenas med vite om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs (44 kap. SFL).

Om mer information behöver inhämtas kan en revision genomföras hos bokföringsskyldiga och andra juridiska personer än dödsbo (41 kap. 2–3 §§ SFL). Vid revisionen kan beskattningsverksamheten ta del av samtliga räkenskaper och handlingar som rör en verksamhet. I regel sker en revision i samverkan med den som ska revideras. Beslut om revision skickas ut i förväg till den det gäller och därefter kommer man överens om tid och plats för ett första möte. Den reviderade ska lämna tillträde till verksamhetslokalerna för granskning av handlingar om granskningen inte utan svårighet kan genomföras på någon annan plats. Skatteverket får för vissa syften besluta om revision för att hämta in uppgifter av betydelse för kontroll av någon annan än den som revideras (41 kap. 2 § andra stycket SFL). Det kallas tredjemansrevision och innebär att revisionen sker hos någon annan än den som uppgifterna gäller.

Skatteverket kan vidare genomföra oanmälda besök för kontroll av personalliggare och kassaregister vid vissa verksamheter t.ex. restauranger, skönhetsalonger, bilverkstäder och på byggarbetsplatser (42 kap. SFL). Brister i dessa kan leda till en kontrollavgift.

Vid behov kan Skatteverket vidare använda sig av bevissäkring som tvångsåtgärd. Det innebär att Skatteverket i samband med revision eller annan utredning får eftersöka och omhändertaga handlingar, t.ex. bokföring, i verksamhetslokaler och på andra platser och försegla lokaler och andra utrymmen (45 kap. SFL). Syftet med bevissäkring är att Skatteverket ska kunna genomföra kontroller och ta del av handlingar även när den granskade motsätter sig det eller kan förutses komma att försvåra utredningen. Beslut om bevissäkring fattas av förvaltningsrätten på ansökan av den som leder granskningen (45 kap. 13 § SFL).

Betalningssäkring är en tvångsåtgärd som kan användas för att säkra betalning från betalningsskyldiga som kan men inte vill betala skatter och avgifter. Beslut om betalningssäkring fattas av förvaltningsrätten på ansökan av Skatteverket (46 kap. SFL).

Anmälan om brott

Skatteverket har skyldighet att anmäla brott enligt skattebrottslagen, folkbokföringslagen och vissa andra brott. Någon anmälan ska inte göras om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd eller om anmälan av något annat skäl inte behövs. Skatteverket är även skyldigt att anmäla överträdelse av näringsförbud. Skatteverkets skyldighet att anmäla brott och överträdelse av näringsförbud regleras bl.a. i 17 § skattebrottslagen (1971:69), 11 § folkbokföringslagen (1991:481), 20 § förordning (2023:363) om samordningsnummer och 18 kap. 8 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261) samt i 24 § förordningen (2014:936) om näringsförbud.

Beslut och administrativa åtgärder

Inom beskattningsverksamheten används också olika typer av beslut och administrativa åtgärder för att säkerställa att rätt skatt betalas av privatpersoner och företag. I det följande beskrivs några av de vanligaste av dessa översiktligt.

Skatteverket kan skönsmässigt beskatta personer och företag på skäligen grunder då deklaration inte har lämnats eller om lämnad deklaration har brister i viss omfattning (57 kap. 1 § SFL). Vid skönsbeskattning ska även skattetillägg tas ut (49 kap. 6 § SFL).

Om en lämnad redovisning gällande mervärdesskatt föranleder utredning kan, i avvaktan på att utredningen färdigställs beslut tas om att inte betala ut överskjutande ingående mervärdesskatt (14 kap. 7 § skatteförfarandeförordningen [2011:1261]). Skatteverket kan även på eget initiativ avregistrera ett företag från mervärdesskatt i vissa fall, tex. om det inte bedriver ekonomisk verksamhet (7 kap. 6 § SFL). Skatteverket kan även besluta om tätare mervärdesskatte-redovisning. Företag som redovisar mervärdesskatt årsvis kan under vissa förutsättningar åläggas att redovisa oftare om det finns omständigheter som gör att det finns ett behov av en tidigare kontroll av mervärdesskatte-redovisningen.

Ett godkännande för F-skatt ska återkallas om förutsättningarna för godkännande inte är uppfyllda, exempelvis om näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivs, om inkomstdeklaration trots föreläggande inte lämnats, vid brister i redovisning eller betalning av skatter som inte är obetydliga och om företagaren har näringsförbud eller försatts i konkurs (9 kap. 1 och 4 §§ SFL). Skatteverket kan även på eget initiativ avregistrera ett företag som arbetsgivare. Skatteverket får avregistrera den som inte längre ska vara registrerad (7 kap. 6 § SFL).

Skatteverket kan som borgenär för staten ansöka om konkurs för en person om det finns allmänna mål hos Kronofogdemyndigheten och vidtagna åtgärder inte har lett till frivillig betalning (1 kap. 2 § konkurslagen [1987:672]). Beslut om konkurs fattas av tingsrätten.

Företrädare för juridiska personer kan under vissa förutsättningar bli betalningsskyldiga för den juridiska personens obetalda skatter och avgifter. Skatteverket ansöker om företrädaransvar och förvaltningsrätten beslutar (59 kap. 12–16 §§ SFL). Företrädaransvar kan även vara grund för ansökan om betalningssäkring. Om ett handelsbolag eller kommanditbolag har skatteskulder kan Skatteverket besluta att bolagsmännen eller komplementären ska vara solidariskt betalningsskyldiga för bolagets skulder.

Skatteverket ska besluta att återkalla ett godkännande för ett deklara-tionsombud om det har visat sig att ombudet inte uppfyller kraven för godkännande (6 kap. 6 och 7 §§ SFL).

Urval och riskhantering

Inom Skatteverkets kontrollverksamhet sker både maskinella och manuella urval. Urvalsprocessen syftar till att välja ut vissa underlag eller ärenden för vidare kontroller och utredning. Vid maskinellt urval tas ärenden ut för kontroll genom tillämpning av olika typer av urvalsregler. Informationen till grund för urvalet hämtas bl.a. från interna verksamhetssystem och från andra myndigheter och tillgängliggörs i ett centralt datalager. När det gäller ärenden som avser gränsöverskridande bedrägerier görs urval även baserat på myndighetsgemensamma aktiviteter samt informationsutbytet inom EU.

Riskhanteringsprocessen innebär att man inom kontrollverksamheten även arbetar systematiskt med successiva förbättringar och lärande från tidigare händelser med syfte att kunna vidta rätt åtgärder. Nya risker kan identifieras via omvärldsbevakning och övergripande analys såväl som i ett enskilt fall eller vid utredning. Inom riskhanteringen kontrolleras bl.a. nystartade företag första gången de kommer in i systemet med fokus på olika kända riskfaktorer såsom personer, branschtillhörighet m.m.

3.4.2 Skatteverkets brottsbekämpande arbete

I detta avsnitt beskrivs översiktligt Skatteverkets brottsbekämpande arbete samt särskilda arbete med att förebygga, upptäcka och motverka mervärdesskattebedrägerier.

Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet bedrivs vid Skatteverkets skattebrottsenhet. Enheten är organisatoriskt skild från övrig verksamhet inom Skatteverket och verksamheten består dels av att biträda åklagare i förundersökningar, dels av att bedriva underrättelseverksamhet inom bl.a. skatteområdet, identitetsrelaterad brottslighet och penningtvätt. Skattebrottsenhetens verksamhet regleras i lagen (1997:1024) om Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet. Enligt denna lag får åklagare begära biträde av skattebrottsenheten i förundersökningar om brott. Av lagen framgår också att skattebrottsenheten ska verka för att förebygga brott samt att man har rätt att arbeta med underrättelseverksamhet. Av lagen framgår vidare att Skatteverket får verkställa beslut om beslag enligt 27 kap. 1 § rättegångsbalken i de fall våld mot person inte behöver användas samt att medverka vid en husrannsakan. Den brottsutredande verksamheten inom

Skatteverket sker på uppdrag av åklagare på Ekobrottsmyndigheten och Åklagarmyndigheten. Den brottsutredande verksamheten ska förse åklagare med underlag så att åklagaren kan bedöma om det finns tillräckliga skäl för åtal eller inte. Som stöd för den brottsutredande verksamheten finns även it-forensisk verksamhet på skattebrottsenheten.

Skatteverkets underrättelseverksamhet kan ge Skatteverket och andra brottsbekämpande myndigheter underlag för att kunna möta risker och hot från allvarlig brottslighet och kunna vidta motåtgärder. Underrättelseverksamheten kartlägger misstankar om pågående eller genomförd brottslighet samt allmänna misstankar om framtida brott. Arbetet sker genom att underrättelsehandläggare inhämtar, bearbetar och analyserar information som sedan kan delges muntligen vid myndighetssamverkan eller skriftligen i rapportform för att mottagare ska kunna vidta åtgärder.³⁰

Skattebrottsenheten får behandla personuppgifter i Skatteverkets underrättelseregister om det är nödvändigt för att kunna förebygga, förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet, utreda brott, eller fullgöra förpliktelser som följer av internationella åtaganden avseende de brott som ingår i skattebrottsenhetens brottskatalog enligt 1 § lagen om Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet.

3.4.3 Samarbeten och informationsutbyte

En förlängning av Skatteverkets uppdrag är att myndigheten ska utbyta och använda information för att motverka organiserad brottslighet. Några av de samarbeten som är av betydelse för Skatteverkets arbete med att upptäcka och förhindra bedrägerier och skatteundandrande på mervärdesskatteområdet beskrivs nedan.

Den myndighetsgemensamma satsningen mot organiserad brottslighet

Sedan år 2009 samverkar tolv myndigheter³¹ inom den myndighetsgemensamma satsningen mot organiserad brottslighet (OB-satsningen). Myndigheterna är representerade i regionala underrättelse-

³⁰ Skatteverkets årsredovisning 2022, dnr 8-2211089, s. 56.

³¹ Myndigheterna som ingår i satsningen är Arbetsförmedlingen, Ekobrottsmyndigheten, För-säkringskassan, Kriminalvården, Kronofogdemyndigheten, Kustbevakningen, Migrationsverket, Skatteverket, Säkerhetspolisen, Polismyndigheten, Tullverket och Åklagarmyndigheten.

centrum och i Nationellt underrättelsecentrum, som ansvarar för att ta fram en myndighetsgemensam lägesbild vartannat år. Detta görs på uppdrag av Samverkansrådet, som leder OB-satsningen. Det myndighetsgemensamma underrättelsearbetet mot organiserad brottslighet ska inriktas mot strategiska personer, utsatta områden samt mot aktörs- eller fenomenbaserad organiserad brottslighet av allvarlig eller omfattande karaktär. Myndigheterna ska särskilt beakta möjligheterna att stödja samhällets samlade åtgärder för att motverka våldsbejakande extremism, terrorism, penningtvätt och brott mot välfärdssystemet.

Europeiska byrån för bedrägeribekämpning

Medlemsstaterna får meddela relevant information till byrån för bedrägeribekämpning inom Europeiska kommissionen (OLAF) för att denna organisation ska kunna överväga lämpliga åtgärder i enlighet med sitt mandat (artikel 49.2a i förordning nr 904/2010).

Eurofisc

För att främja och underlätta samarbetet i kampen mot mervärdesskattebedrägeri upprättades år 2010 ett nätverk, Eurofisc, för snabbt utbyte, behandling och analys av riktad information om gränsöverskridande bedrägerier mellan medlemsstaterna och för samordning av eventuella uppföljningsåtgärder (artiklarna 33–37 i förordning nr 904/2010). I nätverket ingår alla EU:s medlemsstater samt även Norge och det finns särskilda kontaktpersoner. Inom Eurofisc görs gemensamma dataanalyser och visualisering av bedrägliga nätverk i Transaction Network Analysis, TNA, som beskrivs nedan.

TNA (Transaction Network Analysis)

TNA är ett verktyg för analys av transaktioner och nätverk för gränsöverskridande bedrägerier som har utvecklades genom nära samarbete mellan medlemsstaterna och kommissionen och har använts sedan år 2020. TNA-verktyget syftar till att stödja Eurofisc och göra arbetet mer effektivt. En gemensam analys av transaktioner och misstänkta nätverk medför att gränsöverskridande mervärdesskattebedrä-

gerier kan identifieras så snabbt och effektivt som möjligt. TNA har av Eurofisc bedömts förbättra kvaliteten, tillförlitligheten och säkerheten för informationen som delas.

Mekanismen

Mot bakgrund av artikel 32a i EU:s fjärde penningtvättsdirektiv³² och lagen (2020:272) om konto- och värdefackssystem har Skatteverkets beskattningsverksamhet sedan september 2020 möjlighet att använda den s.k. mekanismen. Mekanismen är ett nationellt konto- och värdefackssystem som hanteras av Skatteverket och där finansiella institut verksamma i Sverige har skyldighet att vara uppkopplade. Genom mekanismen går det bl.a. att få svar på vilka bankkonton en fysisk eller juridisk person innehar. Det går även att få svar på vem som disponerar ett specifikt bankkonto. Sedan den 1 juli 2022 har även skattebrottsenhetens underrättelseverksamhet och brottsutredande verksamhet en lagstadgad rätt att självständigt använda mekanismen. Enligt penningtvättsdirektivet har varje enskild medlemsstat inom EU en skyldighet att upprätta ett nationellt konto- och värdefackssystem.

Kommissionen har i ett pågående arbete tagit fram förslag för att förbättra EU:s system för bekämpning av penningtvätt och finansiering av terrorism. Förslagen innebär bl.a. att en gemensam, europeisk åtkomstpunkt ska bildas för att koppla samman de nationella mekanismer som införs för att fastställa identiteten hos personer som innehar eller kontrollerar vissa bank- eller betalkonton och värdefack. Med anledning av det pågående arbetet med EU-paketet har regeringen tillsatt en offentlig utredning (dir. 2022:76) som bl.a. ska förbereda en implementering i Sverige, som ska vara avslutad den 31 augusti 2024.

³² Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849 av den 20 maj 2015 om åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för penningtvätt eller finansiering av terrorism, om ändring av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 648/2012 och om upphävande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/60/EG och kommissionens direktiv 2006/70/EG.

Informationsutbyte inom EU

Informationsutbytet mellan medlemsstaterna i EU om mervärdesskatt samt samarbetet mellan de behöriga myndigheterna i medlemsstaterna och mellan dessa myndigheter och kommissionen regleras i förordning nr 904/2010.³³ I förordningen fastställs också regler och förfaranden för utbyte av information på elektronisk väg. Informationsutbyte med ett tredjeland kan inte ske med stöd av förordning nr 904/2010, däremot kan EU ingå särskilda avtal med ett tredjeland. I Sverige är Skatteverket behörig myndighet vid tillämpning av förordning nr 904/2010 samt i vissa delar vid tillämpning av avtal om administrativt samarbete med tredjeland (se 1 § förordningen [2011:1553] om tillämpning av EU-förordning och avtal om administrativt samarbete och bedrägeribekämpning på mervärdesskatteområdet).

Skatteverket är godkänd som brottsbekämpande myndighet enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/794 om Europeiska unionens byrå för samarbete inom brottsbekämpning. Det innebär bl.a. att Skatteverket kan skicka frågor och svar till Europol. Syftet är att ytterligare stärka Sveriges förmåga att bidra till bekämpningen av brott med internationella kopplingar. Skatteverkets under rättelseenhet bemannar en sambandsmannafunktion på Sveriges nationella Europolkontor och har internationella operativa handläggare med behörighet till Europolssystem. Detta gör att det finns möjligheter till löpande informationsutbyte genom Europol kring frågor gällande MTIC-bedrägerier.

Informationsutbyte med andra myndigheter och internt

När det gäller samverkan och informationsutbyte mellan Skatteverket och andra myndigheter är lagen (2016:774) om uppgiftsskyldighet vid samverkan mot viss organiserad brottslighet av särskild betydelse. Med stöd av lagen kan Skatteverket ta emot uppgifter och lämna uppgifter till en annan myndighet trots sekretess vid särskild beslutad samverkan för att förebygga, förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet som är av allvarlig eller omfattande karaktär och som

³³ Syftet med förordningen är att fastställa regler och förfaranden för samarbete och informationsutbyte inom EU som gör det möjligt att fastställa mervärdesskatten korrekt, säkerställa en korrekt tillämpning av mervärdesskatten, särskilt för unionsinterna transaktioner samt att bekämpa mervärdesskattebedrägerier.

bedrivs i organiserad form eller systematiskt av en grupp individer (2 §). Samverkan enligt lagen sker löpande i arbetet med att förebygga och upptäcka MTIC-bedrägerier. Arbetet leds vanligen av en brottsbekämpande myndighet som avgör hur information ska delas med övriga. Uppgiftsskyldigheten gäller även mellan deltagande verksamhetsgrenar inom en myndighet.

Inom Skatteverkets underrättelseverksamhet skickas och tas löpande emot information från alla brottsbekämpande myndigheter. Genom den myndighetsgemensamma OB-satsningen kan underrättelseverksamheten även dela information med icke brottsbekämpande verksamhetsgrenar och myndigheter.

Om det finns anledning att anta att en ekonomisk förmån eller ett ekonomiskt stöd har beslutats, betalats ut eller tillgodoräknats felaktigt eller med ett för högt belopp, gäller att underrättelse om detta ska lämnas till den myndighet eller organisation som har fattat beslutet enligt 3 § lagen (2008:206) om underrättelseskyldighet vid felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen.³⁴

Nya bestämmelser om uppgiftsskyldighet inom Skatteverket gäller från 1 juni 2020 enligt 7–9 §§ lagen om Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet. Regleringen av den interna uppgiftsskyldigheten innebär att beskattnings-, folkbokförings- och id-kortsverksamheten ska lämna uppgifter till skattebrottsenheten om uppgifterna kan antas ha samband med misstänkt brottslig verksamhet som omfattas av Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet som avses i 1 § första stycket samma lag och som innefattar brott för vilket det är föreskrivet fängelse i ett år eller mer, eller som sker systematiskt. Skattebrottsenheten har motsvarande skyldighet att lämna uppgifter till beskattnings-, folkbokförings- och id-kortsverksamheten om uppgifterna har väsentlig betydelse för ett ärende inom den verksamheten. Syftet med bestämmelserna är att informationsutbytet mellan de olika verksamheterna ska öka och förenklas. Uppgiftsskyldigheten innebär att sekretessen för respektive verksamhetsgren bryts med stöd av 10 kap. 28 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400). Bestämmelserna är utformade som uppgiftsskyldigheter som inträder när förutsätt-

³⁴ Lagen gäller enligt 1 och 2 §§ sådana bidrag, ersättningar, pensioner och lån för personligt ändamål som enligt lag eller förordning beslutas av Migrationsverket, Försäkringskassan, Pensionsmyndigheten, Centrala studiestödsnämnden, Arbetsförmedlingen, en kommun eller en arbetslöshetskassa och betalas ut till en enskild person (ekonomisk förmån) samt även sådana stöd, bidrag och ersättningar som enligt lag eller förordning beslutas av Försäkringskassan, Arbetsförmedlingen eller en kommun och avser en enskild person, men betalas ut till eller tillgodoräknas någon annan än den enskilde (ekonomiskt stöd).

ningarna för utlämnande är uppfyllda. Det är den verksamhet där uppgifterna förekommer som prövar om förutsättningarna för utlämnande är uppfyllda.³⁵

Information från andra myndigheter till Skatteverket

Skatteverket får löpande information från andra myndigheter bl.a. Bolagsverket, Tullverket och Transportstyrelsen. Skatteverket får t.ex. dagliga aviseringar från Bolagsverket med information om olika typer av förändringar direkt till verksamhetssystemen. Informationen som mottas är uppgifter om bl.a. verksamhet, ändamål, företrädare, konkurs och mervärdesskatteredovisning.

3.5 Allmän statistik och Skatteverkets kontroller

I detta avsnitt ges en bakgrundsbeskrivning i form av statistik som visar storleken och strukturen på den grupp företag som är mervärdesskatteregistrerade, sifferuppgifter över de åtgärder som Skatteverket vidtar för att kontrollera företagens skatteredovisning i allmänhet och de resultat som dessa ger med avseende på mervärdesskatt samt uppgifter om omfattningen på den mervärdesskatt som inte redovisas, såväl generellt som en följd av mervärdesskattebedrägerier.

3.5.1 Mervärdesskatteregistrerade företag

År 2022 fanns totalt 1 256 000 mervärdesskatteregistrerade företag. Under den senaste tioårsperioden har antalet mervärdesskatteregistrerade företag ökat med cirka 80 000, vilket motsvarar en ökning med cirka 7 procent. Den totala mervärdesskatten att betala uppgick år 2022 till 542 miljarder kronor. Ökningen sedan 2013 uppgår till 248 miljarder kronor, eller 85 procent.

³⁵ Prop. 2019/20:166 s. 139.

Tabell 3.7 Mervärdesskatteregistrerade företag 2013–2022

Antal och mervärdesskatt att betala, mdkr

År	Antal	Mervärdesskatt att betala, mdkr
2013	1 175 199	294
2014	1 163 228	307
2015	1 173 082	380
2016	1 186 213	401
2017	1 190 104	421
2018	1 194 207	442
2019	1 209 176	455
2020	1 224 702	457
2021	1 242 403	496
2022	1 256 085	542

Källa: Skatteverket.

I tabellen nedan visas antalet företag och total mervärdesskatt att betala fördelade efter storleken på mervärdesskatt att betala totalt för år 2022. Cirka en tredjedel av alla mervärdesskatteregistrerade företag får tillbaka ett större belopp än de betalar in. Nettoåterbetalningen av mervärdesskatt är för många företag tillfällig. En vanlig orsak är att det gjorts stora investeringar i inventarier eller byggnader. Det finns även företag som mer eller mindre permanent redovisar en negativ mervärdesskatt. Dit hör företag där en stor del av försäljningen görs till annat EU-land eller som export till länder utanför EU.

Tabell 3.8 Antal mervärdesskatteregistrerade företag och mervärdesskatt att betala fördelade efter storlek på belopp för mervärdesskatt att betala totalt för året

År 2022

Mervärdesskatt att betala, intervall	Antal mervärdesskatte-registrerade	Mervärdesskatt att betala, mnkr
1 000 000–	56 597	721 869
100 000–1 000 000	225 313	71 125
10 000–100 000	235 392	10 070
0–10 000	129 822	497
0	211 847	0
0--10 000	213 052	-696
-10 000--50 000	99 409	-2 321
-50 000--100 000	26 550	-1 877
-100 000--500 000	35 524	-7 935
-500 000--1 000 000	8 399	-5 910
-1 000 000--10 000 000	11 652	-34 315
-10 000 000–	2 528	-208 537
Samtliga	1 256 085	541 968

Källa: Skatteverket.

I tabellen nedan visas antalet företag och total mervärdesskatt att betala fördelade efter SNI³⁶ på avdelningsnivå. Flest företag finns i avdelning M, verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik samt avdelning A, jordbruk, skogsbruk och fiske. Det största samlade beloppet för mervärdesskatt att betala finns i avdelning G, handel. Avdelningarna B och C, Utvinning av mineral respektive tillverkning, redovisar samlade negativa nettobelopp. Den huvudsakliga förklaringen till att det samlade mervärdesskattebeloppet är negativt är att en stor del av försäljningen i dessa företag görs till andra EU-länder eller utgörs av export till länder utanför EU.

³⁶ Standard för svensk näringsgrensindelning.

Tabell 3.9 Antal mervärdesskatteregistrerade företag och mervärdesskatt att betala fördelade efter SNI

År 2022

SNI, avdelning	Antal mervärdesskatte- registrerade	Mervärdesskatt att betala, mnkr
A Jordbruk, skogsbruk och fiske	203 731	3 012
B Utvinning av mineral	672	-2 424
C Tillverkning	46 825	-11 845
D Försörjning av el, gas, värme och kyla	2 740	31 942
E Vattenförsörjning, avloppsrening, avfallshantering och sanering	1 505	1 627
F Byggverksamhet	112 790	55 524
G Handel, reparation av motorfordon och motorcyklar	128 203	215 425
H Transport och magasinering	33 024	12 082
I Hotell- och restaurangverksamhet	36 729	4 820
J Informations- och kommunikationsverksamhet	66 738	41 852
K Finans- och kommunikationsverksamhet	10 398	1 797
L Fastighetsverksamhet	80 585	20 199
M Verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik	207 517	71 158
N Uthyrning, fastighetsservice, resetjänster och andra stödtjänster	53 101	36 693
O Offentlig förvaltning och försvar, obligatorisk socialförsäkring	385	17 772
P Utbildning	29 714	4 506
Q Vård och omsorg; sociala tjänster	30 487	6 427
R Kultur, nöje och fritid	64 009	417
S Annan serviceverksamhet	64 547	6 555
T och U Hushållens produktion av varor och tjänster för eget bruk; Verksamhet vid internationella organisationer, utländska ambassader o.d.	31	0,4
SNI saknas	80 666	24 429
Samtliga	1 254 397	541 968

Källa: Skatteverket.

Tabellen nedan visar omfattningen på unionsinterna förvärv av svenska företag under år 2016 till år 2022. Under år 2022 lämnades fler än 1,5 miljoner periodiska sammanställningar. Det totala värdet på förvärvade varor uppgick till 1 283 miljarder kronor. Värdet av köpta tjänster uppgick till 471 miljarder kronor och av s.k. trepartshandel till 57 miljarder kronor.

Tabell 3.10 Gemenskapsinterna förvärv 2016–2022

Antal, värde varuinköp, köp av tjänster och trepartshandel, mdkr

År	Antal periodiska sammanställningar	Förvärv varor	Köp av tjänster	Trepartshandel
2016	1 126 997	816	259	31
2017	1 168 370	1 643	5 568	41
2018	1 180 354	1 020	338	46
2019	1 217 626	972	359	46
2020	1 306 998	928	390	45
2021	1 413 489	1 047	382	42
2022	1 521 823	1 283	471	57

Källa: Skatteverket.

Nedan visas statistik över unionsintern försäljning från svenska företag till beskattningsbara personer i andra EU-länder. Antalet lämnade periodiska sammanställningar uppgick år 2022 till 308 000. Värdet av sålda varor uppgick till 1 017 miljarder kronor och av trepartshandel till 463 miljarder kronor.

Tabell 3.11 Unionsintern försäljning 2016–2022

Antal, värde varuleverans och trepartshandel, mdkr

År	Antal periodiska sammanställningar	Försäljning varor	Trepartshandel
2016	280 972	690	235
2017	288 217	754	261
2018	297 039	862	304
2019	304 975	855	345
2020	298 578	800	328
2021	299 473	848	297
2022	308 138	1 017	463

Källa: Skatteverket.

3.5.2 Skatteverkets kontroller

Detta avsnitt innehåller statistik över Skatteverkets kontrollaktiviteter mot företag och resultatet av dem, dels generellt, dels specifikt mot mervärdesskatt.

Kontroll av företag

Tabellen nedan visar Skatteverkets kontroller av företag åren 2019 till 2023. Kontrollerna avser alla skatteslag och är inte möjliga att särskilja för mervärdesskatt specifikt. Skatteverkets utredningar mot mervärdesskattebedrägerier ingår dock som en del i revisionsstatistiken. Kontrollerna av nyregistrerade företag avser till stor del sådana som är skyldiga att redovisa mervärdesskatt. Utifrån statistiken går det att konstatera att det under den aktuella tidsperioden inte skett några stora förändringar i de mervärdesskatterelaterade kontrollerna.

Tabell 3.12 Kontroll av företag 2019–2023

Antal					
År	2019	2020	2021	2022	2023
Kassaregister- och kontrollbesök	24 409	9 175	5 961	8 320	9 785
Revisioner	2 130	1 654	1 562	1 851	1 828
Skrivbordsutredningar			14 163	14 052	18 489
Skattetillegg	18 547	18 493	24 016	26 062	26 566
Brottsanmälningar	1 840	2 199	2 201	2 391	2 492
Felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen	–	1 158	993	1 462	1 295
Kontroll nyregistrerade företag	36 146	42 376	36 830	34 968	36 732
Återkallad F-skatt	24 800	26 218	22 741	20 737	27 334
Avslag F-skatt	6 101	6 822	5 546	6 201	7 580
Återkrav inom rot och rut	2 200	2 090	2 082	2 275	2 298

Källa: Skatteverket, Årsredovisning 2021, 2022, och 2023.

Maskinella kontroller av återbetalningar av mervärdesskatt

Tabellen nedan visar statistik över Skatteverkets utredningar av inlämnade mervärdesskattedeclarationer som innebär en begäran om återbetalning (negativ mervärdesskattedeclaration), under åren 2013

till 2022. Antalet utredningar uppgick år 2022 till 8 287, vilket är det lägsta antalet sett över perioden. Utredningarna medförde totalt 3 871 ändringsbeslut, vilket motsvarar en ändringsfrekvens om 47 procent. Ändringsfrekvensen har under perioden år 2014 till 2022 legat mellan 43 och 48 procent. Av antalet ändringar gjordes 2 205 på Skatteverkets initiativ, vilket motsvarar en andel om 27 procent. Det totala ändringsbeloppet uppgick år 2022 till 1 129 miljoner kronor, varav 806 miljoner kronor beslutades på Skatteverkets initiativ.

Tabell 3.13 Utredningar av negativa mervärdesskattedeclarationer 2013–2022

Anta utredningar och ändringar samt ändringsbelopp, mnkr

År	Antal utredningar	Antal ändringar, totalt	Ändringsbelopp, totalt	Antal ändringar, SKV:s initiativ	Ändringsbelopp, SKV:s initiativ
2013	18 619	5 356	334	1 521	111
2014	11 648	5 451	300	3 475	207
2015	13 568	5 887	405	3 615	337
2016	12 446	5 746	1 526	3 417	377
2017	10 157	4 453	569	2 837	345
2018	11 963	5 460	610	3 525	396
2019	8 773	4 190	1 712	2 409	1 437
2020	10 006	4 603	1 983	2 501	1 696
2021	8 671	4 169	2 039	2 393	1 355
2022	8 287	3 871	1 129	2 205	806

Källa: Skatteverket.

Särskilda insatser mot gränsöverskridande mervärdesskattebedrägerier

Skatteverket har under de senaste åren genomfört särskilda kontrollinsatser mot gränsöverskridande mervärdesskattebedrägerier. I tabellen nedan visas antalet avslutade utredningar som ledde till beslut om ändrade belopp, totalt ändrade belopp och genomsnittligt ändrat belopp för åren 2019 till 2022.

Tabell 3.14 Skatteverkets kontrollinsatser mot mervärdesskattebedrägerier

År 2019–2022, antal avslutade utredningar med ändrade belopp, ändrade belopp totalt och igenomsnitt

År	Antal	Ändrade belopp, mnkr	Genomsnittligt ändrat belopp, mnkr
2022	158	7 123	45
2021	141	9 143	65
2020	109	1 153	11
2019	125	117	1

Källa: Skatteverket.

Åren i tabellen avser när respektive utredning avslutades. Eftersom det i regel förflyter en viss tid innan misstänkta bedrägerier upptäcks och åtgärdas överensstämmer inte åren för avslutad utredning med beskattningsåret för mervärdesskatt. Enligt Skatteverket fattas de flesta ändringsbeslut, på grund av mervärdesskattebedrägerier, ett eller två år efter den period som mervärdesskatten avser. De stora beloppen som beslutades åren 2021 och 2022 avser därför till stor del mervärdesskatt avseende år 2019 och år 2020.

När det gäller de samlade ändringsbeloppen så avspeglar de inte de underliggande bedrägeribeloppen. Orsaken är att samma underliggande belopp kan ligga bakom flera beslut avseende olika personer. Till exempel kan samma bedrägeribelopp resultera i ett beslut om reducering av avdrag för ingående mervärdesskatt för en person och påförande av utgående mervärdesskatt för en eller flera andra personer. Enligt uppgifter från Skatteverket är de samlade beslutsbeloppen i de största bedrägerihärvorna cirka fem gånger större än det underliggande bedrägeribeloppet.

3.6 Nordisk utblick

Inledning

Utredningen har haft kontakter med representanter från de nordiska länderna Finland, Norge och Danmark för att få en bild av vilka åtgärder som har genomförts eller planerats genomföras i respektive land för att bekämpa gränsöverskridande mervärdesskattebedrägerier. Utredningen har därutöver även haft ett särskilt utbyte med

Danmark för att få närmare information om de åtgärder som genomförts där.

De nordiska länderna samarbetar utöver samarbetet inom Eurofisc även inom grupperingen Nordisk Agenda för att effektivt bekämpa, förebygga, identifiera och upptäcka mervärdesskattebedrägerier relaterade till gränshandel i de nordiska länderna. Nordisk Agenda syftar till att skapa ett forum för att arbeta tillsammans i frågor som är av särskilt intresse för de nordiska länderna och innehåller ett strategiskt ramverk för samarbetet mellan de nordiska skatteförvaltningarna. Inom Nordisk Agenda finns en särskild arbetsgrupp, VAT-fraud group, som arbetar med att identifiera och kartlägga nya riskområden, marknader och metoder samt finansiella flöden och betalningsmetoder kopplade till mervärdesskattebedrägerier. Gruppen samarbetar i sin tur även med Eurofisc och andra internationella organisationer.

En tydlig trend som bekräftas i dialogen med de nordiska länderna är att de gränsöverskridande mervärdesskattebedrägerierna har blivit mer komplexa över tid. Det innebär bl.a. att bedrägerierna är inriktade på nya länder och nya marknader och kan avse både varor och tjänster. Bedrägerierna inriktas i dag oftare på komplicerade branscher och marknader som handel med utsläppsätter, energicertifikat, mobiltelefoner och telekommunikationstjänster. Avancerade kedjor med både verkliga och fiktiva transaktioner m.m. används för att undvika upptäckt. Utvecklingen innebär i sin tur att utredningarna gällande bedrägerierna blir mer tidskrävande och förutsätter ett nära samarbete mellan nationella myndigheter och med näringslivet, men även internationellt samarbete mellan EU:s medlemsstater och länder utanför EU.

Nedan följer information om arbetet med gränsöverskridande mervärdesskattebedrägerier i några av de nordiska länderna.

Finland

I Finland arbetar man aktivt med förebyggande åtgärder för att bekämpa gränsöverskridande mervärdesskattebedrägerier. Omvänd betalningsskyldighet har införts för avfall och skrot av vissa metaller samt för byggtjänster till företag inom byggsektorn. Det anses väsentligt att ha en ständigt pågående utveckling av riskhanteringen för att identifiera missbruk och bedrägerier inom mervärdesskattesystemet samt nya fenomen och tillvägagångssätt.

På senare tid har i Finland skett en särskild utveckling inom registreringskontroller samt ett särskilt fokus kring bedrägerier inom handel med motorfordon. Förutom samarbete med myndigheter och internationellt samarbete fokuserar Finland sedan en tid också på ökat samarbete med företag och företagsorganisationer för att öka deras medvetenhet kring risker kopplade till gränsöverskridande bedrägerier och vikten av att ha god information om och kontrollera kunder och leverantörer. Finland har ett pågående projekt gällande möjlighet till att visa registreringsnummer som ogiltiga i VIES.

Finlands skatteförvaltning har ett särskilt verktyg för riskvärdering av företag och transaktioner som baseras på ett avancerat poängsystem. Syftet med verktyget är att öka träffsäkerheten för registreringskontroller för mervärdesskatt och att inrikta sig på mervärdesskattedeclarationer med hög risk som indikerar bedrägerier. Verktyget är ett internt system som använder statistisk dataanalys och har gett mycket goda resultat. Träffsäkerheten har ökat successivt vid kontroll för återbetalning av mervärdesskatt.³⁷ Poängmetoden för riskhantering kommer att utvidgas för att även användas inom andra områden för riskhantering.

Norge

I Norge har man vidtagit lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder inom flera områden för att bekämpa mervärdesskattebedrägerier. Omvänd betalningsskyldighet gäller för inhemsk försäljning av koldioxidkrediter och investeringsguld. Det har vidare införts ett undantag från möjligheten att lämna deklARATION avseende mervärdesskatt årligen för alla småföretag det första året efter registrering. I stället krävs då att ordinarie mervärdessdeklARATION ska lämnas varannan månad. Det genomförs vidare riktade revisioner och finns även krav på rapportering av finansiella transaktioner över gränserna.

För återbetalning av mervärdesskatt gäller ett obligatoriskt krav på elektronisk rapportering och det finns möjlighet att begära in kompletterande uppgifter om omsättning och förvärv för att möjliggöra bättre riskvärderingar. Även i Norge är samarbete med nationella myndigheter, internationellt och med företag viktiga verktyg för att bekämpa mervärdesskattebedrägerier. Det finns planering kring

³⁷ Beräkningar visar att träffsäkerheten ökat från 9 procent år 2019 till 45 procent år 2022.

att stegvis införa detaljerad mervärdesskatterapportering med uppgifter om kunder och leverantörer.

Danmark

I Danmark är en åtgärd mot mervärdesskattebedrägerier ett särskilt fokus på att förhindra tillträde till systemet för mervärdesskatt genom kontroll av nyregistreringar och möjligheter till att avregistrera från mervärdesskatt. En större satsning har sedan år 2018 gjorts på ett särskilt projekt för att stärka möjligheterna att stoppa bedrägerierna innan de har skett, bl.a. genom nekad registrering för mervärdesskatt. Fokus ligger vidare på aktivt internationellt samarbete för att identifiera bedrägerier och förutse nya metoder.

Nedan beskrivs några av de lagstiftningsåtgärder som genomförts i Danmark.

Avregistrering, nekad registrering samt bankgarantier

I den danska lagstiftningen har under de senaste åren införts ett flertal utökade möjligheter till avregistrering från mervärdesskatt för att förhindra mervärdesskattebedrägerier. Detta innebär att det bl.a. sedan den 1 juli 2022 finns en möjlighet till att neka registrering eller att avregistrera ett företag från mervärdesskatt om ett krav på att lämna räkenskapsmaterial inte följs. Från den 1 juli 2023 finns även möjlighet till avregistrering eller att neka registrering i det fall som felaktig information om adress eller uppgifter om företagets ledning har lämnats.

Lagstiftningen möjliggör vidare att kräva säkerhet i form av bankgarantier efter riskbedömning vid nyregistrering av företag. Bankgarantier kan även krävas för existerande företag om ett misstänkt handelsmönster upptäcks. Det finns även möjlighet att kräva bankgaranti om skattemyndigheten bedömer att skatten för varor och tjänster som levereras i Danmark inte kommer att betalas. Om bankgarantier inte ges då ett sådant krav har framställts innebär det att registrering för mervärdesskatt nekas eller att företaget kan avregistreras från mervärdesskatt.

Om ett föreläggande om att lämna in material inte följs kan administrativt vite sedan den 1 juli 2021 utfärdas.

Solidariskt betalningsansvar

Företag kan i Danmark åläggas ett solidariskt betalningsansvar för inbetalning av ett annat företags mervärdesskatt om inköp har gjorts från en s.k. missing trader. De företag som kan åläggas ett solidariskt ansvar i dessa fall är de som köper varor och tjänster från en missing trader, således företag som agerar som buffer och broker. Det solidariska ansvaret avser den mervärdesskatt som missing tradern skulle ha betalat. Innan ett solidariskt betalningsansvar kan åläggas finns ett system för underrättelse till företaget. Underrättelsen innebär att företaget åläggs att iaktta större vaksamhet under en period om fem år. Om kraven enligt underrättelsen inte efterlevs kan företaget åläggas solidariskt ansvar. För de företag där det kan bevisas s.k. ond tro kan solidariskt ansvar åläggas direkt.

Omvänd betalningsskyldighet

I Danmark gäller omvänd betalningsskyldighet för flera typer av varor och tjänster:

- Utsläppsätter,
- metallskrot,
- investeringsguld och guldmaterial,
- mobiltelefoner,
- it-komponenter,
- bärbara datorer/surfplattor,
- spelkonsoler,
- gas och el,
- gas- och elcertifikat samt
- telekommunikationstjänster.³⁸

³⁸ Lagstiftningen gällande omvänd betalningsskyldighet för telekommunikationstjänster trädde i kraft den 1 januari 2024.

Informationslager

Vid danska Skattestyrelsen används ett gemensamt informationslager för att samla data från områdena skatt, mervärdesskatt, punktskatter och tullar. Analyser kan göras på alla Skattestyrelsens avdelningars data och med en stor mängd variabler. Alla revisorer inom skatteförvaltningen har tillgång till datalagret och analyser kan göras när det gäller ett företag, en bransch, nyregistrerade företag m.m.

Projektet för avancerad bedrägeribekämpning

Efter att de gränsöverskridande mervärdesskattebedrägerierna börjat öka och bli mer komplexa inleddes inom Skattestyrelsen ett större projekt för avancerad bedrägeribekämpning. Projektet inleddes redan år 2006 men har sedan år 2018 haft en särskild finansiering. Syftet med projektet har varit att förbättra kontrollverksamheten och träffsäkerheten i kontrollsystemet i registreringsfasen för att stärka möjligheterna att stoppa bedrägerierna innan de har skett genom att neka registrering. Projektet bygger på användande av maskininlärning i kombination med en särskild poängmodell samt en kombination av maskinella och manuella kontroller. Mellan år 2015 och 2023 har fler än 7 000 registreringar nekats på grund av bedrägliga omständigheter som en följd av projektet. Projektet har varit mycket framgångsrikt och resursbesparande. Skattestyrelsens beräkningar visar att andelen registreringsansökningar där det finns bedrägliga omständigheter som identifieras har ökat från 58 procent år 2015 till nivåer över 70 procent under åren 2021–2023. Projektet har visat sig även vara en av de mest effektiva insatserna som har införts mot bedrägerierna i Danmark.

Möjlighet att begära personligt möte och göra identitetskontroller

Vid misstanke om bedrägerier finns det i Danmark möjlighet att begära ett personligt möte med företrädare för ett företag. Vid ett sådant möte kontrolleras även identiteten på företrädaren. Mötet kan hållas digitalt och det görs inte kontroller av biometriska uppgifter.

Särskild information till företag

I Danmark har Skatteforvaltningen en webbplats med omfattande information till företag om vilka möjligheter som finns och vilka åtgärder som är lämpliga för företag att vidta för att undvika att bli en del av ett karusellbedrägeri.³⁹ Informationen riktar sig de till företag som bedöms vara seriösa för att minska risken att de deltar i transaktioner som utgör ett led i ett mervärdesskattebedrägeri.

³⁹ Se <https://skat.dk/erhverv/saadan-undgaar-du-leverandoerer-der-svindler-for-skat-og-moms>, (besökt 2024-03-05).

4 Gällande rätt

4.1 Allmänt om mervärdesskatt

Mervärdesskatt är en transaktionsbaserad, indirekt och allmän skatt på konsumtion. Bestämmelserna 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, mervärdesskattedirektivet. Bestämmelser finns i svensk rätt från den 1 juli 2023 i en ny mervärdesskatte-lag (2023:200), ML.

4.1.1 EU-rätt

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

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

Förordning om administrativt samarbete

Bestämmelser om administrativt samarbete mellan EU:s medlemsstater finns i rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri.

Genom förordningen fastställs regler och förfaranden i syfte att säkerställa att lagarna om mervärdesskatt följs och som gör det möj-

ligt för medlemsstaterna att samarbeta och utbyta all information som kan göra det möjligt att korrekt fastställa mervärdesskatten, säkerställa en korrekt tillämpning av mervärdesskatten, särskilt för gemenskapsinterna transaktioner och bekämpa mervärdesskattebedrägeri.

Mervärdesskattedirektivet

Enligt artikel 2.1 b i mervärdesskattedirektivet ska bl.a. följande transaktioner vara föremål för mervärdesskatt. Det gäller leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap, artikel 2.1 a. Det gäller även för 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. Platsen för leverans av varor är enligt huvudregeln i artikel 32 den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avgår. Leverans av varor undantas från skatteplikt enligt artikel 138 om varorna transporteras till ett annat EU-land och förvärvaren av varorna har ett registreringsnummer för mervärdesskatt i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår och har meddelat leverantören detta registreringsnummer för mervärdesskatt. 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 av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten avgick. 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.

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 uppge 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 lika-behandling 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.

4.1.2 Svensk rätt

Mervärdesskatt ska betalas till staten enligt mervärdesskattelagen bl.a. avseende ersättning för skattepliktiga leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster, ersättning för skattepliktiga unionsinterna förvärv av varor eller för skattepliktig import av varor. Den som vid sitt inköp eller vid import betalar mervärdesskatt avseende sådana transaktioner (se 13 kap. 4 § ML) har som huvudregel rätt att göra avdrag för skatten såsom ingående skatt under förutsättning att förvärven av varorna eller tjänsterna skett från en beskattningsbar person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt på leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna. Avdragsrätten gäller som huvudregel under förutsättning att förvärvaren använder varorna eller tjänsterna för sina beskattade transaktioner inom landet (se 13 kap. 6 § ML). För förvärvarens rätt till avdrag saknar det normalt betydelse om säljaren har betalat in den utgående skatten till skattemyndigheten eller inte.

Betalningsskyldighet för mervärdesskatt i Sverige förutsätter att Sverige är beskattningsland för transaktionen. Bestämmelserna om beskattningsland är olika för varor och tjänster.

I vilket land beskattning ska ske beror på vad som anses vara den beskattningsbara transaktionen. Denna kan när det gäller varor vara antingen säljarens leverans eller köparens unionsinterna förvärv. Som huvudregel är vid leverans av varor beskattningsland det land där leveransen av varan anses äga rum. Leverans av en vara som transporteras från ett EU-land till köparen i annat EU-land, anses som huvudregel äga rum i det EU-land där transporten påbörjas. Vid leverans av varor som transporters mellan två EU-länder är dock beskattningsland i stället den plats där det unionsinterna förvärvet äger rum. Det beror på att det i sådant fall är förvärvet och inte leveransen som är den beskattningsbara transaktionen. Ett unionsinternt förvärv anses som huvudregel äga rum i det EU-land där transporten till köparen avslutas.

Syftet med att köparens förvärv är den beskattningsbara transaktionen är att beskattning i vissa angivna fall ska ske enligt destinationsprincipen, dvs. beskattning i det land där transporten avslutas. Vanligtvis överensstämmer destinationslandet med det land som köparen är registrerad för mervärdesskatt i. Beskattningen av ett förvärv i ett EU-land motsvaras av ett undantag från skatteplikt för den unionsinterna leveransen i det EU-land från vilket varan transporteras. Förutsättningarna för att undanta den unionsinterna leveransen från skatteplikt i det EU-land från vilket varan transporteras är en spegelbild av förutsättningarna för beskattning av ett unionsinternt förvärv i destinationslandet.¹

Vid handel mellan mervärdesskatteregistrerade företag i två EU-länder, är det som huvudregel köparen som är betalningsskyldig för mervärdesskatten. Det innebär att det är den svenska köparen, inte säljaren, som ska redovisa utgående mervärdesskatt på inköpet och motsvarande ingående mervärdesskatt. Om dessa belopp är lika stora tar beloppen ut varandra och ingen skatt betalas in om full avdragsrätt föreligger. Det innebär i sin tur att den svenska köparen vid en vidareförsäljning inom Sverige inte har någon ingående mervärdesskatt att kvitta den utgående mervärdesskatten mot avseende den

¹ Jfr Skatteverket, 2024, *Rättslig vägledning: Mervärdesskattens tillämpningsområde, Omfattning och undantag*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/394010.html#h-Unionsinterna-forvarv>, (besökt 2024-04-03).

aktuella transaktionen. Den utgående mervärdesskatten på varan ska då i sin helhet betalas till staten.

Vid tillhandahållande av tjänster finns det inte något unionsinternt förvärv utan den enda beskattningsbara transaktionen är säljarens tillhandahållande av tjänsten. Syftet med bestämmelserna om beskattningsland för tjänster är att, i huvudsak, uppnå beskattning i konsumtionslandet. För att uppnå detta syfte finns två huvudregler och ett antal undantag. Den första huvudregeln innebär att när tjänster tillhandahålls en beskattningsbar person så ska tjänsterna anses tillhandahållna i det land där köparen är etablerad, dvs. köparens etablering avgör i vilket land beskattning kan ske. För att förenkla och minska den administrativa bördan finns i dessa fall regler om obligatorisk omvänd betalningsskyldighet om säljaren och köparen finns i olika länder. En köpare som är en beskattningsbar person, blir i sådant fall betalningsskyldig för skatten på säljarens tillhandahållande av tjänsten, dvs. omvänd betalningsskyldighet. Den andra huvudregeln avser tjänster som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person. Platsen för tillhandahållande av tjänster i sådana fall är som huvudregel det land i vilket säljaren är etablerad.²

Utöver bestämmelser om unionsinterna förvärv av varor och omvänd betalningsskyldighet vid gränsöverskridande transaktioner av tjänster finns även bestämmelser om omvänd betalningsskyldighet för transaktioner inom Sverige. Sådana regler har främst tillkommit i syfte att förhindra mervärdesskattebedrägerier och finns inom följande sektorer: guld, bygg, avfall/skrot, utsläppsätter/andra enheter, mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer (se 16 kap. 11–16 §§ ML).

Rätten till avdrag m.m. vid mervärdesskattebedrägerier

Varken mervärdesskattedirektivet eller mervärdesskattelagen innehåller någon uttrycklig reglering gällande om rätten till avdrag för mervärdesskatt är beroende av kännedom om det förekommit ett mervärdesskattebedrägeri i tidigare eller senare led av en transaktionskedja.

EU-domstolen har med hänvisning till den s.k. missbruksprincipen, som innebär att enskilda inte får missbruka eller åberopa gemenskaps-

² Skatteverket, 2024, *Rättslig vägledning: Grundläggande om internationell varuhandel*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/431324.html#h-Platsen-for-beskatning-och-beskattningsland>, (besökt 2024-04-03).

rätten i bedrägligt syfte, slagit fast att det ankommer på en nationell domstol att vägra avdragsrätt för mervärdesskatt om det är utrett med hänsyn till objektiva omständigheter att en beskattningsbar person kände till eller borde ha känt till att denne genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri.³ Den beskattningsbara personen kan nämligen i en sådan situation anses med råd och dåd främja bedrägeriet och kan därför ses som medgärningsman. Detta gäller oavsett om varornas återförsäljning innebär vinning för den beskattningsbara personen. Avdragsrätten ska enligt EU-domstolen i sådant fall vägras även om transaktionen uppfyller de objektiva kriterier i mervärdesskattedirektivet som ligger till grund för uttrycken leverans av varor och ekonomisk verksamhet (jfr uttrycken leverans av varor och ekonomisk verksamhet i artikel 2 och 9). EU-domstolen har samtidigt tydligt uttryckt att näringsidkare som vidtar varje åtgärd som rimligen kan krävas av dem i syfte att säkerställa att deras transaktioner inte ingår i ett bedrägeri, vare sig det är fråga om mervärdesskattebedrägeri eller andra bedrägerier, ska kunna förlita sig på att dessa transaktioner är rättsenliga, utan att därvid riskera att förlora rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Avgörande för om rätt till avdrag för mervärdesskatt föreligger enligt EU-domstolens praxis kan således sägas vara om den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till (ond tro) att denne genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri.

EU-domstolen har även uttalat att missbruksprincipen inte bara gäller avdragsrätt utan samtliga rättigheter på mervärdesskatteområdet som påverkas av skatteundandragandet.⁴

Av EU-domstolens praxis framgår även att varje medlemsstat är skyldig att vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatt inom dess territorium ska kunna uppbäras i sin helhet, samt för att bekämpa skatteundandragande.⁵

Medlemsstaterna ska vid utövandet av sina befogenheter iaktta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av unionens rättsordning, bl.a. rättssäkerhetsprincipen, proportionalitetsprincipen, principen

³ Se Kittel och Recolta Recycling, C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446.

⁴ Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389.

⁵ Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, p. 41 och Cabinet Medical Veterinar, C-144/14, EU:C:2015:452, p. 25 och där angiven praxis.

om berättigade förväntningar och principen om skatteneutralitet.⁶ Principerna om skatteneutralitet, rättssäkerhet och skyddet för berättigade förväntningar kan dock inte med framgång återöppnas av en skattskyldig person som uppsåtligt medverkat till ett skatteundandragande och äventyrat det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion.⁷

4.2 Om registrering och avregistrering för mervärdesskatt

4.2.1 Registrering

I 7 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, anges när Skatteverket ska registrera någon för mervärdesskatt. Sådan registrering ska, enligt 7 kap. 1 § första stycket 3 SFL göras av den som är betalningsskyldig enligt mervärdesskattelagen, med undantag för den som är betalningsskyldig bara på grund av förvärv av sådana varor som anges i 3 kap. 2 eller 3 §§ ML (unionsinterna förvärv mot ersättning av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor i vissa fall) och med undantag för den som är betalningsskyldig bara på grund av felaktigt debiterad mervärdesskatt enligt 16 kap. 23 § ML. Registrering ska enligt 7 kap. 1 § första stycket 4 SFL även göras av den som i övrigt har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt enligt 13 kap. 6, 9, 10 eller 11 § eller 21 kap. 10 eller 11 § ML, eller rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 14 kap. 49 § ML. Vidare ska registrering även ske av den som gör ett unionsinternt förvärv i vissa fall, av en beskattningsbar person som är etablerad i Sverige och tillhandahåller tjänster i ett annat EU-land som förvärvaren av tjänsten är betalningsskyldig för i det landet samt av den som i vissa fall är skyldig att justera ingående mervärdesskatt enligt 12 kap. 27–31 §§ eller 15 kap. ML (7 kap. 1 § första stycket 5–7 SFL).

Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas. Den som driver flera verksamheter som medför skyldighet att betala mervärdesskatt eller rätt till

⁶ R, C-285/09, EU:C:2010:742, p. 45 samt där angiven praxis och Santogal, C-26/16, EU:C:2017:453, p. 50.

⁷ R, C-285/09, EU:C:2010:742, p. 54.

avdrag för eller återbetalning av mervärdesskatt ska göra en anmälan för varje verksamhet (7 kap. 2 § SFL).

Enligt 2 kap. 1 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), SFF, ska en anmälan för registrering enligt 7 kap. 2, 2 a eller 3 § SFL göras enligt ett fastställt formulär. Med fastställt formulär avses blanketten Företagsregistrering (SKV 4620) och Skatteverkets e-tjänst på www.verksamt.se. För utländska personer som är begränsat betalnings-skyldiga i Sverige avses med fastställt formulär, blanketten Skatteanmälan för utländska företagare (SKV 4632).

De uppgifter som ska lämnas på blanketten är uppgifter om företags namn, organisationsnummer, företagsform samt adress och telefonnummer. Vidare ska uppgift lämnas om verksamheten är nystartad, övertagen eller ombildad, uppgifter om vilken verksamhet som bedrivs samt i fråga om fåmansföretag uppgift om ägare. Därutöver ska uppgift lämnas om orsak till mervärdesskatteregistrering, t.ex. om den anmälan avser har mervärdesskattepliktig försäljning eller inköp av varor från annat EU-land, samt uppgift om redovisningsperiod och deklarationstidpunkt och redovisningsmetod.

En anmälan om registrering ska vara undertecknad av behörig firmatecknare. Det finns inga skillnader mellan blankett och e-tjänst när det gäller de krav som ställs på behörigt undertecknande. För att kunna skicka in ett ärende från [verksamt.se](http://www.verksamt.se) så måste en eller flera användare signera ärendet med en giltig e-legitimation.

Om en uppgift som ligger till grund för registreringen ändras, ska den som är registrerad underrätta Skatteverket om ändringen inom två veckor från det att ändringen inträffade (7 kap. 4 § SFL). En anmälan om ändring bör i normalfallet göras skriftligen och vara behörigt undertecknad. En ändringsanmälan kan göras på [verksamt.se](http://www.verksamt.se), blanketten Ändringsanmälan (SKV 4639) eller genom fritextbrev.

Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sina skyldigheter enligt 7 kap. 2–4 §§ SFL att fullgöra dem eller att lämna uppgifter som verket behöver för att kunna avgöra om någon sådan skyldighet finns (7 kap. 5 § SFL). Ett föreläggande får förenas med vite (44 kap. 2 § SFL).

Den som registreras för mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § första stycket 3, 4, 5, 6 eller 7 eller andra stycket SFL ska tilldelas ett registreringsnummer för mervärdesskatt. Skatteverket får meddela föreskrifter om registreringsnumrens utformning (2 kap. 2 § SFF).

4.2.2 Avregistrering

Skatteverket får enligt 7 kap. 6 § SFL avregistrera den som inte längre ska vara registrerad för mervärdesskatt. Av samma paragraf framgår också att Skatteverket ska besluta om avregistrering, om den som inte längre ska vara registrerad begär det. Om den som inte längre bedriver näringsverksamhet begär att få bli avregistrerad, får Skatteverket besluta att registreringen ska bestå till dess att avvecklingen av verksamheten har slutförts.

Registreringens betydelse för deklarationsskyldighet och för möjligheten att tillämpa omvänd betalningsskyldighet för mervärdesskatt vid transaktioner med utländska företag angavs som skäl till att reglerna om avregistrering infördes i skatteförfarandelagen (prop. 2010/11:165 s. 321 f.). Det ansågs ur konstitutionell synvinkel motiverat att i lag inte bara ange förutsättningar för registrering utan även när avregistrering ska ske.

Det föreligger en skyldighet för Skatteverket att registrera den som uppfyller villkoren för registrering i 7 kap. 1 § SFL. Förutsättningarna för registrering har också betydelse för möjligheten att avregistrera någon från registrering för mervärdesskatt. En fråga om avregistrering ska prövas mot förutsättningarna för registrering eftersom Skatteverket enligt 7 kap. 6 § SFL får avregistrera den som inte längre ska vara registrerad. För att avregistrera ett företag från mervärdesskatt mot dess vilja krävs i princip att Skatteverket kan visa att företaget inte bedriver ekonomisk verksamhet och därmed inte är en beskattningsbar person.

I ett ställningstagande den 4 juli 2012⁸, har Skatteverket i fråga om möjligheten att avregistrera ett företag från mervärdesskatt uttalat bl.a. följande.

Det förhållandet att ett företag inte lämnar mervärdesskattedeklarationer och periodiska sammanställningar är endast ett tecken på att företaget inte längre bedriver någon verksamhet. Innan Skatteverket avregistrerar ett företag måste det utredas om de uteblivna deklARATIONERNA och sammanställningarna beror på att företaget upphört med sin verksamhet eller om det finns en annan anledning. I samma ställningstagande sägs också att även om ett företag har lämnat falska uppgifter för att bli registrerat för mervärdesskatt, så kan Skatteverket

⁸ Skatteverkets ställningstagande den 4 juli 2012, *Avregistrering på Skatteverkets initiativ; mervärdesskatt*, dnr 131 403047-12/11.

avregistrera företaget endast om förutsättningarna för registrering inte är uppfyllda. Enbart det förhållandet att företaget efter registrering utnyttjar sitt registreringsnummer för skatteundandragande eller bedrägerier är inte tillräcklig grund för avregistrering. Av ställningstagandet framgår Skatteverkets syn på förhållandet mellan möjligheten att avregistrera ett företag från registrering för mervärdesskatt och bestämmelserna i rådets förordning (EU) nr 904/2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri om när ett registreringsnummer ska visas som ogiltigt i VIES (VAT Information Exchange System). Enligt förordningen ska avregistrering även ske om ett företag inte har anmält ändring av sina uppgifter till Skatteverket under förutsättning att verket skulle ha avregistrerat företaget om det hade haft kännedom om de ändrade uppgifterna. Även i dessa situationer kan avregistrering ske endast om de nya uppgifterna medför att förutsättningarna för registrering enligt skatteförfarandelagen inte är uppfyllda.

4.2.3 Svensk praxis

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 1997 ref. 16 prövat frågan om registrering för och avregistrering från mervärdesskatt. Eftersom ett beslut om avregistrering liksom ett beslut om registrering för mervärdesskatt inte kan tilläggas retroaktiv effekt ska prövningen av frågan om avregistrering ske mot bestämmelserna för registrering (se RÅ 1987 ref. 115). Det innebär att avregistrering ska ske om den registrerade vid tidpunkten för prövningen inte längre ska vara registrerad. Högsta förvaltningsdomstolen 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 betalningsskyldigheten fullgörs. Registreringen är i huvudsak utan betydelse för uppkomsten av betalningsskyldighet och redovisningsskyldighet, vilket i stället följer direkt av lagbestämmelser.⁹

⁹ EU-domstolen gör samma bedömning avseende registreringsens innebörd. Jfr *Ablesio*, C-527/11, EU:C:2013:168, p. 19, 30 och 32 och *Nidera Handelscompagnie BV*, C-385/09, EU:C:2010:627, p. 48 och 50.

4.3 Mervärdesskattedeklaration

4.3.1 Vem ska lämna mervärdesskattedeklaration?

Den som är betalningsskyldig enligt mervärdesskattelagen ska enligt 26 kap. 2 § 2 SFL lämna en skattedeklaration. En skattedeklaration ska också lämnas av den som gör unionsinterna förvärv som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 5 § eller 10 kap. 50 § ML (26 kap. 2 § 3 SFL). En skattedeklaration ska även lämnas av den som är skyldig att justera ingående mervärdesskatt enligt 12 kap. 27–31 §§ eller 15 kap. ML och av den som begär avdrag för ingående mervärdesskatt enligt 13 kap. 7 § ML (26 kap. 2 § 4 och 7 SFL).

Den som är skyldig att lämna en skattedeklaration enligt 26 kap. 2 § 2, 3 eller 4 SFL ska fullgöra skyldigheten genom att lämna en mervärdesskattedeklaration för redovisningsperioder. Den som är registrerad ska lämna en mervärdesskattedeklaration för varje redovisningsperiod (26 kap. 5 § SFL). En mervärdesskattedeklaration måste lämnas av den som är registrerad även om det inte finns någon mervärdesskatt att redovisa.

Den som är betalningsskyldig bara på grund av felaktigt debiterad mervärdesskatt enligt 16 kap. 23 § ML ska dock redovisa betalningen i en särskild skattedeklaration för den redovisningsperiod då debiteringen har gjorts. Om betalningen har redovisats och en handling eller ett meddelande som avses i 17 kap. 22 § ML utfärdas, tillämpas 7 kap. 50 § ML (26 kap. 7 § första stycket SFL).

Den som är betalningsskyldig bara på grund av förvärv av sådana nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor som avses i 3 kap. 2 eller 3 § ML ska redovisa mervärdesskatten i en särskild skattedeklaration för varje förvärv (26 kap. 7 § andra stycket SFL).

Den som vid en tillfällig unionsintern leverans av ett nytt transportmedel begär avdrag för ingående skatt enligt 13 kap. 7 § ML ska redovisa skatten i en särskild skattedeklaration för varje leverans (26 kap. 7 § tredje stycket SFL).

4.3.2 Redovisningsperioder för mervärdesskatt

En redovisningsperiod omfattar som huvudregel en kalendermånad (26 kap. 10 § SFL). Om beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, exklusive unionsinterna förvärv och import, beräknas sammanlagt

uppgå till högst 40 miljoner kronor för beskattningsåret, ska dock redovisningsperioden för mervärdesskatt vara ett kalenderkvartal. Om samma underlag beräknas sammanlagt uppgå till högst en miljon kronor, ska redovisningsperioden vara ett beskattningsår (26 kap. 10 och 11 §§ SFL).

För den som är skyldig att lämna skattedeklaration enligt 26 kap. 2 § 3 SFL är redovisningsperioden ett kalenderkvartal (26 kap. 12 § SFL).

Skatteverket ska besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal eller en kalendermånad eller ett kalenderkvartal i stället för ett beskattningsår om den deklarationsskyldige begär det, eller det finns särskilda skäl (26 kap. 13 § SFL).

Rätt att få tillämpa en kortare period än vad som följer av skatteförfarandelagen finns för att betalningsskyldiga som regelmässigt redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt ska kunna få snabb återbetalning.

För att Skatteverket på eget initiativ ska få besluta om förkortad redovisningsperiod krävs särskilda skäl. Med sådana skäl avses kontrollskäl (prop. 2010/11:165 s. 793). Syftet med regeln om särskilda skäl är att förbättra Skatteverkets möjlighet att vidta kontrollåtgärder genom att den deklarationsskyldiga ska redovisa mervärdesskatten oftare, dvs. för en kortare redovisningsperiod. En kortare redovisningsperiod innebär att Skatteverket ges möjlighet att tidigare upptäcka och förhindra skattebrott, skattefusk och skatteundandragande.

Det anges inte närmare i förarbetena vilka omständigheter som kan anses som särskilda skäl, utöver att det ska vara fråga om kontrollskäl. Skatteverket har i ett ställningstagande den 9 oktober 2020¹⁰, tagit ställning till i vilka fall särskilda skäl kan anses föreligga. Enligt Skatteverkets mening måste särskilda skäl för redovisning av mervärdesskatt för en kortare redovisningsperiod bedömas utifrån verkets intresse av att tidigt kunna kontrollera att mervärdesskatten redovisas och betalas på rätt sätt, dvs. enligt gällande lagstiftning. Det intresset måste dessutom vara påtagligt. Bedömningen av om det finns särskilda skäl ska göras i varje enskilt fall och utifrån samtliga objektiva omständigheter. Objektiva omständigheter är något vars existens går att konstatera, t.ex. att den deklarationsskyldiga inte lämnat skatte-

¹⁰ Skatteverkets ställningstagande den 9 oktober 2020, *Särskilda skäl för redovisning av mervärdesskatt för en kortare redovisningsperiod*, dnr 8-90459.

eller inkomstdeklaration, att det finns skatteskulder. Skatteverket ska göra en samlad bedömning av alla sådana omständigheter i det enskilda fallet.

Som exempel på när särskilda skäl för att redovisa mervärdesskatt för en kortare redovisningsperiod kan finnas anges i ställningstagandet bl.a. att det vid en utredning kommit fram sådana omständigheter som visar att det är en förhöjd risk för skatteundandragande eller att det vid en utredning kommit fram omständigheter som tyder på att den deklarationsskyldiga är ett s.k. skenföretag¹¹ eller har anknytning till ett sådant företag. Särskilda skäl kan också finnas om det finns brister i redovisning av skatt i en inte obetydlig utsträckning.

I 26 kap. 16 § SFL föreskrivs bl.a. att om redovisningsperioden ändras från ett beskattningsår till en kortare period, ska den nya redovisningsperioden gälla från beskattningsårets ingång. Ett beslut om att beskattningsåret inte längre ska vara en redovisningsperiod kommer alltså alltid att gälla från innevarande eller kommande beskattningsårs ingång.

Ett beslut om att ändra redovisningsperiod från ett beskattningsår till en kalendermånad eller ett kalenderkvartal bör inte ges kortare giltighetstid än ett år. Det skulle annars nämligen innebära att två olika mervärdesskattedeclarationer kan komma att avse samma tid, vilket skapar risk för fel t.ex. genom dubbelredovisning. Däremot saknas det, mot bakgrund av den ventil som gäller för beslut om förkortad redovisningsperiod från ett kalenderkvartal till en kalendermånad, skäl att inte ge utrymme för kortare giltighetstid än 24 kalendermånader. Om det finns särskilda skäl ska alltså även ett beslut om att ändra redovisningsperioden från ett beskattningsår till en kalendermånad eller ett kalenderkvartal kunna ges en kortare giltighetstid än 24 kalendermånader.

4.3.3 Periodiska sammanställningar

Den som ska vara registrerad för mervärdesskatt ska lämna en periodisk sammanställning vid EU-handel med varor och vissa tjänster. Bestämmelsen i 35 kap. 2 § SFL motsvaras av artikel 262 i mervärdesskattedirektivet. En periodisk sammanställning ska lämnas när det finns uppgifter att redovisa om leveranser och överföringar av varor som

¹¹ Begreppet beskrivs i avsnitt 3.1.1.

transporteras mellan EU-länder eller vid tillhandahållande av vissa tjänster mellan EU-länder.

Uppgifter ska lämnas om leverans av varor som är undantagen från skatteplikt enligt 10 kap. ML om varorna transporteras från Sverige till ett annat EU-land, köparen är registrerad för mervärdesskatt i ett annat EU-land än Sverige och om köparen har meddelat säljaren sitt VAT-nummer i det andra EU-landet. Om varor tillhandahålls i form av delleveranser ska uppgift lämnas för varje delleverans.

En mellanman i en s.k. trepartshandel som har meddelat säljaren sitt svenska VAT-nummer vid förvärvet av varorna ska lämna uppgift om den efterföljande leveransen av varorna i den periodiska sammanställningen.

När det gäller tillhandahållande av tjänster ska en periodisk sammanställning innehålla uppgifter om tillhandahållandet om tillhandahållandet av tjänsten är skattepliktigt i det EU-land där tjänsten är tillhandahållen och förvärvaren av tjänsten är betalningsskyldig för förvärvet i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i mervärdesskattdirektivet (35 kap. 2 § första stycket 2 SFL). En förutsättning för att säljaren ska kunna redovisa tillhandahållande av tjänster i den periodiska sammanställningen är att köparen har meddelat säljaren sitt VAT-nummer i ett annat EU-land.

Bestämmelser om uppgiftsskyldighet i en periodisk sammanställning finns i artiklarna 262–271 i mervärdesskattedirektivet. Av artikel 262 framgår att uppgift bl.a. ska lämnas om de mervärdesskatteregistrerade förvärvare som en säljare har levererat varor till och där leveransen omfattas av undantag från skatteplikt enligt artikel 138.1 i direktivet. Av artikel 264 i direktivet framgår vidare att säljaren bl.a. ska lämna uppgift om köparens registreringsnummer för mervärdesskatt i sammanställningen.

5 Behov av åtgärder och överväganden

5.1 Inledning

I avsnittet finns en sammanfattning av de övergripande behov som utredningen identifierat när det gäller arbetet med att upptäcka och förhindra bedrägerier och skatteundandraganden på mervärdesskatteområdet. Hänvisningar görs i aktuella delar till utredningens förslag och överväganden som anknyter till identifierade behov. Hänvisningar finns även till behov som framkommit men som inte rymts i utredningens uppdrag eller som hanteras i andra utredningar.

Uppgifterna i avsnittet gällande behovet av åtgärder grundas på en samlad bild av de uppgifter som lämnats till utredningen av utredande myndigheter, främst Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten, uppgifter från andra länder och samarbeten inom EU samt på skriftliga publikationer och rapporter.

5.2 Stoppa bedrägerierna innan de utförts

5.2.1 Bedrägerierna kan identifieras men är komplexa att utreda

Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten beskriver i kontakterna med utredningen att uppfattningen är att det i dag i huvudsak finns bra och effektiva system och verktyg i arbetet med att upptäcka mervärdesskattebedrägerier. Uppfattningen är generell att det finns bra lagstiftning för kontroller som möjliggör att identifiera misstänkta transaktioner i alla led av bedrägerikedjorna. Uppgifter om problem och behov inom vissa områden har dock också framkommit och dessa beskrivs översiktligt nedan i de delar som är relevanta för utredningen.

En av de aspekter kring bedrägerierna som återkommande framförs vara särskilt problematisk är att bedrägerierna genomförs snabbt och att bedrägerikedjorna ofta är omfattande och komplexa. Även om det finns verktyg för att identifiera att bedrägerier pågår tar det därför lång tid och är mycket resurskrävande att utreda brotten och stoppa bedrägerierna. Det kan även ta lång tid att få ihop tillräckligt underlag för att kunna stoppa utbetalningar av mervärdesskatt. Bedrägerierna sker på sådant sätt att det är svårt att förhindra dessa genom kontrollåtgärder när bedrägerierna väl har inletts och pågår. Skatteverket kan i dag exempelvis agera mot misstänkta bedrägerier när det kommer in signaler genom VAT Information Exchange System (VIES) som visar på skillnader mellan säljares uppgifter i periodiska sammanställningar och köparens uppgifter om förvärv i mervärdesskatte-deklarationer. När detta upptäcks har dock de aktuella brotten redan begåtts och pengarna förts vidare vilket innebär att pengarna i praktiken sällan kan återtas. Det är mot denna bakgrund tydligt att det finns ett behov av att i så stor utsträckning som möjligt stoppa bedrägerierna genom åtgärder i ett mycket tidigt skede innan dessa har kunnat utföras och pengarna har betalats ut. Åtgärder mot bedrägerier i ett mycket tidigt skede, som bl.a. på olika vis hindrar att personer med avsikt att utföra bedrägerier får tillgång till mervärdesskattesystemet har visat sig vara en av de mest effektiva typerna av åtgärder enligt de erfarenheter som utredningen tagit del av från andra länder.

5.2.2 Visa registreringsnummer som ogiltiga i VIES vid bedrägerier

Ett behov som särskilt framförts av Skatteverket för att stoppa bedrägerierna i ett tidigt skede är införande av en möjlighet att visa ett registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltigt i VIES. Behovet handlar om att på ett bättre sätt än i dag använda de möjligheter som VIES ger för att hindra företag att göra inköp från andra EU-länder undantagna från mervärdesskatt då det redan framkommit att ett registreringsnummer används för mervärdesskattebedrägerier. Om ett registreringsnummer i ett tidigt skede visas som ogiltigt i VIES innebär det samtidigt att företag i andra medlemsstater får en tydlig varning när det gäller handel med företag som utför mervärdesskatte-

bedrägerier. Åtgärden har även lyfts fram i utredningens direktiv som en åtgärd som utredningen särskilt ska överväga, se bilaga 1.

Utredningens överväganden och förslag i frågan om möjligheten att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES i vissa fall vid undandragande av mervärdesskatt redovisas i avsnitt 6.

5.2.3 Bättre verktyg för kontroller i registreringen och för att stoppa användningen av falska identiteter

Ett särskilt område där det framkommit behov av ytterligare åtgärder är gällande registreringen för mervärdesskatt. Utredningen konstaterar att åtgärder behövs för att förhindra att oriktiga eller missvisande uppgifter används för att skapa förutsättningar för att använda ett företag för mervärdesskattebedrägerier. Oseriösa aktörer kan genom att anmäla oriktiga eller missvisande uppgifter vid registreringen skapa förutsättningar för att använda företag för mervärdesskattebedrägerier. Det handlar särskilt om att s.k. målvakter eller falska identiteter används vid anmälan av företrädare i framför allt aktiebolag. Med målvakt avses här en person som anmäls som företrädare för ett företag för att dölja för allmänhet och myndigheter vem som egentligen styr företaget. De brottsbekämpande myndigheternas iakttagelser är att förekomsten av målvakter är omfattande. Syftet är att dölja de personer som i realiteten kontrollerar företaget och som använder det för att begå brott. De faktiska företrädarna blir därigenom svårare att identifiera. En målvakt deltar inte i företagets verksamhet och har inte heller för avsikt att göra det.

Europeiska kommissionen (kommissionen) har när det gäller kampen mot mervärdesskattebedrägerier uttryckt oro över det stora antalet bedrägerier med skenföretag¹. Kommissionen rekommenderar även medlemsstaterna att bl.a. förbättra kontrollverksamheten genom att vidta åtgärder för att förhindra att skenföretag överhuvudtaget kommer in i mervärdesskattesystemet. Kommissionen framför också vikten av att på ett så tidigt stadium som möjligt spåra potentiella skenföretag bland de företag som redan är registrerade för mervärdesskatt. För att uppfylla de krav som ställs på medlemsstaterna inom EU krävs att Skatteverket har möjlighet att på ett så effektivt sätt

¹ Ett skenföretag 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 betalar inte in mervärdesskatten till skattemyndigheten.

som möjlighet hitta de företag som kan komma att användas för mervärdesskattebedrägerier. Det måste också finnas förutsättningar att vidta åtgärder i de fall det finns risk för att ett företag kan användas som ett led i bedrägerier.

Skatteverket gör i dag kontroller vid såväl nyregistrering som vid ändrad registrering efter en anmälan om ändring av tidigare lämnade uppgifter. Det underlag för prövningen i registreringsärenden som Skatteverket har i dag består i huvudsak av uppgifter i handlingar som ges in, uppgifter i Skatteverkets egna register och uppgifter från andra myndigheter eller organisationer. Djupare kontroller görs efter urvalsträffar. Trots dessa kontroller så finns det i dag registrerade företag som används vid mervärdesskattebedrägerier.

De möjligheter till kontroll som Skatteverket har redan i dag kan enligt utredningens bedömning i vissa avseenden användas effektivare, men det behövs också åtgärder som förenklar och förbättrar möjligheterna till kontroll vid såväl nyregistrering som vid anmälan om ändring. Utredningens överväganden och förslag om hur kontrollen vid registreringen kan stärkas så att den möjliggör att i större utsträckning hindra att de som utför bedrägerierna får tillgång till mervärdesskattesystemet samt åtgärder som möjliggör avregistrering från mervärdesskatt i större utsträckning än i dag redovisas i avsnitt 7 och 8.

5.2.4 Bättre möjlighet att stoppa användning av historikbolag

Ett annat problem som framkommit är användandet av s.k. historikbolag för att genomföra bedrägerier. Historikbolag är bolag som säljs vidare i stället för att avvecklas. Det vanligaste är att dessa bolag köps via oseriösa bolagsförmedlare som utnyttjar möjligheten att köpa företag där ägaren avser att avsluta verksamheten. Syftet med användningen av historikbolagen är att minska upptäcktsrisken och dra nytta av att bolaget inte är nystartat utan redan innehar befintligt godkännande för F-skatt och registrering för mervärdesskatt med en legitim historik. Med bolagsförmedlare avses fysiska och juridiska personer som erbjuder tjänster som exempelvis att bilda juridiska personer, sälja nybildade aktiebolag, försäljning av lagerbolag (bolag som startats i syfte att säljas vidare) och att förmedla svenska eller

utländska juridiska personer. Enligt uppgifter från Skatteverket används en mycket hög andel av granskade bolag i oseriöst syfte.

För att förhindra att ett bolag som är registrerat för mervärdesskatt efter en överlåtelse används för mervärdesskattebedrägerier är det av betydelse att Skatteverket snabbt kan få uppgifter om att en överlåtelse har gjorts. Om Skatteverket får vetskap om att en aktieägare sålt sitt bolag kan det på ett tidigt stadium göras en ny kontroll av verksamheten och skatteregistreringarna. Det skulle också göra det möjligt att tidigt kunna förebygga brottslig verksamhet i det bolag som säljs vidare som ett historikbolag. Skatteverket får i dag dagligen uppgifter från Bolagsverket som avser ändringar av de uppgifter som finns i deras register, bl.a. uppgifter om företrädare för bolag. Ett problem är dock att uppgifterna i Bolagsverkets register inte alltid stämmer och att uppgifterna lämnas med viss fördröjning som en följd av handläggningen vid Bolagsverket. I dag finns inte heller något register över ägare till aktiebolag. Mer om detta behov beskrivs i avsnitt 5.6.1 nedan.

Utredningen har övervägt vilka åtgärder som skulle kunna vara möjliga och lämpliga för att förhindra att historikbolag används vid mervärdesskattebedrägerier. Ett alternativ som övervägts är att den som avyttrar en juridisk person i vissa fall skulle åläggas en skyldighet att lämna uppgifter till Skatteverket om avyttringen samt om till vem företaget har avyttrats. En sådan skyldighet skulle innebära att Skatteverket skulle få information om företagsöverlåtelser för att möjliggöra särskilda kontroller i syfte att identifiera och stoppa personer med avsikt att genomföra bedrägerier i ett tidigt skede. En sådan skyldighet att lämna uppgifter om att en juridisk person har överlåtit skulle kunna begränsas på olika vis för att endast träffa de fall av överlåtelser där en underrättelse skulle vara till nytta för behovet att stoppa användningen av historikbolag vid bedrägerier.

En anmälningsskyldighet vid vissa företagsöverlåtelser skulle enligt utredningens egna uppskattningar, även om vissa avgränsningar av antalet anmälningar skulle kunna göras, innebära att Skatteverket skulle ta emot omkring 6–7 000 anmälningar om överlåtelser varje år. Skatteverkets hantering skulle ta resurser i anspråk och medföra kostnader bl.a. för utveckling av system för hanteringen. Det skulle vidare medföra administrativa kostnader för de fysiska och juridiska personer som skulle åläggas skyldighet att lämna uppgifter om en överlåtelse. Samtidigt är det inte möjligt att göra någon säker bedömning

av hur effektiv åtgärden skulle vara när det gäller att stoppa genomförande av bedrägerier med hjälp av historikbolag utifrån de uppgifter som utredningen har tillgång till. Utredningen har med hänsyn bl.a. till uppgifter som Skatteverket lämnat gjort bedömningen att mycket talar för att nyttan med förslaget inte skulle uppväga kostnaderna för Skatteverket och för företrädarna för de överlåtna företagen.

Skatteverkets uppgifter visar dock att det finns ett behov av bättre verktyg för att kontrollera de som är företrädare och ägare för ett bolag i samband med registrering och ändring av uppgifter. Utredningens överväganden och förslag om utökade möjligheter för Skatteverket att förelägga den som är registrerad eller som anmälts för registrering för mervärdesskatt att lämna ytterligare uppgifter redovisas i avsnitt 7.

5.3 Hindra avräkning på skattekontot vid kontroll av en mervärdesskattedeclaration

Regleringen av skattekontot innebär att även om Skatteverket beslutat om att inte utbetala en överskjutande ingående mervärdesskatt för att en mervärdesskattedeclaration ska kontrolleras så kan beloppet i vissa fall ändå avräknas inom skattekontot. Detta kan innebära att Skatteverket inte har hunnit utreda misstänkta mervärdesskattedeclarationer klart innan de belopp som kontrollen gäller har kunnat avräknas mot andra skatter och avgifter inom skattekontot. De bestämmelser som finns om möjlighet till s.k. innehållandebeslut (dvs. beslut att inte betala ut en överskjutande ingående mervärdesskatt) hindrar inte att beloppet används för avräkning på skattekontot. I vanliga fall, om det finns en överskjutande ingående mervärdesskatt på skattekontot efter att en declaration har kommit in, utan misstanke om bedrägeri, är det inte något problem att avräkning sker som i dag. Utredningen konstaterar dock att det utifrån de uppgifter som Skatteverket lämnat finns ett klart behov av att stoppa möjligheten till avräkning inom skattekontot i de fall då den överskjutande ingående mervärdesskatten grundats på ett misstänkt mervärdesskattebedrägeri. Utredningens överväganden och förslag i fråga om möjligheten att förhindra att överskjutande ingående mervärdesskatt som omfattas av en kontroll tillgodoräknas på skattekontot redovisas i avsnitt 9.

5.4 Behov av att öka antalet kontroller

Enligt Skatteverkets egen beskrivning i Skatteverkets budgetunderlag för 2024–2026² har kontrollnivåerna minskat på grund av att myndigheten har behövt prioritera andra arbetsuppgifter. Skatteverket uttrycker i underlaget vidare att man närmar sig ”kontrollnivåer som inte är rimliga för att kunna bibehålla förtroendet och minska skattefelet”.

Statistik som utredningen tagit del av från Skatteverket visar också att bedrägerierna uppgår till stora belopp samtidigt som kontrollerna ligger på de lägsta nivåerna sedan 2013. Skatteverkets utredningar av inlämnade mervärdesskattedeclarationer som innebär en begäran om återbetalning (negativ mervärdesskattedeclaration) uppgick exempelvis år 2022 till 8 287 stycken, vilket är det lägsta antalet sedan 2013. Statistik gällande Skatteverkets kontroller finns i avsnitt 3.5.2.

De uppgifter som Skatteverket redovisat i budgetunderlaget visar enligt utredningen att antalet kontroller och det urval som görs i dag har anpassats till de resurser som kunnat prioriteras för arbetet. Utredningens uppfattning är att det finns ett klart behov av fler kontroller i strävan att identifiera och förhindra en högre andel av bedrägerierna i ett tidigare skede genom att göra mer av det som Skatteverket redan i dag gör eller har möjligheter att göra. I detta sammanhang är det viktigt att understryka att de uppgifter som Skatteverket lämnar ger en tydlig bild av att det behövs mer resurser för att fullt ut kunna använda de verktyg och möjligheter som finns tillgängliga för att förhindra mervärdesskattebedrägerier.

Utredningen återkommer i avsnitt 7.2 till behovet av att öka antalet kontroller generellt när det gäller utredningar som avser mervärdesskatt samt särskilda kontroller med inriktning på mervärdesskattebedrägerier. Det gäller inte minst kontroller i samband med registrering för mervärdesskatt.

5.5 Förbättrad information till företag

Under arbetet med utredningen har framkommit att det finns ett behov av förbättrad information till företag när det gäller mervärdesskattebedrägerier och vilka möjligheter som finns för företag att agera för att undvika att bli ett led i en transaktionskedja där det genom-

² Skatteverkets budgetunderlag för 2024–2026, s. 6.

förs mervärdesskattebedrägerier. Behovet har framförts både av personer som representerar företag och av utredande myndigheter och som exempel på förebyggande åtgärder som används i flera andra länder som utredningen har haft dialog med. För exempel se t.ex. information från danska skattemyndighetens webbplats³. Innehållet ger bl.a. särskild information om hur man som företagare kan agera för att kontrollera kunder och leverantörer med hjälp tillgängliga informationskällor samt vad man bör vara uppmärksam på för att undvika att bli ett led i mervärdesskattebedrägerier. En sådan kontroll har även betydelse för att ett företag ska anses vara i god tro och därmed inte riskera att t.ex. bli nekad avdragsrätt för ingående skatt.⁴

5.6 Övriga behov

5.6.1 Behov av ett aktieägarregister

Som beskrivits finns det ett stort behov för Skatteverket att få vetskap om vem som är ägare till ett bolag för kontrollarbetet. I dag finns inte något register över ägare till aktiebolag. I avsaknad av tillförlitlig ägarinformation är ofta myndigheter och andra aktörer hänvisade till att utgå ifrån att bolagens styrelseledamöter eller verkliga huvudmän också är företrädare eller ägare vilket inte behöver vara fallet, speciellt inte vid användning av styrelsemålvakt eller bulvan. I dag framgår ägandet av icke publika aktiebolag endast genom bolagets aktiebok. Det är en sårbarhet att myndigheterna inte har möjlighet att identifiera ett aktiebolags ägare och att det inte ges någon tydlig signal när bolaget säljs, förmedlas eller köps. För att myndigheter ska kunna identifiera ägaren krävs det normalt en fördjupad granskning som innefattar begäran om att få ta del av aktieboken, att se vem som erhåller utdelning, samt att studera bolagets årsredovisning. För att säkerställa information om ägare av ett aktiebolag skulle det behövas att det inrättas ett centralt, digitalt aktieägarregister för onoterade bolag som utgår från aktiebok. Att införa ett aktieägarregister kräver dock större överväganden som inte ryms inom ramen för denna utredning.

³ <https://skat.dk/erhverv/saadan-undgaar-du-leverandoerer-der-svindler-for-skat-og-moms>, (besökt 2024-03-05).

⁴ Se om rätten till avdrag m.m. vid mervärdesskattebedrägerier i avsnitt 4.1.2.

5.6.2 Obligatorisk elektronisk kommunikation mellan myndigheter och företag

Ett viktigt verktyg för att kunna stoppa mervärdesskattebedrägerier när de väl pågår och Skatteverket har inlett en kontroll är att snabbt kunna komma i kontakt med företagen som misstänks vara en del i bedrägerikedjan för att kunna vidta nödvändiga åtgärder mot dessa. I dagsläget har Skatteverket inte tillräckliga verktyg för att kommunicera digitalt med företagen, åtminstone inte när företagen väljer att inte göra det. De flesta företag använder e-post men det anses inte tillräckligt säkert och får inte användas i många fall när det handlar om att vidta åtgärder för utredning av misstänkta bedrägerier. Skatteverket har mot denna bakgrund framfört behov av en bättre möjlighet för digital kommunikation med företagen.

Utredningen har undersökt ett förslag gällande möjligheten att införa ett särskilt krav på att ansluta sig till en digital brevlåda i samband med mervärdesskatteregistrering.⁵ Syftet med ett sådant förslag skulle vara att Skatteverket skulle få tillgång till en snabb och säker väg att kommunicera med företagen och att hindra företag från att hålla sig undan under påståendet att de inte fått del av Skatteverkets förfrågningar. I många länder inom EU finns det ett krav på att ha en digital brevlåda för företag och ibland för privatpersoner. En digital brevlåda kan användas så att information som skickas dit anses ha kommit företaget tillhanda. Om företagen inte agerar på informationen så kan olika former av konsekvenser och sanktioner bli aktuella.

Utredningen kan dock samtidigt konstatera att en pågående utredning, Utredningen om digital post (I 2020:03), har fått ett särskilt uppdrag att utreda bl.a. just förutsättningarna för att införa en skyldighet för privatpersoner, enskilda näringsidkare och juridiska personer att ansluta sig till en digital brevlåda för att kunna ta emot säkra elektroniska försändelser från myndigheter. Uppdraget ska redovisas senast den 14 juni 2024. Med hänsyn till detta och den begränsade tid som utredningen har haft till sitt förfogande lämnar utredningen inte något förslag när det gäller krav på anslutning till en digital brevlåda för företag som är registrerade för mervärdesskatt.

⁵ Utredningen har undersökt möjligheten att använda eDelivery som är ett EU-ägt system för olika former av krypterad kommunikation.

6 Visning av registreringsnummer som ogiltigt i VIES

6.1 Bakgrund

6.1.1 VAT Information Exchange System

Varje medlemsstat i EU ska lagra information om personer som har tilldelats ett registreringsnummer för mervärdesskatt. Informationen görs tillgänglig för samtliga medlemsstater inom EU genom det elektroniska systemet VAT Information Exchange System (VIES) som ägs av Europeiska kommissionen (kommissionen). VIES gör det även möjligt för en säljare att kontrollera en köparens registreringsnummer för mervärdesskatt i samband med att varor levereras och tjänster tillhandahålls till andra medlemsstater.

6.1.2 Utredningens uppdrag

I syfte att förhindra mervärdesskattebedrägerier har Skatteverket i en hemställan föreslagit att regeringen ska vidta åtgärder som gör det möjligt för Skatteverket att besluta att ett registreringsnummer för mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES om det är sannolikt att registreringsnumret används, eller kommer att användas, för mervärdesskattebedrägerier i Sverige eller annan medlemsstat (Fi2017/01936). Detta ska vara möjligt även om företaget inte har avregistrerats från mervärdesskatt i Sverige.

I utredningens direktiv anges att ett förfarande där ett företags registreringsnummer snabbt kan visas som ogiltigt i VIES skulle kunna förhindra bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet och att det därför finns skäl att överväga om en sådan möjlig-

het bör införas vid mervärdesskattebedrägerier med gränsöverskridande inslag. Utredningen har därför fått i uppdrag att

- analysera under vilka omständigheter det är möjligt och förenligt med EU-rätten att visa ett registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltigt i VIES,
- bedöma om det är lämpligt att införa ett förfarande i den nationella lagstiftningen som innebär att ett registreringsnummer för mervärdesskatt visas som ogiltigt i VIES även om avregistrering från mervärdesskatt ännu inte har skett i Sverige,
- redovisa hur ett sådant förfarande skulle kunna utformas, särskilt med beaktande av rättssäkerhetsaspekter, och lämna nödvändiga författningsförslag.

6.1.3 EU-reglering gällande VIES

Regleringen på EU-nivå om när ett registreringsnummer för mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES finns i rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (förordning nr 904/2010). Av artikel 17.1 c framgår att varje medlemsstat i ett elektroniskt system ska lagra viss information, bl.a. uppgifter om de registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats som har blivit ogiltigt och uppgift om tidpunkt för detta. Enligt artikel 21.1 ska varje medlemsstat bevilja de behöriga myndigheterna i alla medlemsstater automatiserad åtkomst till den information som lagras enligt artikel 17. Av artikel 31 följer att de behöriga myndigheterna i varje medlemsstat ska se till att personer som berörs av unionsinterna leveranser av varor eller unionsinternt tillhandahållande av tjänster har möjlighet att få en bekräftelse på elektronisk väg av giltigheten av ett registreringsnummer för mervärdesskatt för varje angiven person samt dennes namn och adress.

Av artikel 23 framgår att medlemsstaterna ska säkerställa att registreringsnumret för mervärdesskatt visas som ogiltigt i VIES åtminstone om personer som är registrerade för mervärdesskatt har förklarat att deras ekonomiska verksamhet har upphört eller om den behöriga skattemyndigheten anser att de har upphört med sådan verksamhet. Skattemyndigheten får i synnerhet utgå från att en person har upphört med sin ekonomiska verksamhet om vissa förutsättningar

är uppfyllda. Det gäller om personen 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. Personen ska ha rätt att på annat sätt styrka att ekonomisk verksamhet bedrivs. Vidare ska medlemsstaterna enligt artikel 23 säkerställa att registreringsnumret för mervärdesskatt visas som ogiltigt i VIES om personer har lämnat falska uppgifter för att bli registrerade för mervärdesskatt eller har underlåtit att anmäla ändring av sina uppgifter. Det gäller under förutsättning av att skattemyndigheten skulle ha vägrat registrering för mervärdesskatt eller dragit tillbaka registreringsnumret för mervärdesskatt om den haft kännedom om detta.

Av artikel 19 framgår att medlemsstaterna ska säkerställa att uppgifterna i VIES är aktuella, kompletta och korrekta. Det innebär enligt utredningen att det är viktigt att skatteförvaltningar och en beskattningsbar person kan förlita sig på att uppgifter om en beskattningsbar persons mervärdesskattstatus i VIES är korrekta. De 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 information som finns i VIES.

Kommissionen har den 8 december 2022 föreslagit vissa ändringar i förordning nr 904/2010 som ett led i det så kallade ViDA-förslaget (VAT in the Digital Age).¹ Ändringsförslaget handlar bland annat om utvecklingen av ett nytt centralt system (centrala VIES) för utbyte av information om mervärdesskatt mellan medlemsstaternas skattemyndigheter på EU-nivå som är anpassat till särdragen i kraven på digital rapportering som föreslås i ViDA-förslaget. Artikel 24 i i ändringsförslaget handlar om att visa att information om mervärdesskatteregistrering är ogiltig i det centrala VIES när vissa villkor är uppfyllda. Av artikeln framgår att de situationer som anges i bestämmelsen inte påverkar tillämpningen av nationella regler som föreskriver ytterligare situationer.

¹ COM(2022) 703 final, Förslag till rådets förordning om ändring av förordning (EU) 904/2010 vad gäller de arrangemang för administrativt samarbete på mervärdesskatteområdet som krävs för den digitala tidsålder.

6.1.4 När visas registreringsnummer som ogiltiga i VIES i dag?

Ett registreringsnummer för mervärdesskatt visas som ogiltigt i VIES efter att avregistrering från mervärdesskatt har skett i Sverige. Avregistrering från mervärdesskatt ska ske om förutsättningar för registrering inte längre är uppfyllda, dvs. i princip att företaget inte bedriver en ekonomisk verksamhet. Detta är svårt att visa när det t.ex. är fråga om MTIC-bedrägerier med skenföretag² som skenbart gör stora inköp från andra EU-länder för vidareförsäljning inom landet. För att avregistrera från mervärdesskatt krävs i praktiken att Skatteverket påför skenföretaget den undanhållna skatten genom ett omprövningsbeslut och därefter ansöker om att företaget ska försättas i konkurs om skatten inte betalas. Först efter konkursbeslut kan företaget avregistreras från mervärdesskatt och registreringsnumret visas som ogiltigt i VIES. Det kan således ta lång tid från det att bedrägeriet upptäcks till dess att ett skenföretag avregistreras från mervärdesskatt. Skenföretaget kan under denna tid fortsätta sin verksamhet och även utöka den eftersom risken för upptäckt inte längre är en anledning till försiktighet. Bedrägerierna på mervärdesskatteområdet sker ofta snabbt, under en kort tidsperiod och uppgår till stora belopp.

6.1.5 Vad innebär det att ett registreringsnummer till mervärdesskatt visas som ogiltigt i VIES?

Det förhållandet att ett företag kan identifieras med ett registreringsnummer för mervärdesskatt har stor betydelse vid handel mellan medlemsstaterna. Ett företag som köper varor från en annan medlemsstat kan genom att ange sitt registreringsnummer förvärva varorna utan att behöva betala mervärdesskatt till säljaren i den andra medlemsstaten. Säljaren kan nämligen under sådana förhållanden undanta leveransen från mervärdesskatt under förutsättning att varorna transporteras till en annan medlemsstat. Detta förfarande innebär en förenkling för köparen genom att denne slipper att betala mervärdesskatt i den medlemsstat från vilket varorna transporteras och därefter särskilt ansöka om återbetalning av skatten. I stället gör köparen ett unionsinternt förvärv som beskattas i det land till vilket varan transporteras (vanligt-

² Ett skenföretag 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 betalar inte in mervärdesskatten till skattemyndigheten.

vis det land i vilket köparen är etablerad och bedriver sin verksamhet). Redovisningen av mervärdesskatten för det unionsinterna förvärvet lämnas i mervärdesskattedeklarationen och blir ett nollsummespel om köparen har full avdragsrätt för skatten. Förutom en förenkling innebär förfarandet även en likviditetsfördel för köparen eftersom denne inte behöver betala mervärdesskatt till säljaren som återbetalas först i efterhand.

Ett liknande förfarande med beskattning i destinationslandet gäller vid förvärv av tjänster av företag inom EU. Vid förvärv av tjänster tjänar dock registreringsnumret för mervärdesskatt endast som ett bevismedel för att köparen är en beskattningsbar person etablerad i en annan medlemsstat.

En säljare som vill kontrollera köparens registreringsnummer kan göra det genom kommissionens webbplats. På Skatteverkets webbplats finns information om hur ett registreringsnummer är utformat i de olika medlemsstaterna samt en länk till kommissionens webbsida för kontroll av numret. Det förekommer även andra tjänster på internet för att kontrollera att ett registreringsnummer är giltigt i VIES men Skatteverket godtar endast svar från kommissionens tjänst som bevis för att en köpare var registrerad för mervärdesskatt om det senare visar sig att uppgiften var felaktig. De uppgifter som behöver anges för att kontrollera ett registreringsnummer i VIES är köparens medlemsstat och registreringsnummer för mervärdesskatt (VAT-nummer) samt även frågeställarens medlemsstat och registreringsnummer för mervärdesskatt (VAT-nummer). Det är inte alla EU-länders lagstiftning som tillåter offentlig publicering av namn- och adressuppgifter. Svaret blir då endast i vad mån angivet registreringsnummer är giltigt, dvs. ja eller nej. Uppgiften är även begränsad till att ge ett svar på registreringsnumrets giltighet vid tidpunkten för kontrollen i VIES och ger inte tillgång till historiska uppgifter. Förutom möjligheten att kontrollera varje registreringsnummer var för sig via den vanliga sökfunktionen på kommissionens webbplats finns det även en möjlighet att kontrollera giltigheten av flera registreringsnummer samtidigt, s.k. batch request. Ett företag kan därmed ladda upp en fil på kommissionens webbsida med de kunders registreringsnummer som ska kontrolleras. Det ger möjlighet för ett företag att samtidigt kontrollera ett stort antal registreringsnummer. Förutom via kommissionens webbplats kan en säljare även kontakta Skatteverket per telefon för att kontrollera registreringsnummer för mervärdesskatt.

Säljaren behöver kunna visa att kontroll av registreringsnumret har gjorts, t.ex. genom en utskrift av svaret i VIES. Vilken bevisning som behövs avgörs dock av den medlemsstat från vilket varorna skickas eftersom det är den medlemsstaten som bedömer om förutsättningarna för undantag från skatteplikt för en unionsintern leverans av varor är uppfyllda. Det saknas en uttrycklig reglering av hur ofta en säljare behöver kontrollera sina kunders registreringsnummer. Enligt uppgift som finns på finska skattemyndighetens webbplats (www.vero.fi) ska alltid en ny handelspartners registreringsnummer kontrolleras samt regelbundna kontroller göras av giltigheten av befintliga handelspartners registreringsnummer. Vad utredningen erfar saknas motsvarande information på Skatteverkets webbsida.

En registrering för mervärdesskatt som visas som giltig i VIES är sedan den 1 januari 2020 en förutsättning för företag som vill köpa varor från andra EU-länder utan att behöva betala mervärdesskatt till säljaren. Det infördes från denna tidpunkt ett uttryckligt krav i mervärdesskattedirektivet att en köpare ska vara registrerad för mervärdesskatt i en annan medlemsstat än den från vilken varorna transporteras och ha meddelat säljaren detta registreringsnummer för att undantaget från skatteplikt för unionsintern leverans av varor ska kunna tillämpas (artikel 138.1 b i mervärdesskattedirektivet). För tid före 1 januari 2020 kunde en leverans av varor undantas från skatteplikt om köparen var en beskattningsbar person eller en juridisk person som agerade i den egenskapen i en annan medlemsstat. Ett registreringsnummer för mervärdesskatt tjänade därför i huvudsak som ett bevismedel för köparens status av beskattningsbar person.³ Från den 1 januari 2020 infördes dessutom ett ytterligare krav för att tillämpa undantaget från skatteplikt vid EU-leveranser, nämligen att säljaren måste fullgöra sin skyldighet att lämna uppgift om leveransen i en periodisk sammanställning (artikel 138.1a i mervärdesskattedirektivet). Bestämmelser motsvarande artiklarna 138.1 och 138.1a finns i 10 kap. 42–43 §§ mervärdesskattelagen (2023:200), ML.⁴

Det finns även krav på att köparens registreringsnummer ska anges i den faktura som säljaren ställer ut med anledning av leveransen, se

³ Se *Mecsek-Gabona C-273/11*, EU:C:2012:547, p. 59 och 60 samt *VSTR C-587/10*, EU:C:2012:592, p. 51 och 58. Se även prop. 2015/16:19, s. 49–52.

⁴ För tillämpningen av bestämmelserna, se även Europeiska kommissionens förklarande anmärkningar om förändringar i EU:s mervärdesskattebestämmelser i fråga om arrangemang för avropslager, kedjetransaktioner och undantag för gemenskapsinterna leveranser av varor ("2020 års snabba lösningar"), avsnitt 4.

artikel 226.4 i mervärdesskattedirektivet. Motsvarande bestämmelse finns i 17 kap. 24 § 4 ML.

Säljaren ska som huvudregel ha uppgift om köparens VAT-nummer senast vid leveransen av varan. Har köparen inte meddelat säljaren sitt giltiga registreringsnummer för mervärdesskatt i en annan medlemsstat är villkoren för att undanta leveransen av varan från skatteplikt i 10 kap. 42 och 43 §§ ML inte uppfyllda. Kravet att köparen ska meddela säljaren sitt giltiga registreringsnummer för mervärdesskatt i en annan medlemsstat är alltså en förutsättning för att undantaget från skatteplikt ska kunna tillämpas.

Att visa ett registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltigt i VIES innebär därmed att företaget kan hindras från att köpa varor från en annan medlemsstat utan att behöva betala mervärdesskatt till säljaren. Det försvårar även inköp av tjänster utan mervärdesskatt eftersom ett giltigt registreringsnummer vid förvärv av tjänster är ett bevismedel för köparens status av beskattningsbar person med etablering i en annan medlemsstat. Det innebär att den mekanism i mervärdesskattesystemet som gör det möjligt att genomföra bedrägerier med skenföretag i hög utsträckning sätts ur spel.

Att registreringsnumret visas som ogiltigt i VIES innebär vidare att företag i andra medlemsstater får en tydlig varning när det gäller handel med företag som utför mervärdesskattebedrägeri. En säljare i ett annat EU-land som ingår i bedrägerikedjan och som säljer till skenföretag i Sverige kommer inte att kunna få företagets registrering för mervärdesskatt bekräftad i VIES. Det gör skenföretaget i princip oanvändbart som köpare i bedrägerikedjan eftersom säljaren är mån om att kontrollera köparens registreringsnummer, ofta för varje transaktion.

6.1.6 Hur visning av registreringsnummer som ogiltigt i VIES förhåller sig till registreringen nationellt

Det föreligger inget nödvändigt samband mellan att ett registreringsnummer för 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 förordning nr 904/2010 framgår det att en registrerad person presumeras ha upphört med sin ekonomiska verksamhet om den inte har lämnat skattedeklarationer eller periodiska sammanställningar under ett år efter det att tidsfristen för inlämnandet av den först uteblivna deklARATIONEN eller sammanställ-

ningen har löpt ut. Ett registreringsnummer för mervärdesskatt ska i detta fall visas som ogiltigt i VIES även om avregistrering från mervärdesskatt inte har skett i det nationella registret över mervärdesskatteregistrerade.

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. Eftersom en EU-förordning är direkt tillämplig är medlemsstaterna skyldiga att visa ett registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltigt i fall som anges i artikel 23 i förordning nr 904/2010 även om förutsättningarna för avregistrering från mervärdesskatt enligt intern rätt inte är uppfyllda.

Skyldigheten enligt artikel 19 för medlemsstaterna att säkerställa att VIES visar korrekta uppgifter innebär att ett registreringsnummer som visas som ogiltigt i VIES kan behöva förhålla sig till en avregistrering från mervärdesskatt i Sverige.

6.1.7 EU-domstolens rättspraxis och EU-rättsliga principer

Att bekämpa skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk är ett mål som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet.⁵ Enligt EU-domstolens rättspraxis är det en skyldighet för nationella myndigheter och domstolar att neka en rättighet eller en förmån som följer av mervärdesskattedirektivet om rättigheten eller förmånen utnyttjas för att genomföra bedrägerier. Det gäller oavsett vilken rättighet på mervärdesskatteområdet som det är frågan om. De rättigheter som EU-domstolen hittills uttalat sig om är rätten till avdrag och rätten att tillämpa ett undantag från skatteplikt. Dessa rättigheter kan nekas om ett företag visste eller borde ha vetat att en transaktion ingår som ett led i ett mervärdesskattebedrägeri.

Även ett registreringsnummer som visas som giltigt i VIES kan sägas ge upphov till en rättighet eller förmån. Ett registreringsnummer som visas som giltigt i VIES är normalt en förutsättning för att ett företag ska kunna köpa varor eller tjänster från andra medlemsstater utan att säljaren tar ut mervärdesskatt av köparen. Köparen blir

⁵ Se *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, p. 28 samt där gjorda hänvisningar.

därmed inte påfordr säljarlandets mervärdesskatt och behöver därför inte heller ansöka om återbetalning av skatten i en annan medlemsstat. Ett giltigt registreringsnummer är därmed en förmån som underlättar för företag att handla med andra EU-länder.

Det framgår även av EU-domstolens avgörande *Ablessio*⁶, att registrering för mervärdesskatt inte är en absolut rättighet för ett företag. Även om ett företag är en beskattningsbar person som ska redovisa mervärdesskatt kan medlemsstaterna vidta åtgärder som gör det möjligt att vägra registrering för att motverka att ett registreringsnummer missbrukas som ett led i bedrägerier.

Enligt rättspraxis ska principen om förbud mot bedrägerier och missbruk tillämpas, och en rättighet nekas, oavsett om det i nationell rätt finns en bestämmelse som kan ges en EU-konform tolkning eller om det helt saknas en nationell reglering. En sådan praxis följer av såväl EU-domstolens som Högsta förvaltningsdomstolens⁷ avgöranden.

6.1.8 Exempel från andra länder

Av en rapport från kommissionen till rådet och parlamentet om förfarande för mervärdesskatteregistrering, uppbörd och kontroll som publicerades den 7 april 2022⁸ framgår det att flertalet medlemsstater, 20 stycken, hade infört bestämmelser om radering av registreringsnummer i VIES i händelse av bedrägeri. Rapporten omfattar perioden 2016–2019 och uppgifterna inhämtades genom en enkät med frågor från kommissionen som skickades till alla medlemsstater.⁹ Av rapporten framgår vidare att kommissionen anser att detta är en god praxis. Medlemsstaterna uppmanas också i rapporten att följa majoritetens exempel och att analysera möjligheten att tillfälligt upphäva eller radera registreringsnumret i VIES i händelse av bedrägeri, vilket innebär att registreringsnumret visas som ogiltigt i VIES. Efter det att uppgifterna som ligger till grund för rapporten lämnades av medlemsstaterna har även Tyskland infört en möjlighet att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES.

⁶ C-527/11, EU:C:2013:168.

⁷ Se t.ex. HFD 2013 ref. 12 och HFD 2021 ref. 18 med där gjorda hänvisningar.

⁸ COM (2022) 137 final, s. 15.

⁹ Europeiska kommissionen (2019) – Survey on VAT administration, collection and control.

Tyskland

I Tyskland har bestämmelser införts från den 1 januari 2021 som innebär att skattemyndigheten kan begränsa ett registreringsnummer för mervärdesskatt vilket innebär att det visas som ogiltigt i VIES¹⁰. Regleringen innebär att skattemyndigheten kan begränsa ett registreringsnummer om ett företags agerande skadar Tysklands eller någon annan medlemsstats mervärdesskatteintäkter. Det är en administrativ åtgärd för att begränsa registreringsnumret med framåtsyftande verkan. Det är dock inte nödvändigt att samtidigt avsluta det nationella registreringsnumret för mervärdesskatt. Ett företag kan således fortsätta vara registrerat nationellt men kan inte längre köpa varor utan att betala mervärdesskatt från andra EU-länder eftersom VAT-numret visas som ogiltigt i VIES. Företaget måste därför betala mervärdesskatt till säljaren för sitt inköp.

Lagtexten är formulerad så att ett registreringsnummer kan begränsas och visas som ogiltigt i VIES ”om det finns allvarliga indikationer eller om det är bevisat att registreringsnumret för mervärdesskatt används för att äventyra mervärdesskatteintäkterna”. Det gäller även om andra medlemsstaters mervärdesskatteintäkter äventyras. Regleringen avser främst en möjlighet att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES när det visats att ett företag är involverat i mervärdesskattebedrägerier. Regleringen ger även möjlighet att helt avregistrera företaget i den nationella registreringen för mervärdesskatt om företaget är involverat i mervärdesskattebedrägerier, dvs. inte enbart visa registreringsnumret som ogiltigt i VIES.

Beslut fattas av skattemyndigheten. Det finns alltså inget krav på att beslutet ska fattas eller fastställas av domstol. Den beslutet rör har möjlighet att yttra sig innan beslutet fattas och beslutet går att överklaga. Bestämmelserna i den tyska mervärdesskattelagen som gör det möjligt att visa ett företags registreringsnummer som ogiltigt i VIES på grund av bedrägerier baseras på EU-domstolens praxis om att ingen får åberopa rättigheter i unionsrätten på ett sätt som utgör missbruk eller undandragande.¹¹ Det förhållandet att EU-domstolens praxis kommit till direkt uttryck i lagstiftningen har enligt uppgift inneburit att tillämpningen blivit effektivare även om det finns bevisvärigheter.

¹⁰ Artikel 27a, punkt 1a i Umsatzsteuergesetz.

¹¹ Se t.ex. Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, p. 32. samt Ablesio, C-527/11, EU:C:2013:168.

I Tyskland gäller, i likhet med i Sverige, att avregistrering av ett registreringsnummer för mervärdesskatt kan göras om ett företag inte längre bedriver ekonomisk verksamhet. Avregistrering görs då generellt innefattande även registrering för nationella ändamål och innebär samtidigt att registreringsnumret visas som ogiltigt i VIES.

Italien

Italien har sedan år 2017 möjlighet att visa ett registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltigt i VIES.¹² Den italienska regleringen innebär att en registrerad som medvetet har utfört transaktioner inom gemenskapen som har samband med ett mervärdesskattebedrägeri kan bli utesluten från VIES även om de objektiva och subjektiva kraven för registrering är uppfyllda.¹³ Det beslutande skattekontoret ska enligt lagstiftningen utvärdera beteendets allvarlighet innan beslut tas om uteslutning från VIES vilket gör att registreringsnumret visas som ogiltigt i VIES.

Enligt uppgifter som utredningen fått del av är en förutsättning för avregistrering i VIES att det registrerade företaget är involverat i en bedrägerikedja avseende mervärdesskatt och att företaget har gjort unionsinterna förvärv som ett led i bedrägeriet. Det är skattemyndigheten som ska bevisa detta med stöd av samtliga omständigheter myndigheten har tillgång till. Omständigheter som kan ha betydelse är att företaget inte har betalat mervärdesskatt till staten eller inte har lämnat mervärdesskattedeklarationer. Andra omständigheter är att företagets försäljningspris understiger inköpspriset, att företaget saknar lokaler på uppgiven adress och att företaget ha ombetts att presentera fakturor och bokföring men inte efterföljt detta. Beslutet träder i kraft när den registrerade har underrättats om beslutet. Beslut fattas av skattemyndigheten. Det finns alltså inget krav på att beslutet ska fattas eller fastställas av domstol. Den som beslutet avser har möjlighet att yttra sig innan beslutet fattas. Den registrerade kan begära omprövning av beslutet hos skattekontoret och registreringsnumret kan efter ny prövning åter anges som giltigt i VIES. I likhet med det som gäller i Tyskland kan avregistrering på grund av bedrä-

¹² Artikel 35, punkt 15-bis i Decreto del Presidente della Repubblica del 26/10/1972 n. 633 och Provvedimento Prot. 110418 del 12 Giugno 2017 (the Provision of the Revenue Agency no. 110418, publicerad 12 juni 2017).

¹³ Se artikel 5.1 i Provvedimento prot. 110418.

gerier göras i sin helhet, dvs. såväl nationellt som i VIES, eller enbart i VIES. Den italienska lagstiftningen har under år 2023 kompletterats med ytterligare åtgärder för att komma till rätta med mervärdesskattebedrägerier. Skattemyndigheten kan utföra särskilda riskanalyser kopplade till registrering för mervärdesskatt. Om ett företag träffas av urvalet, och det därmed bedöms finnas en risk för skatteundandragande, kan företaget bli ombett att infinna sig personligen hos skattemyndigheten för att presentera ett underlag avseende verksamheten och för att visa att den identifierade risken inte föreligger. Om företaget, och dess företrädare, inte infinner sig kan skattemyndigheten besluta att visa registreringsnumret som ogiltigt i VIES. Detsamma gäller om företaget visserligen infinner sig men inte kan presentera ett tillfredsställande underlag avseende verksamheten eller visa att den av skattemyndigheten identifierade risken inte föreligger. Om företaget därefter på nytt ansöker om registrering kan krav på säkerhet ställas som villkor för att skattemyndigheten på nytt ska visa registreringsnumret som giltigt. Uppgifter om registreringsnummer som visas som ogiltigt med stöd av den aktuella lagstiftningen i Italien görs tillgängligt på skattemyndighetens webbplats. Avsikten är att göra det möjligt för företag att kontrollera om sådant beslut fattats rörande någon av deras kunder eller leverantörer för att därmed undvika inblandning i mervärdesskattebedrägerier.

6.2 Skatteverkets förslag

6.2.1 Möjlighet att visa registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltigt i VIES vid mervärdesskattebedrägerier

Skatteverket har i en hemställan (Fi2017/01936) föreslagit att verket ska få besluta att ett företags registreringsnummer för mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES om det är sannolikt att registreringsnumret används, eller kommer att användas, för mervärdesskattebedrägerier i Sverige eller annan medlemsstat. Detta ska vara möjligt även om företaget inte har avregistrerats från mervärdesskatt i Sverige.

Skatteverket föreslår att ett sådant beslut ska kunna fattas om det med stöd av objektiva omständigheter kan göras sannolikt att den som är registrerad använder eller kommer att använda registreringsnumret för mervärdesskattebedrägeri i Sverige eller i en annan med-

lemsstat. Det innebär att 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.

Exempel på sådana konkreta objektiva omständigheter som enligt Skatteverkets förslag ska kunna ligga till grund för bedömningen är att en beskattningsbar person som enligt uppgifter som rapporterats genom VIES från andra medlemsstater gör omfattande unionsinterna förvärv men inte lämnar några skattedeklarationer eller lämnar s.k. noll-deklarationer. För att det ska vara sannolikt krävs dock att fler objektiva konstaterbara omständigheter kan visas i det enskilda fallet. Om det t.ex. kan visas att den registrerade dessutom, i andra sammanhang, inte har svarat på förfrågningar eller förelägganden från Skatteverket, har en företrädare som utifrån registerslagningar bedöms vara en målvakt¹⁴ samt saknar anställda är även det omständigheter som enligt Skatteverkets förslag kan tas i beaktande.

Vid bedömningen bör det enligt förslaget 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 målvakt är detta omständigheter som kan vara av betydelse för bedömningen.

Skatteverket har när det gäller vilken bevisnivå som bör krävas hänvisat till den bevisnivå som tillämpats i svenska domstolar när det gäller kraven för att vägra avdragsrätt för mervärdesskatt då en betalningsskyldig känt till eller borde känt till att denne genom ett inköp deltog i ett mervärdesskattebedrägeri.¹⁵ Skatteverket har vidare hänvisat till EU-domstolens avgörande i målet *Ablessio*¹⁶, där domstolen konstaterat att det är möjligt för en medlemsstat att vägra tilldela en beskattningsbar person en registrering för mervärdesskatt för att förebygga skattebedrägeri. Detta under förutsättning att allvarliga indikationer ger objektiva stöd för bedömningen att registreringsnumret sannolikt kommer att användas för skattebedrägeri.

Skatteverkets förslag innebär att om inte något talar däremot kan en samlad bedömning av dessa omständigheter leda till slutsatsen att

¹⁴ Med målvakt avses en person som anmäls som företrädare för ett företag i syfte att dölja för allmänhet och myndigheter vem som egentligen styr företaget.

¹⁵ 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.

¹⁶ C-527/11, EU:C:2013:168.

det är sannolikt att registreringsnumret används för mervärdesskattebedrägeri.

6.2.2 Beslut utan kommunikation

Skatteverket föreslår i hemställan att ett beslut om att ett registreringsnummer för mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES om det är sannolikt att registreringsnumret används för mervärdesskattebedrägerier i Sverige eller i en annan medlemsstat ska få fattas utan föregående kommunikation med den som beslutet gäller eftersom ett sådant förfarande måste vara snabbt för att ge nytta. Erfarenheten visar enligt Skatteverket att om en förfrågan eller underrättelse skickas till ett företag vid misstanke om bedrägerier så finns en stor risk att företaget agerar mycket snabbt för att fullfölja sina transaktioner och för att få igenom utbetalningar av pengar. Det finns vid kommunikation med företagen i det läget en stor risk för försök att fördröja handläggningen på olika sätt.

Syftet med förslaget om utvidgad möjlighet att visa ett registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltigt i VIES är att stoppa mervärdesskattebedrägerier. Förvärvsbedrägerier och karusellbedrägeri kännetecknas av att förloppen är snabba och att den vinst som görs på skattebedrägeriet snabbt görs oåtkomlig för myndigheterna. I det svenska skatteförfarandet är huvudregeln att den beslutande myndigheten ger den som ärendet gäller tillfälle att yttra sig i ärendet innan det avgörs. För att förslaget ska få avsedd effekt har Skatteverket bedömt att det behövs möjlighet att fatta beslut utan föregående kommunikation med den som beslutet gäller.

Skatteverket har som skäl för att beslut ska kunna fattas utan kommunikation framfört bl.a. följande. 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 karusellbedrägeri 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 återbetal-

ningar 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 karusellbedrägeri anses dessutom vara en del i finansiering av organiserad brottslighet och terrorism. Det allmännas behov av att kunna fatta beslut om 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. 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. Det föreslagna kravet för att visa ett registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltigt i VIES är relativt högt ställt. 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. Förslaget som innebär att Skatteverket får fatta beslut om att visa ett registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltigt i VIES omfattas också av den proportionalitetsavvägning som ska göras vid varje beslut enligt 2 kap. 5 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

6.3 Överväganden och förslag

6.3.1 Det finns behov av att visa registreringsnummer som ogiltigt i VIES i större utsträckning

Enligt utredningens bedömning är dagens starkt begränsade möjligheter att visa ett registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltigt i VIES ett stort problem. Ett företag kan använda registreringsnumret för att genomföra bedrägerier genom att ange numret vid inköp från andra EU-länder. Även de begränsade möjligheterna till avregistrering från mervärdesskatt i samband med mervärdesskattebedrägerier är ett problem. För avregistrering i de fall mervärdesskatt inte redovisats eller betalats in av det företag som utnyttjat registreringsnumret för att genomföra mervärdesskattebedrägerier krävs i princip

att företaget påförs den skatt som undanhållits 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 framkommer av Skatteverkets uppgifter att det kan ta mycket lång tid från det att missbruket av registreringsnumret upptäcks till dess att ett konkursbeslut meddelas. Det företag som missbrukat registreringsnumret för inköp från andra EU-länder 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.

I de fall det är fråga om ett företag som agerar som en s.k. remote trader innebär det ofta ytterligare svårigheter att kunna visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES med dagens reglering. En remote trader är ett företag som är registrerat för mervärdesskatt här i landet och som anger sitt svenska registreringsnummer vid unionsintern handel medan varorna eller tjänsterna i själva verket går till en annan medlemsstat. I dessa fall finns inte någon skatt som Skatteverket kan besluta om att påföra, eftersom skatteundandragandet sker i ett annat land. Det gör att det är svårare att avregistrera företaget för mervärdesskatt då någon obetald skatt i Sverige inte finns. Om företaget dessutom har en annan verksamhet här i landet är det i princip omöjligt för Skatteverket att agera så att ett sådant registreringsnummer visas som ogiltigt i VIES på grund av att företaget avregistrerats från mervärdesskatt. Det beror på att ett företag som bedriver ekonomisk verksamhet och är betalningsskyldig för mervärdesskatt här i landet ska vara registrerat för mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § SFL. Ett företag kan i dag avregistreras endast om det inte bedriver ekonomisk verksamhet. En uttrycklig möjlighet att avregistrera ett företag på grund av att det är involverat i ett mervärdesskattebedrägeri saknas i dagens lagstiftning. För en remote trader som saknar verksamhet i landet kan det dessutom vara förenat med svårigheter för Skatteverket att bevisa att företaget är involverat i mervärdesskattebedrägerier.

MTIC-bedrägerier har bedömts vara samhällsfarliga och orsakar årligen stora förluster för samhället, både i form av förluster inom mervärdesskattesystemet och i form av illojal konkurrens. De förluster och den konkurrenssnedvridning som bedrägerierna ger upphov till drabbar inte bara Sverige utan hela EU:s gemensamma marknad. Be-

drägerikedjorna påverkar flera medlemsstater och deras skattebaser. Möjligheten att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES om ett företag är involverat i mervärdesskattebedrägerier kommer därför att vara ett verktyg för att förhindra bedrägerier och stoppa förluster även i andra EU-länder.

Sverige har en skyldighet enligt förordning nr 904/2010 att vidta åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier. En sådan skyldighet följer även av artikel 325 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt. Enligt fördraget ska unionen och medlemsstaterna bekämpa bedrägerier och all annan olaglig verksamhet som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen. Medlemsstaterna är skyldiga att vidta samma åtgärder för att bekämpa bedrägerier som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen, som de vidtar för att bekämpa bedrägerier som riktar sig mot deras egna ekonomiska intressen. En utökad möjlighet att visa registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltiga i VIES bedöms av utredningen vara en åtgärd som kan vara ett mycket effektivt verktyg för förebyggande av mervärdesskattebedrägerier och som samtidigt bidrar till stärkt konkurrens på lika villkor, i såväl Sverige som i EU som helhet. En sådan åtgärd får därför anses väl överensstämma med de skyldigheter som Sverige har enligt EU-fördraget om Europeiska unionens funktionssätt och förordning nr 904/2010. Det är enligt utredningens uppfattning väsentligt att en möjlighet att visa ett registreringsnummer som ogiltigt kan införas så snabbt som möjligt.

6.3.2 EU-rättsligt stöd för en ny reglering

Ett införande av en möjlighet att visa ett registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltigt i VIES på grund av mervärdesskattebedrägerier bedöms vara väl förenligt med förordning nr 904/2010. Artikel 23 i förordningen är en minimibestämmelse som reglerar de fall då det finns ett krav på att visa registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltigt i VIES. Möjlighet finns alltså att visa registreringsnummer som ogiltigt även i andra fall och det framgår av artikel 19 att medlemsstaterna har ett ansvar för att säkerställa att den information som de förfogar över i VIES är aktuell, komplett och korrekt.

Det finns även en generell skyldighet för medlemsstaterna enligt artikel 325 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt att be-

kämpa bedrägeri och all annan olaglig verksamhet som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen.

Det står även klart att kommissionen har bedömt att ett förfarande som innebär en möjlighet att visa ett registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltigt i VIES på grund av bedrägerier är exempel på god praxis och uppmanat medlemsstaterna att analysera och överväga ett införande av en sådan möjlighet.¹⁷ Detta förutsätter självklart att förfarandet utformas på ett sätt som i alla delar är förenligt med allmänna rättsgrundsatser i övrigt.

Mervärdesskattedirektivet bedöms inte heller utgöra något hinder för införande av en möjlighet att visa ett registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltigt i VIES på grund av mervärdesskattebedrägerier. Det har bedömts tillåtet för en medlemsstat att helt neka en beskattningsbar person ett individuellt registreringsnummer då det finns berättigade skäl.¹⁸

Möjligheten att handla på EU:s gemensamma marknad utan att behöva betala säljarlandets mervärdesskatt kan ses som en förmån eller en rättighet. Denna förmån eller rättighet är knuten till köparens status som registrerad för mervärdesskatt och med ett giltigt registreringsnummer i VIES. Det finns därför argument som talar för att EU-domstolens praxis avseende missbruksprincipen och principen om förbud mot bedrägerier kan vara tillämplig. Även om de mål EU-domstolen prövat har gällt rätt till avdrag respektive rätt till undantag från skatteplikt har domstolen dock uttalat att principen gäller alla rättigheter.¹⁹ Även om det saknas uttryckligt stöd i svensk rätt för att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES i det fall ett företag ska vara registrerat för mervärdesskatt så talar enligt utredningens bedömning mycket för att en sådan möjlighet redan finns med stöd av EU-domstolens praxis och missbruksprincipen. Även om det kan vara möjligt att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES, eller att helt avregistrera en beskattningsbar person från mervärdesskatt, med stöd av EU-domstolens praxis och EU-rättsliga principer så är lagstiftning dock att föredra ur ett rättssäkerhetsperspektiv.

¹⁷ Europeiska kommissionen (2019) – Survey on VAT administration, collection and control.

¹⁸ Se *Alessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, punkt 22 och 23.

¹⁹ Se t.ex. *Litdana*, C-624/15, EU:C:2017:389, p. 32.

6.3.3 Visning av registreringsnummer som ogiltigt i VIES vid mervärdesskattebedrägerier

Förslag: Skatteverket får besluta att ett registreringsnummer för mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES om det finns en påtaglig risk för att den som är registrerad kommer att använda registreringsnumret för undandragande av mervärdesskatt.

Skälen för förslaget

Förutsättningar för att ett registreringsnummer för mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES

Ett beslut att visa ett företags registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltigt i VIES innebär att företagets möjlighet att köpa varor och tjänster från andra EU-länder utan att behöva betala mervärdesskatt till säljaren i princip stoppas. Ett sådant beslut hindrar ett företag från att utnyttja mervärdesskattedirektivets bestämmelser om att köparen själv redovisar mervärdesskatten på sitt inköp såsom ett unionsinternt förvärv (varor) eller genom omvänd betalningsskyldighet (tjänster). Det är därmed en åtgärd som kan vara mycket ingripande för företaget och den verksamhet som företaget bedriver. Beslut om en sådan åtgärd måste därmed utformas med utgångspunkt i högt ställda krav avseende de omständigheter som ligger till grund för beslutet.

Syftet med att införa en möjlighet att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES är att förhindra att företag som är involverade i mervärdesskattebedrägerier kan utnyttja möjligheten att vid gränsöverskridande handel göra förvärv av varor och tjänster utan att behöva betala mervärdesskatt till säljaren. Åtgärden tar alltså sikte på de företag som medvetet ingår i det gränsöverskridande bedrägeriet och som genom sitt agerande kan anses genomföra bedrägeriet. Dessa företag använder sitt registreringsnummer för att genomföra bedrägerier genom att angesitt registreringsnummer vid inköp från andra EU-länder. Det är alltså registreringsnumret som sådant som används för att genomföra bedrägeriet och därmed ger möjlighet till de förvärv utan att behöva betala mervärdesskatt till säljaren som är den mekanism vid EU-handel som gör karusell- och förvärvsbedrägerier så verkningsfulla.

De omständigheter som kan leda till att ett registreringsnummer visas som ogiltigt bör mot bakgrund av det ovan angiva tydligt kopplas

till omständigheter som är typiska för ett företag som använder eller kan komma att använda sitt registreringsnummer som ett led i mervärdesskattebedrägerier genom att åberopa detta registreringsnummer vid inköp från andra EU-länder. Vid en helhetsbedömning av sådana karakteristiska omständigheter är det utredningens bedömning att det är högst osannolikt att ett företag som inte är medvetet involverat i bedrägerier felaktigt får sitt registreringsnummer visat som ogiltigt i VIES.

Åtgärden avser inte att träffa eventuella godtroende företag senare i bedrägerikedjan. Om ett felaktigt beslut trots det fattas bör Skatteverket genom snabb rättelse kunna minimera skadan för företaget. Det kan även bli aktuellt med skadeståndsansvar för Skatteverket om skada hunnit uppkomma för företaget under tid innan rättelse sker. Ersättning för eventuell skada som uppkommer i samband med ett beslut om att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES får tillgodoses inom ramen för skadeståndslagens (1972:207) allmänna bestämmelser om fel eller försummelse vid myndighetsutövning.

Det finns inget krav vid nationell handel att företag ska kontrollera att leverantörer eller kunder har ett registreringsnummer som är giltigt i VIES. Det kravet på kontroll gäller den unionsinterna handeln och har som syfte att en säljare ska kunna fastställa köparens status för att därmed kunna sälja varor eller tjänster utan att debitera mervärdesskatt. Avsaknad av ett giltigt registreringsnummer i VIES kan dock vara en viktig signal för seriösa företag att vara vaksamma. Det är dock inte tillräckligt att en handelspartners registreringsnummer är ogiltigt i VIES för att ett företag ska anses känna till eller borde ha känt till involvering i ett eventuellt bedrägeri, dvs. vara i ond tro. Det måste även finnas ytterligare omständigheter som gör att företaget får en undersökningsskyldighet för att inte anses vara i ond tro. Den föreslagna regleringen inför därför inga nya skyldigheter för företag vad gäller kontroll av att ett registreringsnummer är giltigt i VIES. Den innebär inte heller att företag i större utsträckning än vad som redan gäller kan riskera att vara i ond tro om transaktioner som visar sig ingå i mervärdesskattebedrägerier.

Påtaglig risk för skatteundandragande

Fråga är hur en reglering bör utformas. En utgångspunkt för en reglering bör vara högt ställda krav avseende de omständigheter som ligger till grund för att besluta att ett registreringsnummer ska visas som ogiltigt i VIES. Åtgärden bör vidare vara framåtsyftande och ta sikte på att förhindra att ett registreringsnummer fortsatt kan användas för att genomföra bedrägerier. Syftet är alltså att effektivt stoppa fortsatta mervärdesskatteförluster, i Sverige eller i andra länder. Enligt utredningens mening talar detta för att en bedömning bör göras utifrån om det finns en risk för att registreringsnumret kommer att användas för bedrägerier. Det ska inte krävas att det har fastställts att ett mervärdesskattebedrägeri har genomförts. Det förhållandet att ett företag tidigare har genomfört bedrägerier är dock en viktig faktor att väga in i bedömningen av den framtida risken.

Åtgärden att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES är alltså en framåtsyftande åtgärd baserad på en framtida risk och med syfte att förhindra fortsatta bedrägerier. Åtgärden syftar inte till att fungera som ett straff för ett företags tidigare involvering i bedrägerier.

Det bör dock enligt utredningens mening inte räcka med att det bara föreligger en risk utan det bör vara en mer allvarlig risk. Inom skatteförfarandet används begreppet påtaglig risk för beslut om tvångsåtgärderna bevissäkring och betalningssäkring. Det ska för beslut om sådana tvångsåtgärder finnas en påtaglig risk för sabotage (45 kap. 3, 6, 14 och 16 §§ SFL) respektive en påtaglig risk för att den som är betalningsskyldig drar sig undan skyldigheten (46 kap. 6 § SFL). I förarbetena rörande bevissäkring (se prop. 1993/94:151, s. 102) framhålls att begreppet påtaglig risk innebär att det ska finnas en risk i det enskilda fallet, dvs. en individualiserad risk och inte enbart en allmän risk. Det krävs däremot inte att det är fråga om en mer överhängande risk. Som exempel på omständigheter som kan tyda på en påtaglig risk vid bevissäkring har i förarbeten angetts att det finns tecken på att den reviderade eller dennes företrädare försöker undandra sig sina skyldigheter, att det finns omfattande transaktioner med oseriösa företagare, oklara eller konstruerade ägarförhållanden och tecken på omfattande eller avancerade skatteundandraganden (prop. 1993/94:151, s. 154–155).

En åtgärd som innebär att ett registreringsnummer för mervärdesskatt visas som ogiltigt i VIES är visserligen inte en tvångsåtgärd

i den bemärkelse som avses med regleringen om bevis- och betalnings-säkring. Mot bakgrund av syftet med en reglering, dvs. att effektivt stoppa fortsatta mervärdesskatteförluster, i Sverige eller i andra länder, gör utredningen dock bedömningen att rekvisitet påtaglig risk som förutsättning för att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES är väl avvägt för att uppnå de krav som kan ställas för att åtgärden ska vara rättssäker och proportionerlig. Rekvisitet i sig medför att det ställs höga krav på att det ska finnas en konkret och påtaglig risk i det enskilda fallet och att risken ska bedömas utifrån samtliga relevanta objektiva omständigheter. Enligt utredningens uppfattning överensstämmer rekvisitet även väl med EU-domstolens uttalande i *Ablessio* (C-527/11, EU:C:2013:168, p. 34) som gällde möjligheten för skattemyndigheten att besluta att inte tilldela en beskattningsbar person ett individuellt registreringsnummer för mervärdesskatt. Ett sådant beslut anser EU-domstolen är proportionerligt i relation till syftet att förebygga skattebedrägeri om beslutet grundar sig på allvarliga indikationer som ger objektivet stöd för bedömningen att registreringsnumret för mervärdesskatt sannolikt kommer att användas för skattebedrägeri. En jämförelse kan även göras med den reglering som finns i Tyskland för att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES. Även i den tyska lagen används uttrycket ”om det finns allvarliga indikationer”.

Vid bedömning av rekvisitet påtaglig risk bör ledning kunna hämtas från hur rekvisitet tillämpas vid bevis- och betalningssäkring enligt 45 och 46 kap. SFL. En riskbedömning ska göras efter en helhetsbedömning av samtliga omständigheter som kan ha betydelse för frågan. Det ska finnas konkreta och objektiva omständigheter i det enskilda fallet som talar för att det finns en risk för att registreringsnumret används för mervärdesskattebedrägeri. Det hindrar dock inte att även omständigheter av mer allmän karaktär kan vägas in i bedömningen.

Det är inte möjligt att ange varje situation då det kan finnas skäl att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES. Det är ofta fråga om komplexa förfaranden och förfarandet kan snabbt förändras för att på olika sätt försöka försvåra möjligheterna att upptäcka bedrägerier. Skatteverket har i hemställan (se avsnitt 6.2.1) som exempel på konkreta omständigheter bl.a. angett att den registrerade enligt uppgifter som rapporterats från andra medlemsstater genom VIES gör omfattande unionsinterna förvärv men inte lämnar några skattedeclarationer eller lämnar s.k. noll-deklarationer. Det kan också vara att den

registrerade i andra sammanhang inte har svarat på förfrågningar eller förelägganden från Skatteverket eller att företrädaren för den beskattningsbara personen tidigare har varit involverad i mervärdesskattebedrägerier.

Som andra exempel på konkreta omständigheter som brottsutredande myndigheter lyft fram till utredningen och som kan ha betydelse för bedömningen är att den beskattningsbara personen redovisar mervärdesskatt men inte betalar den eller har ingen eller mycket låg debiterad preliminär skatt. Även avsaknaden av plus- eller bankgiro, att personen har en postboxadress och saknar verksamhetsadress och saknar anställda kan vara omständigheter som tyder på att det är ett skenföretag. En annan omständighet som kan ha stor betydelse är att den beskattningsbara personen har en företrädare som är skuldsatt och har varit företrädare för flera bolag som är försatta i konkurs (målvakter). Det är också vanligt att det görs unionsinterna förvärv från företag som är kända för delaktighet i mervärdesskattebedrägerier (genomströmningsföretag).

Ovan angivna omständigheter kan enligt utredningen tjäna som exempel på vad som bör vara av betydelse för prövningen. Det bör dock framhållas att dessa omständigheter inte är uttömmande utan det får avgöras från fall till fall om förutsättningar för att visa ett registreringsnummer som ogiltigt är för handen. För att visa att det finns en påtaglig risk att registreringsnumret för mervärdesskatt kommer att användas för mervärdesskattebedrägeri ska en helhetsbedömning göras utifrån samtliga omständigheter i det enskilda fallet.

Det är Skatteverket som har bevisbördan för att förutsättningarna för att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES är uppfyllda. Skatteverket ska därmed visa att den som är registrerad kommer att använda registreringsnumret som ett led i undandragande av mervärdesskatt. Skatteverket har även bevisbördan för att det föreligger en påtaglig risk att registreringsnumret kommer att användas på det sättet.

Undandragande av mervärdesskatt

Någon definition av begreppet mervärdesskattebedrägeri finns inte i annan lagstiftning. Utredningen anser att det är lämpligare att i en reglering använda begreppet undandragande av mervärdesskatt. Begreppen mervärdesskattebedrägeri och skatteundandragande synes i EU-dom-

stolens praxis användas synonymt för att beskriva de uppsåtliga handlingar som leder till att mervärdesskatt inte betalas eller felaktigt återbetalas. Även Högsta förvaltningsdomstolen har använt uttrycket mervärdesskattebedrägeri såväl som skatteundandragande.²⁰ Enligt utredningens mening är det därför ett bättre alternativ även i detta sammanhang att använda uttrycket undandragande av mervärdesskatt. Med undandragande av mervärdesskatt avses att en aktör genom ett bedrägligt förfarande inte har betalat skatt eller har tillskapat en rätt till återbetalning av skatt med för högt belopp.

6.3.4 Interimistiska beslut

Förslag: Skatteverket får besluta interimistiskt om att ett registreringsnummer för mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES för tid till dess att den som beslutet gäller har fått tillfälle att yttra sig över de omständigheter som ligger till grund för beslutet.

Skälen för förslaget

Möjlighet att besluta interimistiskt utan föregående kommunikation

Skatteverket har föreslagit att beslut om att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES ska få fattas utan föregående kommunikation med den som beslutet gäller. Anledningen till förslaget är det snabba förlopp som kännetecknar förvärvs- och karusellbedrägerier och att den vinst som görs på mervärdesskattebedrägeriet snabbt görs oåtkomlig för myndigheterna. Så länge som registreringsnumret för mervärdesskatt visas som giltigt i VIES kan ett företag fortsätta bedrägerierna. Det finns även risk att bedrägerierna intensifieras och utökas när företaget får vetskap om att dess verksamhet är under utredning av Skatteverket. Avsikten är då att utnyttja skenföretaget för bedrägerier i så stor utsträckning som möjligt innan ett beslut om att avregistrera för mervärdesskatt eller att visa registreringsnumret som ogiltigt kan verkställas.

²⁰ Se NJA 2018 s. 704, HFD 2013 ref. 12 och HFD 2021 ref. 18.

Skatteverkets kommunikationsskyldighet

För beslut som fattas med stöd av skatteförfarandelagen finns bestämmelser om kommunikationsskyldighet i 40 kap. 2 och 3 §§ SFL. Av 40 kap. 2 § SFL framgår att ett ärende inte får avgöras till nackdel för den som ärendet gäller utan att denne har fått tillfälle att yttra sig i ärendet. Det gäller dock inte om ett yttrande är uppenbart obehövligt. Den som ärendet gäller ska även ges möjlighet att yttra sig över uppgifter som tillförts ärendet av någon annan, vilket följer av 40 kap. 3 § SFL. För att Skatteverket ska anses ha fullgjort sin kommunikationsskyldighet ska verket alltså förutom att informera parten om det material som är av betydelse för beslutet även ge parten tillfälle att lämna synpunkter på innehållet i materialet. Det är alltså inte tillräckligt att endast underrätta parten om materialet.

Bestämmelserna i skatteförfarandelagen innebär en långtgående rätt för den som ärendet gäller att yttra sig i ärendet som sådant och bemöta de skäl som Skatteverket avser att lägga till grund för beslutet. Kommunikationsskyldigheten enligt skatteförfarandelagen avser beslut som är till nackdel för den som beslutet gäller. Bestämmelserna i skatteförfarandelagen är även begränsade till att endast gälla slutliga beslut och kan, till skillnad mot vad som gäller enligt förvaltningslagen, inte tillämpas på beslut under handläggning av ärendet, så kallade beredningsbeslut.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål om Skatteverkets kommunikationsskyldighet uttalat att det är en för alla ärendeslag allmän förvaltningsrättslig princip att ett ärende som utgångspunkt inte får avgöras innan den som är part har informerats om allt material av betydelse för beslutet och fått tillfälle att yttra sig över materialet. Av rättspraxis följer att denna kommunikationsskyldighet i regel ska iakttas även inför ett delbeslut eller annat beslut under handläggningen som har stor praktisk eller ekonomisk betydelse för den enskilde och att denna princip kommit till uttryck i 25 § FL (se HFD 2019 ref. 51, p 16).

Enligt 25 § FL ska en myndighet innan den fattar ett beslut i ett ärende underrätta den som är part om allt material av betydelse för beslutet och ge parten tillfälle att yttra sig över materialet. Kommunikation behöver dock inte ske om det är uppenbart obehövligt. Myndigheten får även avstå från kommunikation i vissa andra fall, bland annat om det kan befaras att det annars skulle bli avsevärt svårare att

genomföra beslutet eller att ett väsentligt allmänt eller enskilt intresse kräver att beslutet meddelas omedelbart. Som huvudregel gäller skyldigheten att kommunicera för alla beslut under ett ärendes handläggning. Skyldigheten enligt förvaltningslagen är alltså inte begränsad till att endast avse slutliga beslut. Även beslut under beredningen av ärendet omfattas om inte sådan kommunikation är uppenbart obehövlig (se prop. 2016/17:180, s. 156–158).

Det är Skatteverket som avgör hur kommunikation ska ske (25 § andra stycket FL). Enligt 9 § FL ska ett ärende handläggas så enkelt, snabbt och kostnadseffektivt som möjligt utan att rättssäkerheten eftersätts. Den underrättelseform ska därför väljas som i det enskilda fallet är enklast och ger snabbast resultat med hänsyn tagen även till partens intressen. Även behovet för Skatteverket att i det enskilda fallet få bekräftelse av att underrättelsen har nått mottagaren kan styra valet av underrättelseform. Underrättelse kan t.ex. ske muntligt, genom brevförändelse alternativt digital brevlåda eller genom delgivning.

Delgivning kan t.ex. ske genom att handlingen skickas till mottagarens adress tillsammans med ett mottagningsbevis eller delgivningskvitto som mottagaren undertecknar och skickar tillbaka till myndigheten (vanlig delgivning, se 16–18 §§ delgivningslagen [2010:1932]).

Delgivning av fysiska personer kan även ske genom förenklad delgivning. I sådant fall sker delgivningen genom att den handling som ska delges skickas till mottagarens senast kända adress och att ett kontrollmeddelande därefter skickas till samma adress med information om att handlingen har skickats. Förenklad delgivning får endast användas om mottagaren fått information om att sådan delgivning kan komma att användas i ärendet. Informationen om att förenklad delgivning kan komma att användas ska i sin tur delges parten. Förenklad delgivning har skett när två veckor har förflutit från det att handlingen skickades och det inte med hänsyn till omständigheterna framstår som osannolikt att handlingen kommit fram inom denna tid (22–26 §§ delgivningslagen). En handling som kommer i retur med uppgift från postbefordringsföretaget att adressaten är okänd på angiven adress eller att avflyttning skett utan eftersändning innebär normalt att delgivning inte kan anses ha skett.

En delgivningsform som liknar förenklad delgivning är särskild delgivning med juridisk person. Även denna delgivningsform innebär att den handling som ska delges skickas till den juridiska personen på den adress som är registrerad hos registreringsmyndigheten, följt

av ett kontrollmeddelande till samma adress. För aktiebolag är det alltså den adress som är registrerad i aktiebolagsregistret. En utgångspunkt för delgivningsformen är att de flesta juridiska personer måste vara korrekt registrerade med korrekt postadress anmäld hos registreringsmyndigheten. Som regel krävs att vanlig delgivning eller förklarad delgivning har misslyckats, eller bedömts som utsiktslös, för att särskild delgivning med juridisk person ska få användas. Delgivning har även för denna delgivningsform skett när två veckor har förflutit från det att handlingen skickades. Om handlingen kommer i retur med en anteckning av postbefordringsföretaget om att adressaten är okänd eller avflyttning har skett utan eftersändning har delgivning inte ägt rum på ett korrekt sätt (27–30 §§ delgivningslagen).

Om en försändelse kommer i retur med uppgift om att adressaten är okänd eller att avflyttning har skett utan eftersändning behöver Skatteverket efterforska mottagarens adress, se Justitieombudsmannens beslut 2010-02-16, dnr 1470-2009. Om efterforskning av adressen inte leder till ett resultat återstår vanligtvis endast kungörelsedelgivning. Det innebär att myndigheten beslutar att den handling som ska delges hålls tillgänglig viss tid hos myndigheten eller på annan plats och att ett meddelande om detta och om handlingens huvudsakliga innehåll kungörs genom att införas i Post- och inrikes Tidningar och, i vissa fall, även i ortstidning. Delgivning har skett när två veckor har förflutit från beslutet om kungörelsedelgivning (47–51 §§ delgivningslagen).

Ytterligare delgivningsformer är stämmingsmannadelgivning (31–46 §§ delgivningslagen) och tillgänglighetsdelgivning (52–54 §§ delgivningslagen).

För att myndighetens kommunikationsskyldighet ska anses fullgjord ska den som har fått del av en handling även ha en skälig tid för att yttra sig. En normal svarsfrist vid skriftlig kommunikation är 14 dagar. Fristen kan dock i vissa fall kortas ner men bör uppgå till åtminstone 5 arbetsdagar exklusive tid för postgång (se t.ex. JO 2001/02 s. 167).

Det bör införas en möjlighet att besluta interimistiskt utan föregående kommunikation

Kommunikationsskyldigheten är ett uttryck för den grundläggande rättsprincipen att ingen får dömas ohörd. Ett beslut att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES är ett ingripande beslut genom

att det medför ett hinder för företag att göra inköp från andra EU-länder utan att betala mervärdesskatt till säljaren. Det är alltså ett beslut som kan ha såväl stor praktisk som ekonomisk betydelse för företaget. När det gäller möjligheten att fatta beslut utan kommunikation med den som beslutet gäller anser utredningen visserligen att det krävs mycket starka skäl för att helt frångå huvudregeln om att den som beslutet gäller ska få ta del av de omständigheter som ligger till grund för beslutet och få möjlighet att yttra sig över dessa innan ett beslut fattas. Detta gäller oavsett möjligheten för den registrerade att överklaga beslutet och begära eventuell inhibition.

Det finns samtidigt ett starkt intresse från det allmännas sida av att kunna fatta beslut snabbt och förhindra att ytterligare utbetalningar eller transaktioner genomförs eller att beslut i ärendet fördröjs. Under den tid som ett registreringsnummer är giltigt i VIES kan bedrägerierna fortsätta oförminskat, eller till och med utökas, vilket resulterar i ytterligare förluster för staten, i Sverige eller i en annan medlemsstat. Förlusterna kan uppgå till betydande belopp. De möjligheter som finns för delgivning är enligt utredningens bedömning otillräckliga för att tillräckligt snabbt kunna stoppa pågående bedrägerier genom skenföretag. Dessa företag har ett stort intresse av att göra sig oanträffbara och därmed försvåra delgivningsförsök. Skatteverkets kommunikationsskyldighet innebär även att företaget ska få tillräcklig svarstid och att de synpunkter företaget lämnar beaktas innan beslut fattas. Kommunikationskyldigheten innebär därmed alltid en tidsmässig fördröjning, även om den i vissa fall kan synas begränsad, av ett beslut som kan få stora konsekvenser för möjligheten att stoppa bedrägerier och skydda staten mot fortsatta förluster.

Utredningen föreslår därför att det införs en möjlighet för Skatteverket att fatta ett interimistiskt beslut utan föregående kommunikation med den registrerade. Ett sådant beslut gäller omedelbart och kan verkställas. Verkställighet sker genom att åtgärden registreras hos Skatteverket så att uppgiften om ett företags registrering för mervärdesskatt inte görs tillgänglig i VIES. Därefter ska den registrerade ges tillfälle att yttra sig innan slutligt beslut fattas. Eftersom Skatteverkets kommunikationsskyldighet även gäller beslut under handläggningen, däribland interimistiska beslut, behöver det uttryckligen framgå av lagtexten att kommunikation inte behöver ske.

6.3.5 Regleringens placering

Förslag: En bestämmelse om att Skatteverket får besluta att visa ett registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltigt i VIES ska tas in i skatteförfarandelagen.

Skälen för förslaget

En bestämmelse om att Skatteverket får besluta att visa ett registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltigt i VIES bör placeras i skatteförfarandelagen. Det innebär även att de förfaranderegler som omfattar beslut enligt skatteförfarandelagen kommer att vara tillämpliga på ett sådant beslut. Likaså kommer den proportionalitetsavvägning som ska göras vid varje beslut enligt 2 kap. 5 § SFL vara tillämplig. 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 skatteförfarandelagen gäller omedelbart. Det innebär att ett beslut om att visa ett registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltigt i VIES ska verkställas omedelbart. Det betyder även att den som beslutet gäller kan begära inhibition av beslutet enligt vanliga förvaltningsrättsliga regler och principer (jfr RÅ 1988 ref. 143). Utredningen föreslår därför att den nya regleringen om att visa ett registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltigt i VIES om det finns en påtaglig risk att registreringsnumret kommer att användas som för undandragande av mervärdesskatt, samt möjligheten att fatta ett interimistiskt beslut, tas in i en ny paragraf i 7 kap. SFL.

7 Åtgärder för stärkt kontroll

7.1 Inledning

Bedrägerier med mervärdesskatt vid internationell handel är ett stort problem i Sverige och inom EU. I utredningens uppdrag ingår att föreslå åtgärder som förhindrar eller minskar omfattningen av bedrägerier mot mervärdesskattesystemet. Utredningen har erfårit att en av de mest effektiva typerna av åtgärder mot bedrägerier är att i ett mycket tidigt skede vidta åtgärder som på olika vis hindrar att personer med avsikt att utföra bedrägerier får tillgång till mervärdesskattesystemet. Utredningen grundar detta på de uppgifter som utredningen tagit del av från utredande myndigheter samt erfarenheter från andra länder. Kontrollen vid registreringen för mervärdesskatt är därför av central betydelse. I detta avsnitt behandlas överväganden och förslag till åtgärder för att förbättra kontrollen samt möjligheterna att redan vid registrering förhindra att personer som vill utnyttja mervärdesskattesystemet för bedrägerier får tillgång till det.

7.2 Fler kontroller behövs

Bedömning: Skatteverket behöver utöka antalet kontroller.
--

Skälen för bedömningen

Mervärdesskattebedrägerier orsakar stora kostnader både nationellt och internationellt. I kampen mot mervärdesskattebedrägerier och annan organiserad brottslighet är det väsentligt att det finns effektiva åtgärder för att kontrollera och förhindra fortsatt brottslighet.

Att det finns effektiva åtgärder för att bekämpa skatteundandraganden genom mervärdesskattebedrägerier har stor betydelse för förtroendet för skattesystemet. Ett högt förtroende är nödvändigt för att skatterna långsiktigt ska kunna finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. Oseriösa personer kan genom skattefusk och annan illojal konkurrens medverka till att företag som följer regelverken slås ut, då de inte konkurrerar på lika villkor. Utöver att detta direkt leder till minskade skatteintäkter kan det också upplevas som stötande och orättvist. Detta kan i sin tur leda till minskad tillit till skattesystemet och därmed minskad vilja att medverka till den gemensamma välfärden vilket påverkar skatteintäkterna på längre sikt. För att bekämpa såväl mer systematisk och organiserad ekonomisk brottslighet som annat skatteundandragande krävs att det finns förutsättningar att genomföra effektiva kontroller.

Skatteverkets arbete med kontroller baseras på utvecklade riskmodeller som används för urval till kontroll sedan många år tillbaka. Det finns effektiva tekniska system för olika typer av urval. Med stöd av artificiell intelligens, AI, har riskmodellerna och kontrollen kunnat utvecklas och effektiviseras, bl.a. inom mervärdesskatteområdet. Kontrollerna prioriteras huvudsakligen till områden där risken för fel är störst och ett sådant område är gränsöverskridande mervärdesskattebedrägerier.

Av de uppgifter som utredningen fått tillgång till framgår emellertid att kontrollerna under senare år minskat i omfattning. Exempelvis har antalet utbetalningskontroller minskat betydligt de senaste åren, liksom efterföljande kontrollresultat. Statistik som utredningen tagit del av från Skatteverket visar att kontrollerna ligger på de lägsta nivåerna sedan år 2013. Detta samtidigt som bedrägerierna uppgår till betydande belopp. Statistik över antalet utredningar finns i avsnitt 3.5. Enligt Skatteverkets egen beskrivning i budgetunderlaget för åren 2024–2026¹ har kontrollnivåerna minskat på grund av att myndigheten har behövt prioritera andra arbetsuppgifter. Skatteverket uttrycker i underlaget vidare att man närmar sig ”kontrollnivåer som inte är rimliga för att kunna bibehålla förtroendet och minska skattefelet”. Av Skatteverkets årsredovisning för år 2023 framgår också att all planerad kontroll under år 2023 inte har kunnat genomföras på grund av resursbrist, andra arbetsuppgifter och bristande systemutveckling.

¹ Skatteverkets budgetunderlag för 2024–2026, s. 6.

Det redovisas en viss ökning av kontroll- och omprövningsbeslut i förhållande till år 2022. Störst är ökning inom områdena mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter.² Åtgärder kopplade till mervärdesskattebedrägerier och annan brottslighet har dock fortsatt prioriterats.

Utredningens uppfattning är att det finns ett klart behov av fler kontroller i strävan att identifiera och förhindra en högre andel av bedrägerierna. Det är väsentligt att Skatteverket har möjlighet till en ständigt pågående utveckling av riskhanteringen för att identifiera missbruk och bedrägerier inom mervärdesskattesystemet samt nya fenomen och tillvägagångssätt. En effektiv och ökad kontroll kan innebära en ökad möjlighet att identifiera och kartlägga nya riskområden. Skatteverket har i dag bra möjligheter att hitta de företag som behöver kontrolleras och att utreda om det föreligger ett mervärdesskattebedrägeri. Det behövs dock mer resurser för att fullt ut kunna använda de verktyg och möjligheter som finns tillgängliga för att förhindra mervärdesskattebedrägerier.

Enligt utredningens bedömning behöver de resurser som läggs på kontroller utökas. Det gäller särskilt utbetalningskontroller där den statistik som utredningen tagit del av pekar på att dessa kontroller minskat kraftigt. Förutom de direkta effekter som detta ger på de offentliga finanserna, genom att felaktiga utbetalningar stoppas, medför en ökad kontrollverksamhet även preventiva effekter. En allmän vetskap att det finns en inte obetydlig sannolikhet att felaktiga mervärdesskattedeclarationer kontrolleras och att det medför konsekvenser i form av skattetillägg, har en avhållande effekt.

Enligt utredningens mening kan det även finnas skäl för Skatteverket att se över möjligheten att utveckla riskanalyserna och it-systemen ytterligare för att förbättra möjligheterna att hitta de företag som det finns skäl att utreda närmare. Nya risker kan identifieras via omvärldsbevakning och övergripande analys. Det internationella samarbete för att identifiera bedrägerier och förutse nya metoder som Skatteverket aktivt deltar i är av stor betydelse.

² Skatteverkets årsredovisning 2023, s. 19 och s. 60.

Särskilt om kontrollen vid registrering

För att förhindra att oseriösa aktörer får tillgång till mervärdesskattesystemet är kontrollen vid registreringen av stor betydelse. En svårighet är det stora antalet registreringsärenden som kommer in varje år. Antalet ärenden som rör registrering av företag omfattar förutom mervärdesskatt även framför allt godkännande för F-skatt och registrering för arbetsgivaravgifter. År 2022 inkom totalt cirka 304 000 ärenden, varav cirka 120 000 var nyanmälningar och 184 000 ändringsanmälningar. En sådan ärendemängd ställer krav på en effektiv och rationell hantering.

Med tanke på det stora antalet registreringsärenden är det inte möjligt kontrollera alla. Det är därvid väsentligt att metoderna för att hitta rätt företag att granska är effektiva. Skatteverket använder i dag AI för att fånga upp generella risker och orimligheter inom registreringen. De modeller för urval som utvecklats syftar också till att kontrollen ska riktas mot vissa typer av företag som bedömts som kontrollvärda.

För kontrollen är arbetet vid registreringsfunktionen vid Skatteverket en viktig del för att förhindra att oseriösa företag registreras för mervärdesskatt. Det är många gånger svåra rättsliga bedömningar som ska göras i samband med mervärdesskattregistrering. Hanteringen vid registreringen ska visserligen rent allmänt ske skyndsamt men arbetet med kontroller måste tillåtas ta viss tid och resurser i anspråk. Även om en snabb hantering många gånger har ett värde i sig, kan det också antas att skötsamma företagare uppskattar att det sker kontroller för att motverka att oseriösa personer utnyttjar systemet för brottsliga syften. Det är således även ur företagets perspektiv av vikt att en så korrekt bedömning som möjligt görs redan vid registreringen. För flertalet ansökningar, som inte innehåller några riskfaktorer eller avvikelser, kan det inte heller förväntas att mer systematiska kontroller kommer att leda till fördröjningar. En avvägning måste dock göras mellan de krav och förväntningar som finns när det gäller handläggningstider och riskerna för att mervärdesskattregistreringen utnyttjas för ekonomisk brottslighet.

I Danmark har man under ett flertal år gjort en särskild satsning på kontrollen vid registreringen. Sedan år 2018 har projektet haft en särskild finansiering. Med hjälp av AI har det t.ex. utvecklats ett system för att hitta de företag som det finns skäl att utreda närmare. Det har

även inneburit en satsning på mer resurser för fördjupad kontroll. En möjlighet till personlig inställelse för kontroll av den som anmält registrering till mervärdesskatt har införts. Satsningen på ökad kontroll vid registrering och utvecklingen av it-systemen har haft mycket positiva effekter och visat sig också ha en avhållande effekt när det gäller nyanmälningar där företagen kan komma att användas för bl.a. mervärdesskattebedrägerier.

Enligt utredningens mening är det väsentligt att Skatteverket fortsätter arbetet med att utveckla och förstärka kontrollen vid registreringen.

7.3 Åtgärder för ökad kontroll gällande registreringen

7.3.1 Behovet av åtgärder

För att kunna genomföra mervärdesskattebedrägerier är det en nödvändig förutsättning att de aktörer som ingår i bedrägerierna har tillträde till mervärdesskattesystemet, dvs. är registrerade för mervärdesskatt. Nya företag som är avsedda att användas för bedrägerier måste anmäla sig till Skatteverket för registrering. Det är dock ett förfarande som i Sverige går förhållandevis lätt. Det är även vanligt förekommande att befintliga, redan registrerade företag, används. Sådana företag köps via oseriösa bolagsförmedlare och har en historik som indikerar en skötsam skattebetalare med en verksamhet som saknar koppling till områden där det förekommer bedrägerier. Genom att använda ett sådant befintligt företag, s.k. historikbolag, snabbas processen att få tillgång till mervärdesskattesystemet upp ytterligare. Möjligheten att vidta åtgärder redan vid nyregistreringen eller registrering av ändrade förhållanden har således stor betydelse för att förhindra att oseriösa aktörer får tillgång till systemet.

Av särskild vikt är enligt utredningen att det finns möjlighet att identifiera och kontrollera den eller de personer som direkt eller indirekt står bakom registreringen. Oseriösa aktörer kan genom att anmäla oriktiga eller missvisande uppgifter vid registreringen skapa förutsättningar för att använda företaget för mervärdesskattebedrägerier. Det handlar särskilt om att det i stor utsträckning anmäls målvakter som företrädare för framför allt aktiebolag. Med målvakt avses en person som anmäls som företrädare för ett företag i syfte att dölja för allmänhet och myndigheter vem som egentligen styr företaget. Ett annat problem som också uppmärksammas är användning

av falska eller på annat sätt oriktiga identiteter. Att använda falska identiteter kan för de som avser att begå brott ha den fördelen att det innebär mindre risker och lägre kostnader än att samarbeta med fysiska personer som målvakter. Syftet är att dölja de personer som i realiteten kontrollerar bolaget och som använder det för att begå brott. De faktiska företrädarna blir därigenom svårare att identifiera. Målvakter kan förekomma i såväl företag som nyregistreras som historikbolag. För historikbolagen anmäls ofta flera styrelseändringar efter varandra på kort tid, dvs. målvakterna avlöser varandra. Företaget kan sedan användas för t.ex. mervärdesskattebedrägerier eller annan brottslighet, och försätts därefter i konkurs.

Att det i dag finns registrerade företag som används vid mervärdesskattebedrägerier är ett stort problem. För att komma tillrätta med problemet behövs åtgärder för att i så stor utsträckning som möjligt förhindra att de personer som ägnar sig åt mervärdesskattebedrägerier får tillgång till mervärdesskattesystemet. Möjligheten till kontroll vid registreringen är därvid enligt utredningens bedömning av central betydelse. Det är därför väsentligt att Skatteverket får tillgång till verktyg som gör det möjligt att mer effektivt kontrollera och att vidta åtgärder i de fall ett företag kan komma att användas till mervärdesskattebedrägerier. Detta gäller särskilt i fråga om att förhindra att redan registrerade historikbolag används för bedrägerier.

Europeiska kommissionen (kommissionen) har också framhållit vikten av en väl fungerande registrerings- och avregistreringskontroll, så att endast den som faktiskt bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet är registrerad för mervärdesskatt. För att en medlemsstat ska kunna bekämpa bedrägeri via skenföretag³ är det viktigt att medlemsstaten mycket snabbt får de uppgifter som insamlats i andra medlemsstater om vissa bedrägliga transaktioner eller företag så att medlemsstaten kan använda dessa uppgifter i sitt eget riskhanteringssystem. För att kunna ge rimliga garantier till skatteförvaltningarna för kvaliteten och tillförlitligheten hos de uppgifter som finns tillgängliga i det elektroniska systemet VAT Information Exchange System (VIES), ska medlemsstaterna vidta nödvändiga åtgärder för att säkerställa att de uppgifter som lämnas av personer i syftet att bli registrerade för mervärdesskatt är fullständiga och tillförlitliga. Medlemsstaterna ska

³ Ett skenföretag 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 betalar inte in mervärdesskatten till skattemyndigheten.

genomföra förfaranden för kontroll av dessa uppgifter utifrån resultatet av riskbedömning (artikel 22 i rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri).

För att förhindra att skenföretag kommer in i mervärdesskatte-systemet är det enligt utredningens mening väsentligt att Skatteverket har möjlighet att på ett så effektivt sätt som möjligt hitta och vidta åtgärder mot de företag som kan komma att användas för mervärdesskattebedrägerier. Det har framkommit att åtgärder som förenklar och förbättrar möjligheterna till kontroll behövs såväl vid nyregistrering som ändring av registrerade uppgifter. Det behov som särskilt uppmärksammas är bristen på möjlighet att kontrollera uppgifter om företrädare och ägare till bolag.

7.3.2 Ökade möjligheter att förelägga och att vägra registrering eller avregistrera

Förslag: Skatteverket får förelägga den som en anmälan om registrering för mervärdesskatt avser eller den som är registrerad att lämna uppgift om företrädare och ägare.

Om den som förelagts inte följer ett föreläggande att lämna uppgifter får Skatteverket besluta att inte registrera den som anmälan avser eller att avregistrera den som är registrerad för mervärdesskatt.

Skälen för förslaget

Det föreligger en skyldighet för Skatteverket att registrera den som uppfyller villkoren för registrering i 7 kap. 1 § skatteförfarandelag (2011:1244), SFL. Vid registreringen görs därför i dag i princip endast en bedömning av om det företag som anmälts för registrering kommer att bedriva sådan mervärdesskattepliktig verksamhet som kan ligga till grund för registrering. Det innebär i första hand en bedömning av om det är en självständigt bedriven ekonomisk verksamhet som medför betalningsskyldighet för mervärdesskatt eller avdragsrätt.

Ett problem vid registreringen är att en anmälan ska göras redan innan verksamheten påbörjas eller övertas (7 kap. 2 § första stycket

SFL). En verksamhet anses i mervärdesskattehänseende påbörjad redan när det finns en avsikt att bedriva en ekonomisk verksamhet, dvs. redan i ett förberedande skede. Det kan dock krävas att den som vill bli registrerad styrker sin avsikt med objektiva omständigheter (se t.ex. Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74). Bedömningen av om förutsättningarna för registrering är uppfyllda görs normalt på de uppgifter om verksamheten som sökanden lämnat i ansökan. Det kan därvid vara tillräckligt för att registrering ska medges att det t.ex. lämnas uppgift om den verksamhet företaget avser att bedriva och att en sådan verksamhet normalt är en ekonomisk verksamhet som medför skatteplikt eller avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

För att kunna göra en bedömning av om den som ansöker om registrering är ett skenföretag eller om det av annan anledning finns risk för att företaget kan komma att användas som ett led i ett mervärdesskattebedrägeri behöver även uppgifter om företrädare och ägare kunna kontrolleras. Därigenom ökar möjligheterna att få in underlag för att identifiera personer som inte bör få tillgång till mervärdesskattesystemet. I dag finns inget uttryckligt lagstöd för en skyldighet att lämna dessa uppgifter och därigenom möjlighet att förelägga ett företag att lämna uppgifterna. Det gäller också i fråga om möjligheten för Skatteverket att begära in uppgifter vid ändrade förhållanden i de fall de inte lämnats.

Skatteverket får i och för sig in uppgifter om behörig företrädare från Bolagsverket. Uppgiften om företrädare registreras av Bolagsverket i aktiebolagsregistret. Aktiebolagsregistret är en offentlig förteckning över samtliga aktiebolag i Sverige. Ett aktiebolag får rättskapacitet först genom registreringen hos Bolagsverket, 2 kap. 25 § aktiebolagslagen (2005:551), ABL. I en anmälan om registrering hos Bolagsverket ska bl.a. anges vem som har utsetts till styrelseledamot, styrelsesuppleant och verkställande direktör. Dessutom ska det anges hur bolagets firma tecknas, dvs. vem eller vilka som har rätt att företräda bolaget och ingå rättshandlingar för dess räkning, 8 kap. 43 § ABL.

Ett annat register hos Bolagsverket är registret över verkliga huvudmän. Med verklig huvudman avses framför allt en fysisk person som – ensam eller tillsammans med någon annan – ytterst äger eller kontrollerar en juridisk person. Vad beträffar registret över verkliga huvudmän har Bolagsverket dock inte någon skyldighet att självant kontrollera att uppgifterna i registret är riktiga, utan utgångspunkten är att det är den berörda juridiska personen eller trustförvaltaren som

ska se till att så är fallet (se prop. 2016/17:173 s. 572 och prop. 2018/19:150 s. 83 f.). En utredning har tillsatts, 2022 års penningtvätsutredning (Fi 2022:13), som har i uppdrag att överväga hur uppgifterna i registret över verkliga huvudmän kan bli mer korrekta, adekvata och aktuella (dir. 2022:76 och 2023:49).

Bolagsverkets register är viktiga som informationskälla. Om uppgifterna i Bolagsverkets register inte speglar verkliga förhållanden, kan det dock leda till att efterföljande beslut blir felaktiga. Oseriösa aktörer kan genom att anmäla oriktiga eller missvisande uppgifter för registrering skapa förutsättningar för att använda företag för att på olika sätt begå ekonomisk brottslighet. Något annat som förekommer är att företrädare anmäls, men att anmälan inte leder till registrering. Det kan ske flera gånger i ett och samma företag. Att registrering inte sker kan t.ex. bero på att avgiften inte har betalats eller att ansökan är ofullständig i något hänseende. En anmälan av ändring i styrelsens sammansättning har emellertid verkan från det att anmälan kommer in till Bolagsverket. Verkan av den anmälda ändringen är alltså inte beroende av att ändringen registreras. Denna ordning kan enligt Bolagsverket skapa problem att bedöma vilka företrädarna är. Den har också ansetts försämra aktiebolagsregistrets kvalitet. (Se Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag SOU 2023:34, s. 249 f.)

Enligt 8 kap. 12 och 32 §§ aktiebolagslagen kan inte till styrelseledamot eller verkställande direktör utses någon som inte avser att ta del i det arbete som enligt lag ankommer på respektive funktionär. En målvakt är alltså i princip obehörig och Bolagsverket kan följaktligen neka registrering på den grunden. För att målvakter ska upptäckas krävs det att Bolagsverket uppmärksammar detta av någon särskild anledning. Det sker emellertid i praktiken inte någon systematisk eller regelmässig kontroll som är inriktad på att upptäcka brottsliga upplägg av det här slaget (se SOU 2023:34, s. 271). Det innebär att det kan förekomma att de uppgifter som Skatteverket får från Bolagsverket är oriktiga eller missvisande. Bolagsverket har dock fått i uppdrag av regeringen att arbeta med att förstärka bl.a. skyddet mot att oseriösa och kriminella aktörer verkar i välfärdsverksamhet samt att motverka bedrägerier och penningtvätt (se regleringsbrev för Bolagsverket år 2024). Uppdraget ska slutredovisas den 30 oktober 2024.

Vidare saknas i dagsläget ett aktieägarregister, vilket innebär att uppgifter om ägare till aktiebolag inte finns samlade. Behovet av ett

aktieägarregister är stort för att möjliggöra effektiva kontroller. Se närmare om behovet i avsnitt 5.6.1.

Ökade möjligheter förelägga om uppgifter om företrädare och ägare

Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas (7 kap. 2 § SFL). Enligt 2 kap. 1 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), SFF, ska en anmälan för registrering göras enligt ett fastställt formulär. I avsnitt 4.2.1 redogörs närmare för vilka uppgifter som ska lämnas. Skatteverket får enligt 7 kap. 5 § SFL förelägga den som inte fullgör skyldigheten att ge in en anmälan för registrering eller att anmäla ändrade uppgifter att fullgöra skyldigheten eller att lämna uppgifter som verket behöver för att kunna avgöra om någon sådan skyldighet finns. Ett föreläggande får förenas med vite (44 kap. 2 § SFL).

I dag kontrolleras endast om det företag som anmälts för registrering kommer att bedriva sådan mervärdesskattepliktig verksamhet som kan ligga till grund för registrering. Mot bakgrund av den stora betydelse en registrering för mervärdesskatt har är det enligt utredningen väsentligt att de uppgifter som ligger till grund för registreringen är korrekta och tillförlitliga och kan ligga till grund för en kontroll av att den som anmälan avser faktiskt ska bedriva verksamhet och att inte målvakter eller falska identiteter används. För att komma till rätta med problemet med att oseriösa företag kan bli registrerade för mervärdesskatt behöver det därför även finnas möjligheter till kontroll av uppgifter om företrädare och ägare till bolag. Genom en möjlighet till kontroll av att de personer som uppges vara företrädare för ett bolag också är de som styr verksamheten minskar möjligheterna att använda målvakter. Enligt uppgifter från Skatteverket förekommer vidare falska identiteter i cirka 25–30 procent av de brottsutredningar som hanteras av skattebrottsenheten på Skatteverket.

Enligt utredningens bedömning behöver det införas åtgärder både för att Skatteverket ska kunna göra en kontroll av att den verksamhet som ska bedrivas är sådan ekonomisk verksamhet som uppfyller förutsättningarna för registrering och för att bedöma om det är fråga om ett skenföretag. Exempelvis kan det vara fråga om att målvakter

eller falska identiteter har använts. I de fall missförhållanden upptäcks är det vidare väsentligt att det finns möjlighet vidta åtgärder för att förhindra att företagen kan användas för mervärdesskattebedrägerier.

En kontroll endast mot Bolagsverkets register kan inte anses tillräcklig då det i dag inte kan garanteras att dessa uppgifter är korrekta. Det kan i stället vara så att det är en målvakt eller en falsk identitet som registrerats. Det är vidare vanligt i de fall det är fråga om brottsliga förfaranden att uppgifter om identiteter säljs efter att registrering skett hos en myndighet. Därtill kommer att det saknas ett aktieägarregister. Det finns därför starka skäl som talar för att det ska bli tydligt att Skatteverket får hämta in uppgifter om företrädare och ägare från den som anmälan avser eller från ett företag som redan är registrerat.

Det finns som ovan nämnts inte ett uttryckligt lagstöd i fråga om vilka uppgifter som ska lämnas vilket gör att det råder osäkerhet om det med stöd av 7 kap. 5 § SFL är möjligt att förelägga ett företag att vid anmälan om registrering till mervärdesskatt inkomma med uppgift om företrädare och ägare. Vidare tillämpar Skatteverket bestämmelsen om skyldigheten att anmäla ändringar på så sätt att det endast är de uppgifter som direkt påverkar bedömningen av om företaget ska vara fortsatt registrerat som ska anmälas. Det innebär att uppgiftsskyldigheten för merparten av registrerade företag endast anses omfatta uppgifter som påverkar bedömningen av om företaget bedriver en ekonomisk verksamhet och om den verksamheten innebär betalningsskyldighet eller avdragsrätt för mervärdesskatt. Uppgift om t.ex. om ändrad företrädare och ägare för bolaget anses således inte omfattas av bestämmelsen. Enligt de uppgifter utredningen har fått är det ett stort problem att man inte kan förelägga den som redan är registrerad att komma in med dessa uppgifter när man misstänker att det kan vara fråga om ett historikbolag som används för mervärdesskattebedrägerier. Ett historikbolag används för att minska upptäcktsrisken och dra nytta av att bolaget inte är nystartat utan redan innehar befintlig registrering för mervärdesskatt med en legitim historik. För att ha möjlighet att kontrollera företaget har det således stor betydelse att kunna begära in ändrade uppgifter som t.ex. uppgift om ny företrädare eller ägare.

Det är mot bakgrund av vad som ovan angetts av stor betydelse att uppgifter om företrädare och ägare vid behov kan kontrolleras. Fråga är om alla företag ska lämna uppgifterna eller om det ska in-

föras en möjlighet att vid behov förelägga ett företag att inkomma med uppgifterna. En anmälan om registrering innehåller i många fall inte uppgifter om ägare och företrädare även om det ingår i de uppgifter som ska lämnas i det fastställda formuläret. Det är vidare vanligt att en anmälan vid ändrade förhållanden inte innehåller dessa uppgifter. Det är dock inte i alla ärenden som dessa uppgifter är nödvändiga för prövningen av förutsättningarna för registrering utan en bedömning får göras från fall till fall av om registrering kan ske av företaget utifrån de uppgifter som i övrigt lämnats. Det finns därför enligt utredningens mening inte skäl att uppställa ett krav på att alla företag ska vara skyldiga att lämna dessa uppgifter i en anmälan om registrering eller ändringsanmälan.

Behovet av att kunna hämta in uppgifterna finns framför allt när det framkommit omständigheter som bedöms utgöra riskfaktorer för oseriös verksamhet och som gör att uppgifter om företrädare och ägare kan behövas för att kontrollera om den som anmälan avser eller den registrerade är ett skenföretag och om målvakter eller falska identiteter har använts. Det får därför anses tillräckligt för att tillgodose det behov som finns att Skatteverket i ett enskilt fall får möjlighet att förelägga ett företag att komma in med uppgifter. Utredningen föreslår därför att Skatteverket får förelägga den som anmälan om registrering avser eller den registrerade att lämna uppgifter om företrädare och ägare.

Möjligheten att förelägga ett företag som redan är registrerat för mervärdesskatt att komma in med uppgifter om ändrade förhållanden kan t.ex. aktualiseras med anledning av att Skatteverket fått uppgift från Bolagsverket om ändrad registrering i aktiebolagsregistret av företrädare.

För att ett föreläggande ska utfärdas förutsätts att det framkommit riskfaktorer för oseriös verksamhet som gör att det bedöms finnas ett behov av kontroll för att identifiera en person som inte bör få tillgång till mervärdesskattesystemet. Endast i fall där det finns oklarheter om företagets företrädare eller ägare bör alltså möjligheten att förelägga ett företag att komma in med uppgifter om företrädare och ägare användas. En bedömning av om det finns skäl att förelägga ska göras i varje enskilt fall. Mot bakgrund av den proportionalitetsbedömning som enligt 2 kap. 5 § SFL måste göras innan en kontrollåtgärd genomförs, får det förutsättas att en intresseavvägning görs innan ett föreläggande utfärdas.

En bestämmelse om föreläggande föreslås tas in i en ny 7 kap. 6 § i skatteförfarandelagen. Utredningen återkommer i avsnitt 7.3.3 till en möjlighet att begära personlig inställelse och identitetskontroll.

Konsekvenser av att ett föreläggande inte följs

En annan fråga är vilka konsekvenser det ska få att ett företag inte följer ett föreläggande att lämna uppgifter. Det är väsentligt att de uppgifter som ligger till grund för registreringen är korrekta och tillförlitliga. Utredningen föreslår därför att det ska tydliggöras att Skatteverket får förelägga ett företag att komma in med uppgifter om företrädare och ägare. Dessa uppgifter behövs för att kunna kontrollera bl.a. om det är fråga om ett skenföretag där företrädaren ofta är en målvakt eller att en falsk identitet har använts för en företrädare eller ägare. För en korrekt och tillförlitlig registrering är det även av grundläggande betydelse att det finns tillräckliga uppgifter i övrigt som kan ligga till grund för en bedömning av att företaget faktiskt ska bedriva ekonomisk verksamhet.

Ett föreläggande om att lämna uppgift om verksamheten eller företrädare och ägare förutsätter att det framkommit skäl att ifrågasätta uppgifterna. Skälet till ett föreläggande kan t.ex. vara att det vid utredning framkommit uppgifter som gör att finns oklarheter om den verksamhet som ska bedrivas eller om företrädare eller ägare. Om ett företag i ett sådant fall över huvud taget inte följer ett föreläggande kan det enligt utredningens mening finnas starka skäl att ifrågasätta om någon registrering ska göras och om det inte kan finnas skäl att avregistrera ett redan registrerat företag. Att ett företag efter föreläggande lämnar de uppgifter som efterfrågas om verksamheten, företrädare och ägare är enligt utredningen ett rimligt krav för mervärdesskatteregistrering av en juridisk person. Det förefaller också osannolikt att ett seriöst företag inte skulle följa ett föreläggande att lämna uppgifter och därför komma att avregistreras på den grunden.

Enligt utredningens mening är det nödvändigt att vidta åtgärder för att förhindra att oseriösa företag kan använda mervärdesskattesystemet för att begå mervärdesskattebedrägerier. Att åtgärder vidtas för att förhindra att skenföretag över huvud taget kommer in i mervärdesskattesystemet är också något som framhålls av kommissionen. Kommissionen framhåller även vikten av att på ett så tidigt

stadium som möjligt spåra potentiella skenföretag bland de företag som redan är registrerade för mervärdesskatt.

Den möjlighet som finns att förena ett föreläggande med vite kan enligt utredningens mening inte anses som tillräcklig för att komma till rätta med problemet att företag som kan komma att användas vid mervärdesskattebedrägerier lämnar ofullständiga eller oriktiga uppgifter. Avsaknaden av annan påföljd än vite om ett föreläggande att lämna uppgifter inte följs kan utnyttjas av de som vill dölja uppgifter eller försvåra kontrollen av lämnade uppgifter. Det är framför allt ett problem om företaget redan är registrerat, t.ex. historikbolag. Av Skatteverkets ställningstagande den 4 juli 2012⁴, framgår bl.a. Skatteverket anser att även om ett företag har lämnat falska uppgifter för att bli registrerat för mervärdesskatt, så kan Skatteverket avregistrera företaget endast om förutsättningarna för registrering inte är uppfyllda.

Enligt utredningens mening bör det införas en möjlighet att neka registrering eller att avregistrera ett företag som trots föreläggande inte lämnar begärda uppgifter. Det kan som ovan nämnts vara fråga om omständigheter som bedöms utgöra riskfaktorer för oseriös verksamhet och som uppmärksammas vid kontroller under handläggningen av ärendet. En sådan reglering är enligt utredningens bedömning också förenlig med EU-rätten. Det framgår bl.a. av EU-domstolens avgörande i *Alessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, att registrering för mervärdesskatt inte är en absolut rättighet för ett företag. Även om ett företag är en beskattningsbar person som ska redovisa mervärdesskatt kan medlemsstaterna vidta åtgärder som gör det möjligt att neka registrering för att motverka att ett registreringsnummer missbrukas som ett led i bedrägerier. Utredningen återkommer i avsnitt 8.2 till frågan om redovisning av mervärdesskatt efter avregistrering eller nekad registrering.

Förslaget innebär att i de fall ett föreläggande att lämna uppgifter inte följs så får nyregistrering nekas eller ett företag avregistreras. En bestämmelse föreslås tas in i en ny paragraf, 7 kap. 10 § SFL. En annan fråga är om det finns behov av att införa en möjlighet att neka registrering vid misstanke om mervärdesskattebedrägeri. Utredningen återkommer i avsnitt 8 till frågan.

⁴ Skatteverkets ställningstagande den 4 juli 2012, *Avregistrering på Skatteverkets initiativ; mervärdesskatt*, dnr 131 403047-12/11.

7.3.3 Personlig inställelse

Förslag: Om det vid en anmälan om registrering framkommer att identiteten eller behörigheten att företräda företaget behöver kontrolleras får Skatteverket förelägga en företrädare eller den som anmälan avser att inställa sig personligen. Detsamma gäller den som är registrerad för mervärdesskatt om det behövs för att kontrollera om uppgifter om den registrerade har ändrats.

Vid personlig inställelse ska vid en kontroll av identiteten den som innehar ett pass, ett identitetskort eller annan motsvarande handling på begäran överlämna handlingen. Om en handling som överlämnats har ett lagringsmedium där fingeravtryck eller ansiktsbild är sparade, ska innehavaren på begäran låta Skatteverket ta fingeravtryck och ansiktsbild i digitalt format för att kontrollera att dessa motsvarar dem som finns i handlingen.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer ska kunna meddela föreskrifter om undantag från skyldigheten att låta Skatteverket ta fingeravtryck.

Om den som förelagts inte följer föreläggandet eller inte kan styrka sin identitet eller behörighet får Skatteverket besluta att inte registrera eller att avregistrera personen för mervärdesskatt.

Skälen för förslagen

Personlig inställelse

Ett särskilt problem som uppmärksammas är att det förutom målvakter även används falska identiteter vid registrering. Utnyttjandet av identiteter underlättas när identifiering inte sker vid fysiska möten. Det har också blivit vanligare att det som målvakter förekommer utländska personer som har skaffat en svensk identitet, som de sedan låter andra använda för brottsliga ändamål. En åtgärd för att säkerställa företrädarens identitet och behörighet att företräda den juridiska personen är att göra det möjligt för Skatteverket att förelägga företrädaren att inställa sig personligen för kontroll av identiteten och behörigheten. En sådan möjlighet skulle underlätta när det finns misstankar om identitetsmissbruk eller att personen inte är behörig att företräda det aktuella företaget. Personlig inställelse för

anmälaren eller den som anmälan avser skulle då kunna vara ett värdefullt komplement i kontrollen.

Personlig inställelse anses vara av central betydelse för att få en säkrare identitetskontroll och används i flera andra sammanhang för detta syfte. Inom folkbokföringen krävs sedan den 1 september 2022 personlig inställelse för identitetskontroll vid inflyttning till Sverige. Skatteverket får kräva att pass, identitetskort eller motsvarande handling överlämnas för kontroll vid den personliga inställelsen. Skatteverket kan även i de fall en person som redan är folkbokförd begärt ändring av en uppgift om sin identitet med stöd av 23 § andra stycket folkbokföringslagen (1991:481) begära att denne ska inställa sig personligen. Även i ett sådant fall får Skatteverket begära att identitetshandlingar överlämnas för kontroll.

I Danmark har man infört en möjlighet till personlig inställelse för kontroll av bl.a. identiteten vid registrering för mervärdesskatt. Kontrollen kan göras digitalt om det bedöms lämpligt. Möjligheten till personlig inställelse har visats sig vara effektiv, bl.a. har det verkat avhållande när det gäller oseriösa personers ansökan om registrering. Vidare har Utredningen om bolaget som brottsverktyg i sitt betänkande Bolag och brott (SOU 2023:34) föreslagit att Bolagsverket ska kunna förelägga om personlig inställelse om det behövs för att säkerställa anmälarens eller den anmäldes identitet och behörighet att företräda bolaget.

Enligt utredningens mening behövs en möjlighet för Skatteverket att kontrollera identiteten på företrädare vid registrering för mervärdesskatt. Därigenom säkerställs en ytterligare prövning av identiteten och det säkerställs att personen är densamma som kan ha kontrollerats av Bolagsverket. Behovet av kontroll är stort och är nödvändig eftersom det enligt vad utredningen erfarit är vanligt i de fall det är fråga om brottsliga förfaranden att uppgifter om identiteter säljs efter att registrering skett hos en myndighet. Det är då en faktisk identitet som används av någon annan för brottsliga syften. Det kan också vara fråga om att utsatta personer från andra länder rekryteras och erbjuds en mindre summa pengar för att ta sig till Sverige och här skaffa sig en svensk identitet och en svensk e-legitimation genom ett besök på Skatteverket och en bank. Personen bakom identiteten lämnar sedan landet och överlåter identiteten till andra, som använder den, t.ex. som företrädare för bolag.

Även vid ändring av lämnade uppgifter bör personlig inställelse vara möjlig. Att det blir möjligt att mer effektivt kontrollera och åtgärda redan registrerade historikbolag är av stor betydelse för att förhindra att de används för bedrägerier. Möjligheten att förelägga om personlig inställelse när ett företag redan är registrerat kan t.ex. aktualiseras med anledning av att Skatteverket fått uppgift från Bolagsverket om ändrade företrädare.

Det framstår som troligt att i vart fall vissa oseriösa aktörer som får ett föreläggande om personlig inställelse inte kommer att infinna sig. Den som exempelvis har en falsk identitetshandling vill sannolikt inte gärna visa upp den vid en kontroll. Ett föreläggande om personlig inställelse kan också verka avhållande på personer som åtagit sig att vara målvakter. Utredningen föreslår mot bakgrund av det ovan angivna att Skatteverket ska kunna förelägga om personlig inställelse.

En personlig inställelse bör främst avse en kontroll av en företrädares identitet och behörighet att företräda företaget. För att t.ex. kunna bedöma behörigheten att företräda bolaget kan vissa grundläggande kontrollfrågor ställas. Om en person som har misstänkts vara en målvakt skulle inställa sig kan frågor ställas om t.ex. vilken verksamhet som företaget ska bedriva, var detta ska ske och av vem eller vilka. Uteblivna eller orimliga svar från den berörda personen kan bidra till bedömningen av om han eller hon är en behörig företrädare. De frågor som är relevanta att ställa kan ha sin utgångspunkt i varningssignaler eller liknande information som har föranlett kontrollen av identiteten eller behörigheten.

För kontrollen av identiteten har identitetshandlingarna en avgörande roll. Med identitetshandlingar avses framför allt passhandlingar och identitetskort. Även andra handlingar som kan jämföras med sådana handlingar bör kunna godtas. Sådana handlingar innehåller, om de utfärdats på ett säkert sätt, de uppgifter om en person som behövs för att fastställa dennes identitet. För att underlätta kontrollen bör Skatteverket ha möjlighet att begära att pass, identitetskort eller annan motsvarande handling överlämnas vid den personliga inställelsen. Något krav på att identitetshandlingen alltid ska överlämnas bör dock inte införas. En bedömning av om en person har styrkt sin identitet får göras mot bakgrund av samtliga omständigheter i ärendet. Om Skatteverket begär att handlingen ska överlämnas innebär det en skyldighet för den enskilde att överlämna den.

När det gäller identitetskontroller inom folkbokföringen görs dessa i praktiken på vissa servicekontor hos Statens Servicecenter. I de fall det bedöms att grundläggande kontrollfrågor kan behöva ställas får Skatteverket avgöra om det behövs särskilda rutiner för dessa fall eller om kontrollen kan göras på ett servicekontor. Det vanligaste torde vara att den berörda personen kallas till ett skattekontor eller servicekontor. Förslaget utesluter dock inte, om det bedöms tillräckligt i det enskilda fallet, att deltagandet sker på distans genom t.ex. videokonferens. Med hänsyn till syftet med regleringen att kontrollera en identitet avseende en företrädare eller den som anmälan avser torde det endast undantagsvis bli aktuellt med deltagande på distans.

Närmare föreskrifter om hur kontrollen av identiteten och behörigheten att företräda den juridiska personen ska utföras praktiskt föreslås få meddelas av Skatteverket. Skatteverket bör också få meddela närmare föreskrifter om vilka handlingar som kan godtas som pass, identitetskort eller motsvarande handling samt vilka handlingar som kan godtas för att styrka behörigheten att företräda den juridiska personen. Ett sådant bemyndigande föreslås tas in i skatteförfarandeförordningen.

Personlig inställelse och identitetskontroll kan upplevas som en olägenhet för den enskilde och även medföra en viss ökad arbetsbörda för Skatteverket och Statens Servicecenter. Det är därför viktigt att sådana kontroller endast utförs när det finns ett starkt behov. Personlig inställelse kommer dock knappast att behöva tillämpas annat än i undantagsfall när det av någon särskild anledning behövs för att kontrollera identitet och behörighet. Det kan exempelvis vara fråga om misstanke att målvakter eller falska identiteter har använts. Den misstanke som kan utgöra skäl för att utfärda ett föreläggande om personlig inställelse bör grunda sig på information som Skatteverket har tillgång till i det aktuella ärendet. Det kan vara fråga om omständigheter som bedöms utgöra riskfaktorer för oseriös verksamhet och som uppmärksammas vid kontroller under handläggningen av ärendet. Mot bakgrund av den proportionalitetsbedömning som enligt 2 kap. 5 § SFL måste göras innan en kontrollåtgärd genomförs, får det förutsättas att en intresseavvägning görs innan ett föreläggande om personlig inställelse utfärdas.

En bestämmelse om personlig inställelse föreslås tas in i en ny paragraf 7 kap. 7 § SFL och att en bestämmelse om överlämnande av handlingar tas in i en ny paragraf, 7 kap. 8 § SFL.

Användning av biometriska uppgifter

I många identitetshandlingar lagras biometriska uppgifter som kan användas för att kontrollera handlingens äkthet och att innehavaren är samma person som identitetshandlingen har utfärdats för. Vid identitetskontroller för folkbokföring har Skatteverket sedan den 1 september 2023 möjlighet att vid en sådan kontroll ta fingeravtryck och ansiktsbild i digitalt format för att kontrollera att dessa motsvarar de uppgifter som kan finnas lagrade i t.ex. pass. Dessa uppgifter får dock i dag inte sparas. Regeringen har tillsatt en utredning som ska utreda möjligheten att spara uppgifterna, direktiv 2023:134 Utökade befogenheter för Skatteverket inom brottsbekämpning och folkbokföring.

Utredningens förslag om personlig inställelse syftar till att förbättra möjligheten till kontroll av identiteten vid misstanke om att målvakter eller falska identiteter har använts vid registreringen eller av ett redan registrerat företag. Att vid den personliga inställelsen kunna kontrollera att de handlingar som överlämnas är äkta och att innehavaren är samma person som handlingen är utfärdad för är av mycket stor betydelse. Vid kontrollen av identiteten vid registrering till mervärdesskatt eller när registrerade uppgifter ändrats bör det därför i likhet med vad som gäller inom folkbokföringen vara möjligt att jämföra en persons biometriska uppgifter med de som kan finnas lagrade i en identitetshandling. Det ska särskilt poängteras att det endast är i de fall ett förläggande om personlig inställelse utfärdas som det kan bli möjligt att använda biometriska uppgifter.

Av propositionen som låg till grund för ändring i folkbokföringslagen framgår bl.a. följande (prop. 2021/22:217 s. 44 ff.). Att jämföra en persons biometriska uppgifter med sådana uppgifter som personen lämnat i ett tidigare sammanhang anses vara ett säkert sätt för identifiering. För sådana åtgärder krävs emellertid att det finns ett underlag att jämföra mot. Ett vanligt sätt att lagra biometriska uppgifter är i lagringsmedium (chip) i identitetshandlingar, som t.ex. pass. Uppgifterna i handlingen kan jämföras med fingeravtryck och ansiktsbild som tas när den enskilde inställer sig. En sådan kontroll innebär en kontroll av att den som uppvisar handlingen är samma person som handlingen är utfärdad för och gör det möjligt att bedöma en handlingens äkthet.

I likhet med vad som framhölls i ovan nämnda proposition innebär förslaget om att ansiktsbild och fingeravtryck ska lämnas att vissa grundläggande fri- och rättigheter behöver beaktas. Enligt 2 kap. 6 § första stycket regeringsformen är var och en gentemot det allmänna skyddad mot påtvingat kroppsligt ingrepp. Att ta någons fingeravtryck är ett sådant kroppsligt ingrepp som omfattas av skyddet i bestämmelsen. Att fotografera någon utgör däremot inte ett kroppsligt ingrepp i den mening som avses i bestämmelsen (se prop. 2017/18:35 s. 12 och prop. 2020/21:120 s. 16).

Skyddet mot påtvingat kroppsligt ingrepp är inte absolut utan får enligt 2 kap. 20 § regeringsformen i vissa fall begränsas genom lag. Begränsningar får enligt 2 kap. 21 § regeringsformen göras endast för att tillgodose ändamål som är godtagbara i ett demokratiskt samhälle och får aldrig gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till det ändamål som har föranlett dem.

Ett skydd mot integritetsintrång av olika slag följer även av den europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen) och lag eller annan föreskrift får inte meddelas i strid med Sveriges åtaganden på grund av Europakonventionen (2 kap. 19 § regeringsformen). Enligt artikel 8.1 i Europakonventionen har var och en en rätt till respekt för sitt privat- och familjeliv. Det inbegriper i vissa fall en rätt till skydd mot att bli fotograferad (Danelius, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*, 5 uppl., 2015, s. 377). Likaså får det antas att fingeravtryckstagning omfattas av skyddet (prop. 2014/15:32 s. 26 och prop. 2020/21:120 s. 17). Av artikel 8.2 framgår att inskränkningar i skyddet godtas bara om de har stöd i lag och i ett demokratiskt samhälle är nödvändiga med hänsyn till vissa uppräknade ändamål, däribland statens säkerhet, den allmänna säkerheten eller förebyggande av oordning eller brott. En bestämmelse om rätt till respekt för privat- och familjelivet finns även i artikel 7 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna. Möjligheten till begränsningar påminner om motsvarande möjligheter i regeringsformen och Europakonventionen.

Kontroll av biometriska uppgifter kan utgöra ett effektivt verktyg för att förhindra att t.ex. falska eller kapade identiteter används för registrering till mervärdesskatt. Fördelarna med att göra biometriska kontroller måste dock vägas mot integritetsintrånget som förfarandet kan medföra. Det är fråga om en jämförelse mellan den enskildes ansikte och fingeravtryck och de uppgifter som finns lag-

rade i handlingen. Det föreslagna förfarandet innebär en skyldighet att på begäran låta sig fotograferas och få sina fingeravtryck tagna. Syftet är endast att vid misstanke om t.ex. falska eller kapade identiteter kontrollera den enskildes identitet och den åberopade handlingens äkthet.

Ändamålet att minska möjligheten att använda t.ex. falska eller kapade identiteter för mervärdesskattebedrägerier anknyter till statens säkerhet, den allmänna säkerheten och förebyggande av oordning och brott, och är godtagbart i ett demokratiskt samhälle.

Verifieringen blir betydligt säkrare om inte bara fotografi utan även fingeravtryck får tas och jämföras. Åtgärden att kontrollera biometriska uppgifter från såväl ansiktsbild som fingeravtryck i handlingar bör sammantaget inte anses gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till ändamålet och står därför inte i strid med vare sig regeringsformen eller Europakonventionen. Skyldigheten att låta sig fotograferas och lämna fingeravtryck bör dock mot denna bakgrund regleras i skatteförfarandelagen.

Utredningen föreslår mot bakgrund av det ovan angivna att om en handling som överlämnats vid en kontroll av identiteten i samband med en personlig inställelse har ett lagringsmedium där fingeravtryck eller ansiktsbild är sparade, ska innehavaren på begäran låta Skatteverket ta fingeravtryck och ansiktsbild i digitalt format för att kontrollera att dessa motsvarar dem som finns i handlingen. En bestämmelse föreslås tas in i den föreslagna 7 kap. 8 § SFL.

Utredningens förslag avser att genom kontroll av biometriska uppgifter förbättra möjligheterna att kontrollera om företrädaren är en målvakt eller om det förekommer falska eller kapade identiteter. Biometriska uppgifter ska endast lämnas på begäran. Det kan dock inte uteslutas att det kan finnas behov av att göra undantag från skyldigheten att lämna fingeravtryck på grund av att det är fysiskt omöjligt. För att möjliggöra undantag behövs en bestämmelse om att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får meddela undantag från kravet på att låta Skatteverket ta fingeravtryck. Personen är dock fortfarande skyldig att på begäran inställa sig personligen.

Med hänsyn till syftet med den föreslagna kontrollen att förhindra att oseriösa företag får tillgång till mervärdesskattesystemet för att utnyttja det för mervärdesskattebedrägerier och eftersom de föreslagna regleringarna innebär att uppvisande av pass eller identitetskort krävs enligt lag, uppfylls förutsättningar som uppställs i artikel 4.3 i

rådets förordning (EG) nr 2252/2004 av den 13 december 2004 om standarder för säkerhetsdetaljer och biometriska kännetecken i pass och resehandlingar som utfärdas av medlemsstaterna (EU:s passförordning) respektive artikel 11.6 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2019/1157 om säkrare identitetskort för unionsmedborgare och uppehållshandlingar som utfärdas till unionsmedborgare och deras familjemedlemmar när de utövar rätten till fri rörlighet (EU:s id-kortsförordning).

Konsekvenser av att ett föreläggande inte följs

Utredningen föreslår i avsnitt 7.3.2 att om den som anmälan om registrering för mervärdesskatt avser eller den registrerade inte följer ett föreläggande att lämna uppgifter om bl.a. företrädare så kan registrering vägras eller företaget avregistreras. Har uppgifter om företrädare lämnats eller om Skatteverket fått uppgifter om företrädare från Bolagsverket kan det finnas omständigheter som gör att misstanke kvarstår om att det är en målvakt eller en falsk identitet som används. Förslaget om personlig inställelse för kontroll av företrädarens identitet och behörighet syftar till att ge Skatteverket en möjlighet att kontrollera de uppgifter som lämnats. Vid den personliga inställelsen finns möjlighet att kontrollera att de handlingar som överlämnas för kontroll av identiteten är äkta och att innehavaren är samma person som handlingen är utfärdad för och om personen är behörig företrädare för bolaget. Om företrädare över huvud taget inte följer ett föreläggande och alltså inte infinner sig finns det enligt utredningens mening starka skäl att ifrågasätta om någon registrering ska göras och om det kan finnas skäl att avregistrera ett redan registrerat företag. Den kontroll av identiteten och behörigheten som bedömts nödvändig har i ett sådant fall inte kunnat genomföras. Ett föreläggande om personlig inställelse förutsätter att det framkommit omständigheter som gör att det finns skäl att misstänka att företrädaren är en målvakt eller att en falsk identitet används. Utredningen föreslår därför att om den som har förelagts att närvara inte kommer, bör registrering till mervärdesskatt kunna vägras eller den registrerade avregistreras. Ett föreläggande om personlig inställelse kan därför antas ha en också på det sättet preventiv och avhållande betydelse, och att

försök till brottsliga förfaranden därigenom kan förhindras eller i vart fall försvåras.

Det kan dock förekomma att personen som förelagts att inställa sig personligen kommer. I ett sådant fall kan det vid kontrollen av identiteten visa sig att personen inte kunnat styrka sin identitet eller att det framkommit uppgifter som gör att behörigheten att företräda företaget inte är styrkt. Även i sådana fall bör registrering till mervärdesskatt kunna vägras eller den registrerade avregistreras.

En bestämmelse föreslås i en ny paragraf, 7 kap. 10 § andra stycket SFL, som anger att om den som förelagts inte följer föreläggandet eller inte kan styrka sin identitet eller behörighet får Skatteverket besluta att inte registrera eller att avregistrera personen för mervärdesskatt.

7.3.4 Personuppgiftsbehandling

Förslag: Den automatiserade behandling av personuppgifter som förslagen om stärkt identitetskontroll innebär ska ske i beskattningsdatabasen. Ansiktsbild, fingeravtryck och de biometriska uppgifter som tas fram ur dessa ska därför få behandlas i databasen. När kontrollen har genomförts ska uppgifterna omedelbart förstöras.

Bedömning: Den behandling av personuppgifter som förslagen ger upphov till är förenlig med EU:s dataskyddsförordning, dataskyddslagen och de föreskrifter som har meddelats med stöd av den lagen. Bortsett från de ändringar som föreslås i lagen om behandling av personuppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet är den befintliga regleringen tillräcklig för den personuppgiftsbehandling som kan komma att ske med anledning av förslagen.

Skälen för förslaget och bedömningen

Förslagen om att ansiktsbild och fingeravtryck i vissa fall ska lämnas och kunna kontrolleras mot en handling innebär att personuppgifter kommer att behöva behandlas. Denna behandling ska ske i beskattningsdatabasen. Det står därmed klart att förslagen ger upphov till sådan personuppgiftsbehandling som omfattas av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om

skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning), nedan kallad EU:s dataskyddsförordning. EU:s dataskyddsförordning är i alla delar bindande och direkt tillämplig i samtliga EU:s medlemsstater.

Förordningen, som utgör den generella regleringen av personuppgiftsbehandling inom EU, tillåter och förutsätter ibland att medlemsstaterna kompletterar förordningen med nationell lagstiftning. EU:s dataskyddsförordning kompletteras genom lagen (2018:218) med kompletterande bestämmelser till EU:s dataskyddsförordning (dataskyddslagen) och för Skatteverkets personuppgiftsbehandling i beskattningsverksamheten finns även lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet (beskattningsdatabaslagen) och förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet (beskattningsdatabasförordningen) som kompletterar regleringen.

För att den personuppgiftsbehandling som förslagen kräver ska vara tillåten måste åtminstone ett av villkoren i artikel 6.1 i EU:s dataskyddsförordning vara uppfyllt. I artikel 6.1 i EU:s dataskyddsförordning regleras vilka rättsliga grunder som måste föreligga för att behandling av personuppgifter ska vara laglig. Den rättsliga grunden för personuppgiftsbehandlingen finns i första hand i artikel 6.1 e, dvs. att behandlingen är nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i myndighetsutövning. Enligt artikel 6.3 första stycket i EU:s dataskyddsförordning ska den aktuella grunden för behandlingen fastställas i enlighet med unionsrätten eller en medlemsstats nationella rätt. Enligt artikel 6.3 andra stycket ska vidare syftet med behandlingen vara nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i den personuppgiftsansvariges myndighetsutövning. Av 2 kap. 2 § dataskyddslagen följer bl.a. att personuppgifter får behandlas med stöd av artikel 6.1 e i EU:s dataskyddsförordning om behandlingen är nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse som följer av lag eller annan författning eller som ett led i den personuppgiftsansvariges myndighetsutövning enligt lag eller annan författning. Av artikel 6.3 andra stycket i EU:s dataskyddsförordning följer vidare att medlemsstaternas nationella rätt ska uppfylla ett mål av allmänt intresse och vara proportionell mot det legitima mål som eftersträvas.

Utredningen föreslår i likhet med vad som gäller för folkbokföring att de fingeravtryck, den ansiktsbild och de biometriska uppgifter som finns lagrade i handlingar ska få tas fram ur dessa och genom ett automatiserat förfarande jämföras med motsvarande uppgifter som Skatteverket får ta av den som uppvisar handlingen. Syftet med behandlingen är att kontrollera innehavarens identitet och handlingens äkthet. Behandlingen utgör ett led i Skatteverkets myndighetsutövning och är nödvändig för att tillgodose det allmänna intresset av att korrekta uppgifter ligger till grund för mervärdesskattregistreringen. Den aktuella grunden för behandlingen är vidare fastställd i den nationella rätten på det sätt som krävs enligt artikel 6.3 i EU:s dataskyddsförordning, bl.a. genom den föreslagna nya paragrafen i skatteförarandelagen.

Beskattningsdatabaslagen bygger i princip på att all automatiserad behandling i beskattningsverksamheten ska ske i databasen. För att möjliggöra att ansiktsbild, fingeravtryck och de biometriska uppgifter som tas fram ur dessa får behandlas i beskattningsdatabasen behöver behandlingen även vara förenlig med denna reglering. De närmare ändamålen för behandlingen liksom andra specificerade bestämmelser finns bl.a. i beskattningsdatabaslagen.

Av 1 kap. 4 § beskattningsdatabaslagen framgår att uppgifter bl.a. får behandlas för att tillhandahålla information som behövs för kontroll och analys av identifieringsuppgifter för fysiska personer och av andra beskattningsuppgifter, handläggning av beskattningsärenden, aktualisering, komplettering och kontroll av personuppgifter. Den behandling av uppgifter som förslaget ger upphov till hos Skatteverket i beskattningsdatabasen är enligt utredningens bedömning tillåten enligt de angivna bestämmelserna.

I 2 kap. 3 § beskattningsdatabaslagen finns bestämmelser om vilka uppgifter som får behandlas i beskattningsdatabasen. För att möjliggöra den personuppgiftsbehandling som den nu föreslagna identitetskontrollen innebär föreslår utredningen att ett tillägg ska göras i nämnda paragraf i beskattningsdatabaslagen.

Biometriska uppgifter är enligt artikel 4.14 i EU:s dataskyddsförordning personuppgifter som erhållits genom en särskild teknisk behandling som rör en fysisk persons fysiska, fysiologiska eller beteendemässiga kännetecken och som möjliggör eller bekräftar identifieringen av denna person, såsom ansiktsbilder eller fingeravtrycksuppgifter. Biometriska uppgifter för att entydigt identifiera en fysisk person

räknas som sådana känsliga uppgifter som omfattas av artikel 9.1 i EU:s dataskyddsförordning. Huvudregeln enligt artikel 9.1 är att känsliga personuppgifter inte får behandlas. I artikel 9.2 finns ett flertal undantag från huvudregeln. Känsliga uppgifter får bl.a. behandlas om en behandling är nödvändig av hänsyn till ett viktigt allmänt intresse, på grundval av unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt, vilken ska stå i proportion till det eftersträvade syftet, vara förenligt med det väsentliga innehållet i rätten till dataskydd och innehålla bestämmelser om lämpliga och särskilda åtgärder för att säkerställa den registrerades grundläggande rättigheter och intressen (artikel 9.2 g EU:s dataskyddsförordning).

Artikel 9.2 g i EU:s dataskyddsförordning är direkt tillämplig men det är möjligt för medlemsstaterna att i nationell rätt införa mer specifika bestämmelser även avseende känsliga personuppgifter (artikel 6.2 och skäl 10 EU:s dataskyddsförordning). Artikel 9.4 i EU:s dataskyddsförordning stadgar vidare att medlemsstater får behålla eller införa ytterligare villkor, även begränsningar, för behandlingen av genetiska eller biometriska uppgifter eller uppgifter om hälsa. I beskattningsdatabaslagen finns även stöd för behandling av sådana känsliga personuppgifter. Av 1 kap. 7 § beskattningsdatabaslagen följer att känsliga personuppgifter får behandlas endast om uppgifterna har lämnats i ett ärende eller är nödvändiga för handläggningen av det. Känsliga personuppgifter får i annat fall behandlas endast om det särskilt anges i 2 kap. beskattningsdatabaslagen. Enligt 2 kap. 10 § samma lag får inte uppgift som avses i 1 kap. 7 § användas som sökbegrepp.

Uppgifter som har samlats in för att en kontroll ska kunna genomföras finns, när kontrollen är klar, fortfarande kvar. I likhet med vad som gäller för den reglering som finns för folkbokföringen föreslår utredningen att uppgifterna ska förstöras omedelbart efter kontrollen. Enligt 1 kap. 8 § beskattningsdatabaslagen ska uppgifter som behandlas automatiserat i ett ärende gallras senast ett år efter det att ärendet har avslutats om inte regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer har meddelat föreskrifter om att uppgifter ska gallras vid en annan tidpunkt eller att uppgifter ska bevaras. För uppgifter som behandlas med stöd av 2 kap. beskattningsdatabaslagen gäller dock särskilda bestämmelser. Utredningen föreslår att en bestämmelse om gallring tas in i en ny bestämmelse, 2 kap. 12 a §.

De uppgifter som kommer att behandlas rör enskildas personliga förhållanden. Ändamålet med den behandling som föranleds av för-

slaget är ytterst en korrekt mervärdesskatteregistrering och beskattning. Registreringen till mervärdesskatt har stor betydelse både i förhållande till samhället och till andra enskilda. Det är därför angeläget att uppgifterna stämmer överens med verkliga förhållanden. Det är också angeläget att en person över tid uppträder under en och samma identitet vid kontakter med myndigheter och andra och att risken för att en person uppträder under flera olika identiteter minimeras. Den föreslagna identitetskontrollen som innebär att biometriska uppgifter ska få behandlas syftar inte till annat än att säkerställa att en person är den som han eller hon utger sig för att vara och eventuellt att säkerställa att en handling är äkta. En säkrare identitetskontroll leder i det enskilda fallet till större upptäcktsrisk för personer som utger sig för att vara någon annan.

Mot det ökade integritetsintrånget måste dock de allmänintressen som motiverar förslaget vägas. Det finns ett starkt samhällsligt intresse av att de beslut om registrering som Skatteverket fattar är korrekta och att uppgifter i beskattningsdatabasen således är korrekta och överensstämmer med verkligheten. Nyttan med en säkrare identitetskontroll genom det förslag som nu lämnas innebär att begränsningar av integritetsskyddet får accepteras. Behandlingen är nödvändig och adekvat eftersom den innebär att Skatteverket med minsta möjliga ingrepp i den personliga integriteten på ett säkert sätt kan fastställa identiteten i samband med registreringen till mervärdesskatt eller vid kontroll av en företrädare för ett redan mervärdesskatteregistrerat bolag. Vid en avvägning mellan Skatteverkets behov av den personuppgiftsbehandling som blir en följd av förslaget och den enskildes rätt till skydd för den personliga integriteten anses förslaget vara proportionerligt. Härvid beaktas även att de biometriska uppgifter som tas fram inte ska sparas eller användas på något annat sätt och att den reglering som föreslås för kontrollerna kommer att ha stöd i lag. Det ska här också framhållas att identitetskontroller endast ska göras i undantagsfall när det av någon särskild anledning behövs för att kontrollera identitet och behörighet. Utredningen gör bedömningen att behovet av att säkerställa att de uppgifter som registreras i beskattningsdatabasen är riktiga väger tyngre än det integritetsintrång som behandlingen kan tänkas medföra och att det ökade intrånget i den personliga integriteten därmed är godtagbart. Förslaget bedöms således vara proportionerligt.

7.3.5 Sekretess

Fingeravtryck, ansiktsbild och de biometriska uppgifter som har tagits fram i samband med identitetskontrollen medför inget behov av några ändringar i offentlighets- och sekretesslagstiftningen. Uppgifterna ska omedelbart förstöras och under den tid de finns kvar omfattas uppgifterna av den absoluta sekretess som gäller inom beskattningsverksamheten enligt 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

7.4 Kortare redovisningsperioder

Bedömning: Skatteverket bör använda det utrymme som finns i skatteförfarandelagen att besluta om kortare redovisningsperioder i större utsträckning när det föreligger särskilda skäl.

Skälen för bedömningen

Vid registreringen till mervärdesskatt beslutas också om redovisningsperiod. En redovisningsperiod omfattar som huvudregel en kalendermånad. I vissa fall kan den vara ett kvartal eller ett helår.

En viktig åtgärd för att uppfylla de åtaganden Sverige har gentemot andra medlemsstater, vad gäller aktivt bekämpande av bedrägerier på mervärdesskatteområdet, är att förhindra att skenföretag över huvud taget kommer in i mervärdesskattesystemet. I de fall de redan är registrerade för mervärdesskatt är det viktigt att de upptäcks så snabbt som möjligt. Motsvarande gäller i tillämpliga delar även sådana deklARATIONSSKYLDIGA som har anknytning till skenföretag och som kan antas vara involverade i mervärdesskattebedrägeri.

För att en kontroll av en deklARATIONSSKYLDIG ska bli effektiv måste den kunna ske på ett så tidigt stadium som möjligt. Längre redovisningsperioder kan innebära att det tar längre tid och blir svårare för Skatteverket att tidigt upptäcka om ett bolag är delaktigt i mervärdesskattebedrägerier. Frågan är om det finns skäl att göra ändring i förutsättningarna för när längre redovisningsperioder än en månad får användas.

Det som talar för en förändring är att en kortare redovisningsperiod innebär att Skatteverket ges möjlighet att tidigare upptäcka och

förhindra skattebrott, skattefusk och skatteundandragande. I Norge har man ett system som innebär att alla nyregistrerade företag under det första året har en redovisningsperiod om två månader. Sköter företaget redovisningen kan beslutas om längre perioder. Det skulle öka Skatteverkets möjligheter att upptäcka skattebrott om alla nystartade företag på samma sätt som i Norge har en redovisningsperiod om två månader.

Att generellt införa kortare redovisningsperioder för nystartade företag skulle emellertid innebära en ytterligare administrativ börda för företagen. Det skulle också riskera att den administrativa bördan för Skatteverket ökar bl.a. genom hanteringen av ändrade redovisningsperioder för de som efter en karens ska få möjlighet till längre redovisningsperiod.

Antalet nyregistrerade aktiebolag som får helårsredovisning uppgick år 2022 till 12 588 st. och år 2023 till 12 324 st. Det saknas uppgift om hur många av dessa företag som kan misstänkas vara ett led i ett mervärdesskattebedrägeri. Det är mot bakgrund härav tveksamt vilken nytta det har att införa en bestämmelse som generellt begränsar möjligheten att använda helårsredovisning för alla nystartade företag. I stället talar mycket för att Skatteverket på ett effektivare sätt än i dag i många fall kan upptäcka risker med tillämpning av gällande bestämmelser.

Skatteverket kan med stöd av 26 kap. 13 § SFL besluta om kortare redovisningsperiod om det föreligger särskilda skäl. Av Skatteverkets ställningstagande framgår att enligt verkets mening måste särskilda skäl för redovisning av mervärdesskatt för en kortare redovisningsperiod bedömas utifrån verkets intresse av att tidigt kunna kontrollera att mervärdesskatten redovisas och betalas på rätt sätt, dvs. enligt gällande lagstiftning. Det intresset måste dessutom vara påtagligt. Bedömningen av om det finns särskilda skäl ska göras i varje enskilt fall och utifrån samtliga objektiva omständigheter. Objektiva omständigheter är något vars existens går att konstatera, t.ex. att den deklarationsskyldiga inte lämnat skatte- eller inkomstdeklaration eller att det finns skatteskulder. Skatteverket ska göra en samlad bedömning av alla sådana omständigheter i det enskilda fallet. Exempel på när det kan finnas särskilda skäl för att redovisa mervärdesskatt för en kortare redovisningsperiod är bl.a. förhöjd risk för skatteundandragande och om det vid en utredning kommit fram omstän-

digheter som tyder på att den deklarationsskyldiga är ett skenföretag eller har anknytning till ett sådant företag.

Det har inte varit möjligt att få fram några uppgifter om hur ofta Skatteverket med stöd av 26 kap. 13 § SFL beslutat om kortare redovisningsperioder med anledning av risk för mervärdesskattebedrägerier. De uppgifter utredningen fått tyder dock på att möjligheten inte används i någon större omfattning. Möjligheten att använda sig av särskilda skäl för att besluta om kortare redovisningsperioder anses innebära vissa begränsningar i och med att det måste föreligga kontrollskäl och det kan vara svårt att konstatera vid nyregistrering.

Enligt utredningens mening kan, mot bakgrund av det utrymme för kontroll i fråga om skatteundandraganden som lagstiftningen ger, de begränsningar som anses finnas inte utgöra skäl för att generellt förkorta redovisningsperioden för nystartade företag. Detta särskilt med beaktande av den administrativa börda det skulle innebära för många nystartade företag. Den möjlighet som dagens regler ger att besluta om kortare redovisningsperioder är enligt utredningens bedömning tillräcklig och bör även kunna användas i större utsträckning.

8 Avregistrering från mervärdesskatt vid skatteundandragande

8.1 Bakgrund

8.1.1 Inledning

Vid gränsöverskridande handel mellan medlemsstater inom EU förekommer mycket allvarliga former av mervärdesskattebedrägerier. Bedrägerierna orsakar stora ekonomiska skador. Utredningen föreslår i avsnitt 6 att det ska införas en möjlighet att visa ett registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltigt i VIES (VAT Information Exchange System) om det finns en påtaglig risk att den som är registrerad kommer att använda registreringsnumret för undandragande av mervärdesskatt. Regleringen är avsedd att vara tillämplig oavsett om undandragandet sker i Sverige eller i ett annat EU-land.

Utredningen har övervägt om det även finns skäl att införa en möjlighet att avregistrera den som är registrerad för mervärdesskatt samt möjlighet att neka registrering för mervärdesskatt vid undandragande av mervärdesskatt. En sådan åtgärd skulle vara en möjlighet då Skatteverkets utredning visar att en registrering används eller kommer att användas för undandragande av mervärdesskatt.

8.1.2 Förutsättningar för registrering och avregistrering enligt skatteförfarandelagen och mervärdesskattedirektivet

I 7 kap. SFL regleras vem Skatteverket ska registrera och avregistrera för mervärdesskatt. Skatteverket ska bland annat registrera den som är betalningsskyldig enligt mervärdesskattelagen (2023:200), ML, eller den som i annat fall har rätt till avdrag för eller återbetalning av in-

gående mervärdesskatt (1 §). Skatteverket får avregistrera den som inte längre ska vara registrerad (2 §). Enligt artikel 214.1 i mervärdesskattedirektivet är medlemsstaterna skyldiga att vidta nödvändiga åtgärder för att de beskattningsbara personerna ska kunna identifieras med hjälp av ett individuellt registreringsnummer. Av bestämmelserna i skatteförfarandelagen och mervärdesskattedirektivet följer att det som huvudregel finns ett grundläggande krav på att den som ska vara registrerad är en beskattningsbar person. En grund för att avregistrera en person som är registrerad för mervärdesskatt är om den inte bedriver ekonomisk verksamhet och därigenom inte är beskattningsbar person. En närmare beskrivning av gällande reglering finns i avsnitt 4.2.

8.1.3 EU-rättsligt stöd för att neka registrering eller avregistrera vid bedrägerier

Någon uttrycklig möjlighet att underlåta registrering eller att avregistrera någon från mervärdesskatt vid misstanke om att registreringen kommer att användas som ett verktyg för skattebedrägeri finns varken i skatteförfarandelagen eller i mervärdesskattedirektivet.

I EU-rätten finns dock genom EU-domstolens praxis stöd för medlemsstaternas rätt att vägra registrering för mervärdesskatt då det finns berättigade skäl. EU-domstolen har i målet *Ablessio*¹ uttalat att 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 objektiva stöd för bedömningen att registreringsnumret för mervärdesskatt som den beskattningsbara personen tilldelas sannolikt kommer att användas för skattebedrägeri.

Det framgår vidare direkt av, artikel 325 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, 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 bedrägerier som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen som de vidtar för att bekämpa bedrägeri mot sina egna ekonomiska intressen.

¹ C-527/11, EU:C:2013:168, p. 34.

Artikel 273 i mervärdesskattedirektivet ger även utrymme för medlemsstaterna att vidta åtgärder för att motverka att registreringsnummer och registrering för mervärdesskatt missbrukas. Enligt artikel 273 första stycket får medlemsstaterna införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägerier. Det framgår också av EU-domstolens rättspraxis att medlemsstaterna har ett berättigat intresse av att vidta lämpliga åtgärder för att skydda sina ekonomiska angelägenheter samt att bekämpning av eventuellt skatteundrandragande, skatteflykt och missbruk är ett mål som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet.² EU-domstolen uttalade i domen *Alessio* att det är berättigat av medlemsstaterna att vidta åtgärder i enlighet med artikel 273 första stycket för att motverka att registreringsnumren missbrukas, särskilt av bolag vilkas verksamhet – liksom följaktligen även deras status som beskattningsbar person – endast är fiktiv³. Dessa åtgärder får enligt domstolen emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå en riktig uppbörd av skatten och för att förebygga skattebedrägeri och de får således inte användas på ett sätt som systematiskt äventyrar rätten till avdrag för mervärdesskatt och principen om mervärdesskattens neutralitet.

8.1.4 Tillämpning i andra länder

Ett antal länder i Europa har en möjlighet att avregistrera från mervärdesskatt av annan anledning än att ett företag inte bedriver ekonomisk verksamhet, bland annat om ett företag missköter sig, är delaktigt i bedrägerier eller det finns misstanke om bedrägerier. De flesta av dessa länder synes avregistrera helt från mervärdesskatt i dessa fall, dvs. inte enbart visa registreringsnumret som ogiltigt i VIES. Det gäller t.ex. Bulgarien, Kroatien, Lettland, Polen, Rumänien, Slovakien och Slovenien.⁴

Utredningen har inhämtat information från Danmark, Tyskland och Italien om dessa länders reglering gällande bland annat möjlighet till avregistrering från mervärdesskatt, se avsnitt 6.1.8 och 3.6. Möjlighet att avregistrera ett företag från mervärdesskatt finns i Italien och Tyskland om skattemyndighetens utredning visar att den regi-

² *Alessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, p. 28.

³ *Alessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, p. 30.

⁴ COM (2022) 137 final, s. 15.

strerade har utfört transaktioner som har samband med skattebedrägerier. Italien och Tyskland har även en möjlighet att begränsa ett registreringsnummer för mervärdesskatt så att registreringen kvarstår nationellt men registreringsnumret visas som ogiltigt i VIES.

Danmark har en möjlighet att kräva säkerhet i vissa fall för att ett företag ska få kvarstå som registrerad för mervärdesskatt. Det gäller bland annat om ett företag levererar varor eller tillhandahåller tjänster i Danmark och det kan antas att företaget uppsåtligt eller grovt oaktsamt underlåter att redovisa skatt eller avgifter för försäljningen till skattemyndigheten. Avregistrering kan ske om företaget inte ställer säkerhet för mervärdesskatten inom åtta dagar från skattemyndighetens underrättelse. Motsvarande krav på säkerhet kan även ställas för att ett företag ska bli registrerat för mervärdesskatt.

I Danmark och Italien har vidare införts möjlighet att kalla en registrerad till ett personligt möte vid misstanke om bedrägeri för att få ytterligare information och ge den registrerade möjlighet att förklara de omständigheter som myndigheterna identifierat. Om den registrerade inte svarar eller inte kommer till mötet trots föreläggande eller inte kan lämna tillfredställande förklaringar finns möjlighet till avregistrering från mervärdesskatt.

Erfarenheter från andra länder som utredningen fått del av talar för att nekad registrering och möjlighet till avregistrering är ett effektivt verktyg mot mervärdesskattebedrägerier. Det beror på att det inte är möjligt att genomföra gränsöverskridande mervärdesskattebedrägerier utan tillgång till mervärdesskattesystemet genom registrering för mervärdesskatt.

I Storbritannien anses rätten att neka registrering eller avregistrera för mervärdesskatt på grund av bedrägerier följa direkt av den princip om förbud mot missbruk och bedrägerier som utvecklats av EU-domstolen, bland annat i *Ablessio*⁵. I ett mål avgjort den 1 september 2023 har Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) i Storbritannien gjort bedömningen att möjligheten att neka registrering och avregistrera från mervärdesskatt enligt den så kallade *Ablessio*-principen inte bara gäller när ett företag själv genomför bedrägerier. Det gäller även när ett företag är delaktigt och därmed möjliggör bedrägerier utförda av andra. Det sistnämnda under förutsättning att företaget kände till eller borde ha känt till att det var involverat i mervärdesskattebedrägeri. Domstolen konstaterade vidare att det saknar

⁵ C-527/11, EU:C:2013:168.

betydelse att ett företag även genomför beskattningsbara transaktioner som inte har samband med bedrägerier. Enligt domstolen stod en sådan tillämpning av Ablessioprincipen för att avregistrera för mervärdesskatt inte i strid med de EU-rättsliga principerna om proportionalitet, skatteneutralitet och rättssäkerhet.⁶ Den EU-rättsliga principen om missbruk är vad gäller mervärdesskatt fortsatt tillämplig i Storbritannien efter EU-utträdet.⁷

8.1.5 Skatteverkets bedömning i hemställan 2017

Skatteverket gjorde i samband med hemställan om möjlighet att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES år 2017 (Fi2017/01936) bedömningen att det inte förelåg tillräckliga skäl för att även föreslå en lagändring som innebar möjlighet till avregistrering eller att inte registrera en person för mervärdesskatt i samband med mervärdesskattebedrägerier. Skatteverket framförde då att det som främst talade mot att införa en sådan möjlighet var att registreringen för mervärdesskatt är en formell åtgärd som främst syftar till att underlätta administrationen av skatten och kontrollen av att betalningsskyldigheten fullgörs. Skatteverket framhöll även att rätten till avdrag för mervärdesskatt utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och en grundläggande princip som i princip inte får inskränkas.⁸ Skatteverket ansåg vidare att möjligheten att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES borde försvåra möjligheterna att genomföra skattebedrägerier vid unionsintern handel. På så sätt borde behovet av att föreslå den mer långtgående åtgärden att inte registrera eller att avregistrera från mervärdesskatt vara förhållandevis litet och vid behov kunna tas upp på nytt och införas senare.

⁶ Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber), Case Number UT/2022/000076, 215.pdf (bailii.org) (besökt 2024-02-06).

⁷ Se Taxation (Cross-border Trade) Act 2018, Part 3, section 42 (se p. 4 och 4A): <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2018/22/section/42> (besökt 2024-02-06).

⁸ 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, p. 28.

8.2 Avregistrering och nekad registrering vid skatteundandragande

Förslag: Skatteverket får besluta att avregistrera den som är registrerad för mervärdesskatt om registreringen uteslutande eller så gott som uteslutande används som ett led i undandragande av mervärdesskatt.

Skatteverket får även besluta att avregistrera en person från mervärdesskatt eller besluta att inte registrera en person för mervärdesskatt om det finns en påtaglig risk att registreringen uteslutande eller så gott som uteslutande kommer att användas som ett led i undandragande av mervärdesskatt.

Skälen för förslaget

Efter år 2017 har omfattningen av gränsöverskridande mervärdesskattebedrägerier ökat inom EU med stora ekonomiska förluster som följd. Förhållanden har alltså förändrats sedan Skatteverket i hemställan om möjlighet att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES gjorde bedömningen att det inte förelåg tillräckliga skäl för att även föreslå en möjlighet till avregistrering eller att inte registrera en person för mervärdesskatt i samband med mervärdesskattebedrägerier. Utvecklingen har bedömts vara mycket allvarlig, se utredningens beskrivning i avsnitt 3.1.1.

I utredningens uppdrag ingår att föreslå åtgärder som förhindrar eller minskar omfattningen av bedrägerier mot mervärdesskattesystemet. Utredningen har erfarit att en effektiv åtgärd mot bedrägerier är att i ett tidigt skede vidta åtgärder som hindrar att en person med avsikt att utföra bedrägerier får tillgång till mervärdesskattesystemet. Utredningen grundar detta på de uppgifter som utredningen tagit del av från utredande myndigheter samt erfarenheter från andra länder. Det finns därför skäl som talar för att införa en möjlighet att neka en fysisk eller juridisk person registrering för mervärdesskatt vid misstanke om att registreringsnumret, eller registreringen som sådan, kommer att användas vid mervärdesskattebedrägeri. Motsvarande skäl gäller även för en möjlighet att avregistrera den som är registrerad för mervärdesskatt vid misstänkt eller konstaterat mervärdesskattebedrägeri.

Det som talar för att införa en möjlighet att besluta att inte registrera en person för mervärdesskatt samt en möjlighet till avregistrering från mervärdesskatt är att registrering är en nödvändig förutsättning för att ett företag ska vara användbart i en bedrägerikedja. Utredningens förslag om möjlighet att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES är en åtgärd som utredningen i första hand bedömer hindrar ett företag från att göra inköp från andra EU-länder utan att betala mervärdesskatt till säljaren. Åtgärden att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES har dock inte motsvarande betydelse för andra aktörer i bedrägerikedjan som endast agerar som mellanled eller sista ledet i bedrägerikedjan⁹. Dessa aktörer genomför inte gränsöverskridande bedrägerier genom att använda sitt registreringsnummer för att handla med företag i andra EU-länder. I stället är det registreringen för mervärdesskatt som sådan som gör bedrägerierna möjliga genom att mervärdesskattepliktiga transaktioner slussas genom dessa företag.

Att endast införa möjlighet att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES vid mervärdesskattebedrägerier skulle innebära att det inte finns någon möjlighet att med stöd av registreringsförfarandet som verktyg stoppa företag som endast deltar i ett mervärdesskattebedrägeri genom nationella transaktioner. Det skulle inte heller vara möjligt att genom att neka registrering stoppa ett användande av nya företag eller befintliga företag i samband med mervärdesskattebedrägerier. Exempelvis då ett nytt eller befintligt företag ansöker om registrering eller börjar användas som ersättare för ett annat bolag som redan utreds för mervärdesskattebedrägerier av kända utövare. Det skulle vara av stor vikt för att bekämpa mervärdesskattebedrägerier att kunna förhindra att sådana företag får tillgång till mervärdesskattesystemet genom att neka dem registrering respektive avregistrera från mervärdesskatt. En sådan möjlighet skulle även kunna bidra till att skydda andra beskattningsbara personer i en transaktionskedja från risken att få sin avdragsrätt ifrågasatt på grund av att de anses ha känt till eller borde ha känt till att de är involverade i ett mervärdesskattebedrägeri. Det förhållandet att ett företag uppmärksammar att en leverantör eller kund inte är registrerad för mervärdesskatt bör vara en signal om att en närmare kontroll av motparten kan vara nödvändig. Avsaknad av registrering kan därför vara en viktig signal för seriösa företag att vara vaksamma. Vidare skulle det vara bra ur

⁹ För en närmare beskrivning av bedrägerierna se avsnitt 3.2.2.

ett konkurrensperspektiv att oseriösa aktörer hålls utanför mervärdesskattesystemet.

Mot att införa en sådan möjlighet talar delvis att registreringen för mervärdesskatt är en formell åtgärd som främst syftar till att underlätta administrationen av skatten och kontrollen av att betalningsskyldigheten fullgörs. Egenskapen av beskattningsbar person är inte i sig beroende av att personen är mervärdesskatteregistrerad. Det är tillräckligt att personen faktiskt agerar som en beskattningsbar person, dvs. självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet. Registreringen för mervärdesskatt är därmed utan betydelse för uppkomsten av betalningsskyldighet och avdragsrätt eftersom dessa följer direkt av mervärdesskattelagen.¹⁰

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.¹¹ Det innebär att en begränsning av när någon ska vara registrerad för mervärdesskatt kräver andra möjligheter för att säkerställa avdragsrätten. Detta är särskilt viktigt för det fall ett registrerat företag har transaktioner i verksamheten som inte ingår i ett skattebedrägeri. Det behövs alltså en möjlighet för ett företag som nekats registrering eller avregistrerats för mervärdesskatt, men som trots det är betalningsskyldigt och har avdragsrätt för ingående skatt, att kunna redovisa mervärdesskatt.

Det framgår dock av EU-domstolens avgörande i *Ablessio*¹², att registrering för mervärdesskatt inte är en absolut rättighet för ett företag. Även om ett företag är en beskattningsbar person som ska redovisa mervärdesskatt kan medlemsstaterna vidta åtgärder som gör det möjligt att vägra registrering för att motverka att ett registreringsnummer missbrukas som ett led i bedrägerier. Enligt utredningens mening är det därför berättigat att hindra företag som använder registreringen för bedrägerier att få tillträde till mervärdesskattesystemet. Åtgärden är inte ett straff för ett företags involvering i bedrägerier utan är en framåtsyftande administrativ åtgärd med syfte att stoppa fortsatta bedrägerier och underlätta kontrollen.

¹⁰ Jfr *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, p. 18–20, RÅ 2002 not. 26 och HFD 2021 ref. 52 p. 16.

¹¹ 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.

¹² C-527/11, EU:C:2013:168.

Utredningen gör sammantaget bedömningen att det finns skäl att införa en möjlighet för Skatteverket att avregistrera den som är registrerad för mervärdesskatt eller besluta att inte registrera en person för mervärdesskatt om ett registreringsnummer används eller kommer att användas för undandragande av mervärdesskatt. Det finns även skäl att införa en möjlighet att avregistrera från registrering för mervärdesskatt då det uppkommer en särskild risk för att registreringen kommer att användas för undandragande av mervärdesskatt. En sådan risk kan uppkomma på grund av ändringar som rör t.ex. företagets verksamhet, ägare eller företrädare vid överlåtelse.

Syftet med den reglering som föreslås är att stoppa företag genom att de utan mervärdesskatteregistrering ställs utanför mervärdesskatte-systemet. Företagen kommer t.ex. inte att tilldelas ett registreringsnummer för mervärdesskatt vilket påverkar såväl handel med andra EU-länder som nationell handel.

Utredningens överväganden och bedömning när det gäller vilka närmare förutsättningar som ska gälla för den reglering som föreslås beskrivs nedan.

När ska avregistrering och att vägra registrering vara möjligt vid undandragande av mervärdesskatt?

Att helt avregistrera ett företag från mervärdesskatt eller vägra registrering är mer ingripande åtgärder än att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES eftersom en avregistrering inte bara påverkar handel med andra EU-länder utan även nationell handel. En utgångspunkt måste därför vara högt ställda krav avseende de omständigheter som ligger till grund för ett beslut att avregistrera eller vägra registrering på grund av bedrägerier. Åtgärden bör även i första hand ta sikte på företag vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består av transaktioner som ingår som ett led i undandragande av mervärdesskatt. Det bör alltså vara frågan om ett undandragande som är så omfattande, sett utifrån det enskilda företagets verksamhet, att registreringen för mervärdesskatt i princip endast syftar till att vara ett led i bedrägerier.

Ett beslut att neka registrering för mervärdesskatt är till sin natur framåtsyftande. En bedömning måste därför även i detta avseende göras utifrån om det finns en risk för att registreringen kommer att användas som ett led i undandragande av mervärdesskatt. I likhet med

de överväganden som görs avseende möjligheten att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES bör det vara fråga om en påtaglig risk.

Enligt utredningens bedömning bör det inte vara en förutsättning för avregistrering eller nekad registrering att ett företag är i ”ond tro”, dvs. kände till eller borde ha känt till att transaktionerna ingår som ett led i mervärdesskattebedrägerier. Genom att uppställa ett krav på att det ska vara fråga om en verksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande består av transaktioner som ingår som ett led i bedrägerier bör det dock vara ytterst osannolikt att ett företag i god tro kan komma att omfattas av regleringen.

Uteslutande eller så gott som uteslutande används som ett led i undandragande av mervärdesskatt

Som framgår ovan påverkar registreringen inte ett företags betalningskyldighet för mervärdesskatt eller rätten till avdrag för ingående skatt. Ett företag som är involverat i transaktioner som ingår som ett led i bedrägerier kan även ha transaktioner som inte ingår i bedrägerier och för vilka mervärdesskatt ska redovisas, såväl utgående som ingående skatt. Även transaktioner som ingår i bedrägerier medför betalningsskyldighet för mervärdesskatt även om avdragsrätten för ingående mervärdesskatt kan vägras enligt EU-rättsliga principer om företaget inte är i god tro. Det innebär att det måste finnas en möjlighet för ett företag som avregistreras eller nekas registrering på grund av mervärdesskattebedrägerier att redovisa mervärdesskatt. Det ska därför i det enskilda fallet finnas starkt vägande skäl för att avregistrera ett företag från mervärdesskatt eller neka registrering för mervärdesskatt på den grunden.

En åtgärd får enligt den EU-rättsliga proportionalitetsprincipen inte vara mer långtgående än vad som krävs för att uppnå dess syfte. Proportionalitetsprincipen framgår även av 2 kap. 5 § SFL och innebär att ett beslut enligt skatteförfarandelagen får fattas bara om skälen för beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den beslutet gäller. För att åtgärden ska vara proportionerlig bör därför möjligheten att avregistrera eller neka registrering begränsas till att avse företag där registreringen uteslutande eller så gott som uteslutande används för undandragande av mervärdesskatt eller att det finns en påtaglig risk för så omfattande undandragande. Det är alltså fråga om företag där de transaktioner som genomförs i verk-

samheten uteslutande eller så gott som uteslutande ingår som ett led i bedrägerier. En bedömning av om verksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande används för bedrägerier bör i första hand göras utifrån transaktionernas beloppsmässiga andel, dvs. ersättningen för leverans av varor, tillhandahållande av tjänster och unionsinterna förvärv av varor som ingår som ett led i bedrägerier i förhållande till totala omsättningen för sådana transaktioner i verksamheten. För att uppnå en rättvisande bild av verksamhet bör dock en helhetsbedömning göras av verksamheten där även andra omständigheter kan vägas in såsom t.ex. transaktionernas antalsmässiga andel.

Påtaglig risk för att registreringen används för undandragande av mervärdesskatt

Förutom i de fall det kan konstateras att ett företag använder registreringsnumret som ett led i ett mervärdesskattebedrägeri bör det enligt utredningens mening vara möjligt att neka registrering om det finns en påtaglig risk för att registreringen uteslutande eller så gott som uteslutande kommer att användas för undandragande av mervärdesskatt. En sådan risk kan även vara skäl för avregistrering, t.ex. om det är fråga om ett redan registrerat företag där ändring av verksamhet, ägare eller företrädare innebär en påtaglig risk för skatteundragande.

Rekvisitet påtaglig risk innebär att det ska finnas en risk i det enskilda fallet, dvs. en individualiserad risk och inte enbart en allmän risk. Det krävs däremot inte att det är fråga om en mer överhängande risk. En riskbedömning ska göras efter en helhetsbedömning av samtliga omständigheter som kan ha betydelse för frågan.

En bedömning av om det finns en påtaglig risk ska omfatta risken för att registreringen uteslutande eller så gott som uteslutande kommer att användas som ett led i bedrägerier. De objektiva omständigheter som kan visa att det finns en sådan risk är normalt begränsade och kan i första hand avse omständigheter som kan knytas till företaget självt, eller till aktörer som är involverade i företaget såsom ägare och företrädare. Det får därför enligt utredningens mening anses innebära en påtaglig risk för sådant skatteundragande som avses i bestämmelsen om företaget tidigare varit registrerat men avregistrerats på grund av involvering i bedrägerier. Motsvarande bör kunna gälla om företrädare för ett företag eller dess ägare, tidigare

varit involverade i företag som avregistrerats på grund av sådana bedrägerier. Även tidsfaktorn kan ha betydelse, dvs. en i tiden närliggande involvering i bedrägerier kan indikera större risk än något som inträffat för en längre tid sedan.

Möjligheten att avregistrera eller neka registrering på grund av en påtaglig risk för framtida involvering i bedrägerier kommer mot bakgrund av ovanstående i första hand att avse företag som tidigare avregistrerats, eller som skulle ha kunnat avregistreras, på grund av sådana bedrägerier. Det kan också vara så att företaget tidigare avregistrerats på grund av att de inte följt ett föreläggande att lämna uppgifter eller att företrädare inte kunnat styrka sin identitet eller behörighet enligt utredningens förslag, se avsnitt 7.3.2. Utredningen vill dock inte utesluta att det även kan uppkomma andra situationer där det finns en påtaglig risk för att ett företag i stor omfattning kommer att vara involverat i mervärdesskattebedrägerier. Så kan vara fallet om företaget, dess ägare eller företrädare på motsvarande sätt har medverkat i mervärdesskattebedrägerier i andra EU-länder. Så kan även vara fallet om Skatteverket får uppgifter från andra EU-länder som av annan anledning indikerar en sådan påtaglig risk.

Rekvisitet påtaglig risk behandlas utförligare i avsnitt 6.3.3 om när ett registreringsnummer för mervärdesskatt kan visas som ogiltigt i VIES.

Sammanfattning

Utredningen föreslår att det införs en möjlighet att avregistrera den som är registrerad för mervärdesskatt om registreringen uteslutande eller så gott som uteslutande används som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt. Skatteverket föreslås även få besluta att avregistrera från mervärdesskatt eller neka registrering för mervärdesskatt om det finns en påtaglig risk för att registreringen uteslutande eller så gott som uteslutande kommer att användas som ett led i undandragande av mervärdesskatt. Utformningen av bestämmelserna stämmer enligt utredningens bedömning väl överens med de överväganden som EU-domstolen gett uttryck för i *Alessio*.¹³ Bestämmelsernas huvudsakliga tillämpningsområde ansluter även till EU-domstolens fasta praxis avseende principen om förbud mot missbruk och bedrä-

¹³ C-527/11, EU:C:2013:168.

gerier, se avsnitt 6.1.7 (jfr även tillämpning i Storbritannien enligt dom av Upper Tribunal meddelad den 1 september 2023, se avsnitt 8.1.4). Regleringen bör införas i en ny paragraf, 7 kap. 12 § SFL.

Det är Skatteverket som har bevisbördan för att förutsättningarna för att avregistrera eller neka registrering är uppfyllda. Skatteverket ska därmed visa att registreringen uteslutande eller så gott som uteslutande används som ett led i undandragande av mervärdesskatt. Skatteverket har även bevisbördan för att det föreligger en påtaglig risk att registreringen kommer att användas på det sättet.

Möjligheten för Skatteverket att avregistrera ett företag eller neka registrering på den grunden att registreringen används som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt är inte begränsat till gränsöverskridande mervärdesskattebedrägerier. Bestämmelsen kan tillämpas även på rent nationella bedrägerier som avser mervärdesskatt.

Redovisning av mervärdesskatt efter avregistrering eller nekad registrering

Avregistrering från mervärdesskatt eller nekad registrering på den grunden att registreringen används som ett led i undandragande av mervärdesskatt påverkar inte ett företags betalningsskyldighet för mervärdesskatt eller rätten till avdrag för ingående skatt. Det innebär att det måste finnas en möjlighet för företag som avregistreras eller nekas registrering på grund av mervärdesskattebedrägerier att redovisa mervärdesskatt. Skatteverket måste därför göra det möjligt för sådana företag att lämna mervärdesskattedeklarationer trots att de inte är registrerade.

Enligt utredningens mening saknas skäl att föreslå att en särskild skattedeklaration ska lämnas motsvarande den som regleras i 26 kap. 7 § SFL. Skyldighet att lämna en skattedeklaration följer redan av 26 kap. 2 § SFL om företaget är betalningsskyldigt för mervärdesskatt eller enligt uppräknningen i 7 kap. 1 § SFL ska vara registrerat för mervärdesskatt av annan anledning. Det behövs av den anledningen inte särskilda bestämmelser om redovisningsperioder eller vilka uppgifter som ska lämnas i deklarationen. Ett företag som inte är registrerat för mervärdesskatt kommer dock inte att tilldelas ett registreringsnummer för mervärdesskatt och kan därför inte lämna en sådan uppgift i mervärdesskattedeklarationen.

Företag som är betalningsskyldiga för mervärdesskatt eller har avdragsrätt har en skyldighet att lämna en mervärdesskattedeclaration enligt 26 kap. 2 § SFL. De är alltså skyldiga att lämna en deklARATION med uppgifter som behövs för att bestämma skatt m.m. på sätt som anges i 1 kap. 4 § 1 lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, beskattningsdatabaslagen. Sådana uppgifter får behandlas i beskattningsdatabasen (2 kap. 2 § beskattningsdatabaslagen). Uppgifter som får behandlas i databasen är bl.a. uppgift om registrering för skatter och avgifter, underlag för fastställande av skatter och avgifter samt bestämmande av skatter och avgifter (2 kap. 3 § första stycket 3–5 beskattningsdatabaslagen). En närmare beskrivning av vilka uppgifter som får behandlas i beskattningsdatabasen finns i 2 § förordning (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, skattedatabasförordningen. Av bestämmelsen framgår att Skatteverket, beträffande personer som avses i 2 kap. 2 § beskattningsdatabaslagen i databasen får behandla uppgifter som behövs när Skatteverket ska handlägga ärenden med stöd av bl.a. skatteförfarandelagen och mervärdesskatte- lagen. Utredningen gör därför bedömningen att nuvarande reglering i beskattningsdatabaslagen och skattedatabasförordningen även omfattar uppgifter i mervärdesskattedeclarationer m.m. som lämnas av företag som avregistrerats från mervärdesskatt eller nekats registrering men som är betalningsskyldiga eller har avdragsrätt för mervärdesskatt. Utredningen föreslår därför inga ändringar i beskattningsdatabaslagen.

9 Avräkningsspärr på skattekontot

9.1 Gällande rätt

9.1.1 Allmänt om skattekonto

För varje skattskyldig person ska Skatteverket upprätta ett skattekonto. Bestämmelser om skattekontot finns i huvudsak i 61 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, bestämmelser om betalning av skatter och avgifter finns i 62 kap. SFL, bestämmelser om återbetalning av skatter och avgifter finns i 64 kap. SFL och bestämmelser om ränta i 65 kap. SFL.

På ett skattekonto ska Skatteverket registrera skatter och avgifter som ska betalas eller tillgodoräknas, belopp som ska dras ifrån eller läggas till slutlig skatt enligt 56 kap. 9 § SFL, samt inbetalningar och utbetalningar (61 kap. 1 § SFL).

De skatter och avgifter som omfattas av skattekontosystemet och som ska betalas, registreras (debiteras) på skattekontot på skattens eller avgiftens förfallodag (61 kap. 2 § SFL). Betalningar som görs till Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar tillgodoförs (krediteras) löpande på det skattekonto som inbetalaren angett. Beslut om sänkt skatt, avgift, mervärdesskatt eller punktskatt att återfå och andra belopp som ska tillgodoräknas (krediteras) registreras också löpande på skattekontot.

För varje händelse, debitering eller kreditering, som registreras på skattekontot anges en transaktionsdag. Transaktionsdag motsvarar den dag då händelsen registreras på kontot. Dessutom anges för varje händelse en ränteberäkningsdag som anger den första dag som händelsen kan medföra att ränteberäkning sker på kontot.

Varje månad görs en avstämning av skattekontot om det förekommit någon händelse på kontot utöver registrering av ränta. Avstämning av ett skattekonto innebär att Skatteverket jämför inbetalda och andra tillgodoräknade belopp med belopp som debiterats, räknar och

påför ränta på skattekontot samt räknar ut ett aktuellt saldo (61 kap. 7 § SFL).

Avräkning ska alltid göras från den sammanlagda skatte- och avgiftsskulden (62 kap. 11 § SFL). Det finns ingen avräkningsordning avseende enskilda skatter och avgifter utan inbetalda och andra tillgodoräknade belopp fördelas proportionellt mellan samtliga skatter och avgifter som har registrerats under den aktuella avstämningsperioden. Det är alltså normalt inte möjligt att styra betalningen till en viss skuld. I första hand ska avräkning ske från del av den sammanlagda skulden som inte är restförd. Om det därefter återstår ett belopp att avräkna, ska det räknas av från de sammanlagda restförda skulderna på skattekontot, dvs. utan att det framgår vilken specifik skatt eller avgift som avräkning gjorts mot. Av skattekontot går det därför normalt inte att utläsa vilken specifik skatt eller avgift som är obetald. Dock finns en bestämmelse i 62 kap. 15 § SFL om att inbetalningar och andra tillgodoförda belopp under en avstämningsperiod ska proportioneras mot skulder som registrerats på skattekontot under samma period. Denna beräkning har bara betydelse när inbetalningar och andra tillgodoräknade belopp för perioden inte täcker alla skulder som debiterats under samma period.

Den som ska betala skatt kan ibland ha två eller flera skattekonton knutna till samma person- eller organisationsnummer. I förarbetena till skatteförfarandelagen betonas att reglerna om avräkning handlar om en betalares sammanlagda skuld och alltså inte om en begränsad avräkning inom ett enda skattekonto (prop. 2010/11:165 s. 1024).

Med sammanlagd skatteskuld vid avräkning avses samtliga beslutade skatter och avgifter som har förfallit till betalning som den betalningsskyldiga är ansvarig för. Det kan alltså vara förfallna skatter och avgifter på flera skattekonton, t.ex. ett skattekonto knutet till personnumret och ett annat knutet till ett samordningsnummer samt sidobetalningsansvar (prop. 2010/11:165 s. 1025). I en företrädares sammanlagda skatteskuld ingår såväl de egna som huvudmannens skatteskulder och avgiftsskulder. Företrädarna har ett särskilt skattekonto för huvudmannens skatter och avgifter och styr i praktiken sina inbetalningar antingen till huvudmannens skattekonto eller till det egna skattekontot beroende på vilka skatter eller avgifter som en inbetalning är avsedd att täcka (prop. 2010/11:165 s. 525).

Eftersom reglerna om avräkning tar sikte på vem som är betalare, ska reglerna för avräkning tillämpas mellan olika konton som innehas

av samma betalare. Avräkningen görs så att hela eller en del av överskottet på det ena kontot flyttas till det andra kontot för att täcka underskottet där. Räntan behandlas som att det endast är fråga om ett konto.

9.1.2 Återbetalning

Om en avstämning av skattekontot visar att det finns ett överskott på kontot, ska beloppet enligt 64 kap. 2 § SFL betalas tillbaka om

1. kontohavaren begär det,
2. överskottet grundas på
 - a) en slutskatteberäkning enligt 56 kap. 9 §,
 - b) ett beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt,
 - c) ett beslut om överskjutande punktskatt,
 - d) ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, eller
3. kontohavaren är en kommun eller en region.

En automatisk återbetalning enligt första stycket 2 ska dock göras bara om beloppet är minst 2 000 kronor eller återbetalningen kan göras till ett konto hos bank- eller kreditmarknadsföretag.

Återbetalning av skatter och avgifter enligt 64 kap. 2 § SFL ska göras skyndsamt, 14 kap. 5 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), SFF.

Om ett överskott på skattekontot ska betalas tillbaka enligt 64 kap. 2 § första stycket 2 a SFL, ska beloppet betalas tillbaka senast den dag som besked om slutlig skatt ska skickas till kontohavaren (14 kap. 6 § SFF).

Om överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt ska betalas tillbaka enligt 64 kap. 2 § första stycket 2 b eller c SFL, ska beloppet betalas tillbaka senast vid utgången av kalendermånaden efter den kalendermånad då skattedeklaration senast ska lämnas för aktuell redovisningsperiod. Om skattedeklarationen lämnas senare, ska återbetalningen göras senast vid utgången av kalendermånaden efter den då deklarationen lämnades (14 kap. 7 § första stycket SFF).

Uppskjutna återbetalningar av överskjutande ingående mervärdesskatt

Om en skattedeklaration behöver kontrolleras, får Skatteverket enligt 14 kap. 7 § andra stycket SFF besluta att återbetalningen av överskjutande ingående mervärdesskatt ska skjutas upp. Ett sådant beslut får inte meddelas efter utgången av den tid för återbetalning som anges ovan (14 kap. 7 § första stycket SFF).

Ett beslut om att skjuta upp en återbetalning för kontroll förfaller om Skatteverket inte beslutar om föreläggande enligt 37 kap. 6–10 §§ SFL eller revision inom en månad från dagen för beslutet om att skjuta upp återbetalningen (14 kap. 7 § SFF). När ett beslut om att skjuta upp en återbetalning har fattats läggs en spärr i skattekontot för att förhindra att beloppet återbetalas, s.k. utbetalningsspärr. Det finns ingen tidsfrist för hur länge en utbetalningsspärr kan ligga kvar när ett föreläggande har sänts ut eller en revision har inletts. Allmänna skyndsamhets principer gäller dock. Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att överskjutande ingående mervärdesskatt bör utredas med förtur (RÅ 1985 2:77).

Om det inte längre finns anledning att anta att redovisningen kommer att underkännas ska Skatteverket släppa utbetalningsspärren. Om möjligt bör Skatteverket fatta ett delbeslut om mervärdesskatten under pågående revision, så att utbetalningsspärren släpps.

Vid omprövning och överklagande av beslut om att återbetalningen ska skjutas upp tillämpas skatteförfarandelagens bestämmelser. Även skatteförfarandelagens bestämmelser om kommunikation är tillämpliga. Eftersom det är upp till Skatteverket att bestämma om deklARATIONEN behöver kontrolleras anser Skatteverket att kommunikation inför sådana beslut är uppenbart obehövlig.

Det finns ytterligare en möjlighet att hindra återbetalning av överskott på skattekontot som inte behövs för avräkning mot skulder. Om det kommer fram uppgifter som ger anledning att höja någon annan skatt eller avgift kan det finnas hinder för återbetalning för att det kan antas att överskottet behövs som betalning för den andra skatten eller avgiften (64 kap. 4 § 3 b SFL). En återbetalning av skatt eller avgift ska i sådant fall inte göras om den kan komma att behövas för betalning av skatten eller avgiften som inte har beslutats men kan antas komma att beslutas. Ett sådant beslut ska föregås av ett förslag till beslut.

EU-rätt

Enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet inträder avdragsrätten för mervärdesskatt vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. Av artikel 168 a följer att i den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner ska denne ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person. I artikel 179 första stycket anges att den beskattningsbara personen ska göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som ska betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och utövas i enlighet med bestämmelserna i artikel 178.

Av artikel 183 första stycket i mervärdesskattedirektivet framgår att om avdragen för en viss beskattningsperiod överstiger den mervärdesskatt som ska betalas får medlemsstaterna föra över det överskjutande beloppet till nästa period eller göra en återbetalning enligt de villkor som de ska fastställa.

I artikel 273 första stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att medlemsstaterna får 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 utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten för en myndighet att innehålla överskjutande mervärdesskatt har prövats av EU-domstolen i målet *Agrobet*¹. EU-domstolen konstaterade att artiklarna 179, 183 och 273 i mervärdesskattedirektivet inte hindrar nationell lagstiftning som ger möjlighet för skattemyndigheten att, före utgången av ett skattekontrollsförfarande av en mervärdesskattedeklaration med ett överskjutande belopp, inte bevilja återbetalning av den del som inte omfattas av kontrollen vid förfarandets inledande. Detta gäller under förutsättning att det inte

¹ C-446/18, EU:C2020:369.

går att på ett klart, precist och otvetydigt sätt fastställa att överskjutande mervärdesskatt kvarstår oavsett utgången av kontrollen.

Negativ utgående mervärdesskatt

Reglerna om hinder mot återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt enligt 14 kap. 7 § SFF gäller inte för beslut som medför negativ utgående mervärdesskatt. Det kan däremot finnas skäl för att hindra en sådan återbetalning enligt 64 kap. 4 § SFL.

9.1.3 Räkna

Räkna ska enligt 65 kap. 2 § SFL beräknas dagligen på skattekontots saldo. Räkna som ska påföras (kostnadsränta) ska beräknas när det finns ett underskott på skattekontot och ränta som ska tillgodoräknas (intäktsränta) ska beräknas när kontot visar ett överskott.

Kostnadsränta beräknas dag för dag på det underskott som finns på skattekontot. Den påförs varje månad i samband med avstämning och läggs till skattekontots saldo (65 kap. 2 § SFL). Detta medför en beräkning av ränta på ränta, dvs. en kapitalisering.

När annan skatt eller avgift än slutlig skatt eller sent debiterad preliminär skatt ska betalas till följd av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol beräknas låg kostnadsränta enligt huvudregeln från och med dagen efter det höjda skattebeloppets ursprungliga förfallodag (65 kap. 8 § SFL).

Om skatt som ska betalas på grund av att överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt har satts ned, ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter den dag då skatten registrerades (65 kap. 10 § SFL). Anledningen till att det behövs en särskild reglering i dessa fall är att överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt inte har någon förfallodag.

Om betalning inte sker i rätt tid och det blir underskott på skattekontot beräknas hög kostnadsränta, dvs. en räntesats som motsvarar basränta plus 15 procentenheter, från och med dagen efter den dag beloppet senast skulle ha varit bokfört på skattekontot. Den höga kostnadsräntan beräknas till dess en inbetalning eller annan kreditering bokförs på skattekontot eller till och med den dag skulden överlämnas till Kronofogdemyndigheten (65 kap. 13 § SFL).

Tanken är att kostnadsräntan ska täcka statens kostnader för skatte-krediterna och samtidigt fungera som ett påtryckningsmedel på de skattskyldiga, dvs. förmå dem att betala skatter och avgifter i rätt tid. Den låga kostnadsräntan, motsvarande basräntan, har i första hand till syfte att täcka statens kostnader vid en för sen betalning av skatter och avgifter. Den höga kostnadsräntan, motsvarande basräntan plus 15 procentenheter, ska dessutom fungera som ett påtryckningsmedel för att skatten och avgiften ska betalas i rätt tid (prop. 1996/97:100 del 1 s. 332–342). De olika nivåerna på kostnadsräntan har bestämts med utgångspunkt i att räntan har dessa två uppgifter.

Finns ett överskott på skattekontot är huvudregeln att intäkts-ränta ska beräknas från och med dagen efter den dag då en inbetalning tillgodoräknats på skattekontot, eller ett belopp annars tillgodoräk-nats, till den dag då beloppet används för betalning av skatt eller betalas tillbaka och skattekontot inte längre uppvisar ett överskott. När det är fråga om skatt som ska tillgodoräknas till följd av ett om-prövningsbeslut eller ett beslut av domstol beräknas intäktsränta en-ligt 65 kap. 16 § första stycket SFL från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag till och med den dag då tillgodoräkandet regi-streras på skattekontot. Från och med denna dag beräknas eventuell intäktsränta på skattekontots saldo enligt ovan.

Syftet med intäktsräntan är att kompensera de skattskyldiga för tillgodohavanden på skattekontot. Avsikten är dock inte att nivån på intäktsräntan ska uppmuntra de skattskyldiga till att löpande ha medel inestående på skattekontot. Retroaktiv ränteberäkning gäller vid om-prövning och överklagande och innebär att ränta påförs eller tillgodo-räknas som om skatten hade blivit rätt från början men med hänsyn till samtliga transaktioner som har inträffat på skattekontot från och med den ursprungliga förfallodagen till och med den nya förfallodagen.

9.2 Överskjutande ingående mervärdesskatt ska inte tillgodoräknas

Förslag: Om Skatteverket har inlett en kontroll av en mervärdesskattedeklaration och det finns risk för skatteundandragande så får Skatteverket besluta att den överskjutande ingående mervärdesskatten inte ska tillgodoräknas i avvaktan på att kontrollen slutförs. Ett sådant beslut får fattas om den överskjutande ingående mervärdesskatten uppgår till ett betydande belopp.

Skatteverket får fatta ett beslut om att överskjutande ingående mervärdesskatt inte ska tillgodoräknas utan att den som beslutet gäller har fått tillfälle att yttra sig över de omständigheter som ligger till grund för beslutet.

Beslutet får avse högst ett belopp som motsvarar den överskjutande ingående mervärdesskatten som omfattas av kontrollen.

Giltighetstiden för beslutet ska bestämmas till längst två år efter dagen för beslutet. Om beslut om omprövning inte har fattats inom denna tid och det föreligger särskilda skäl får tiden förlängas med sex månader i taget. Om förhållandena för beslutet har ändrats sedan beslutet fattats eller beloppet bestämts eller om det finns särskilda skäl, ska Skatteverket upphäva beslutet eller sätta ned beloppet. Om Skatteverket genom ett beslut om omprövning sätter ned den redovisade överskjutande ingående mervärdesskatten ska beslutet fortsätta gälla till och med förfallodagen för den skatt som fastställts enligt omprövningsbeslutet.

Skälen för förslaget

När en mervärdesskattedeklaration kommer in fattas normalt ett beskattningsbeslut automatiskt. Redovisas i deklARATIONEN överskjutande ingående mervärdesskatt kommer ett belopp motsvarande den överskjutande ingående mervärdesskatten att tillgodoräknas skattekontot.

En viktig åtgärd i kampen mot mervärdesskattebedrägerier är att begränsa möjligheten för den som är inblandad i ett mervärdesskattebedrägeri att kunna tillgodoräknas överskjutande ingående mervärdesskatt. Behöver Skatteverket skjuta upp återbetalningen för att utreda och kontrollera redovisningen gäller i dag bestämmelserna i 14 kap. 7 § SFF. Ett beslut om uppskjuten återbetalning hindrar bara att den

överskjutande ingående mervärdesskatten återbetalas. Det hindrar inte att det krediterade beloppet avräknas mot andra skulder på kontot.

Vid gränsöverskridande mervärdesskattebedrägerier, t.ex. karusellbedrägerier, görs ett unionsinternt förvärv av varor från en annan medlemsstat inom EU. Det unionsinterna förvärvet ger upphov till en redovisningsskyldighet för ut- och ingående mervärdesskatt men utmynnar normalt i ett ”nollsummespel” som inte medför att skatt att betala in till staten uppkommer. Företaget säljer därefter de förvärvade varorna vidare inom landet, debiterar mervärdesskatt i fakturan till köparen men betalar inte in skatten till staten. Köparen gör i sin tur avdrag för den ingående skatten. Genom förfarandet uppkommer en förlust för staten. De företag som i ett senare led i kedjan redovisar den överskjutande ingående mervärdesskatten har ofta sålt varorna eller tjänsterna vidare till ett annat land utan att debitera mervärdesskatt vid försäljningen.

Enligt uppgifter från Skatteverket förekommer också missbruk av skattekontot genom att oriktiga mervärdesskattedeclarationer med överskjutande ingående mervärdesskatt lämnas in där det överskjutande beloppet avräknas mot andra debiteringar på skattekontot. Debiteringarna kan till exempel bestå av inkomstskatt eller arbetsgivaravgifter. Detta slags lämnande av felaktiga uppgifter kan göras med olika syften, ibland kan de lämnas av personer som är involverade i mervärdesskattebedrägerier men det förekommer även andra former av missbruk.

Den överskjutande ingående mervärdesskatt som tillgodoräknas skattekontot i ovan beskrivna fall utgör en ren förlust för staten både i de fall det utbetalas eller används för avräkning mot andra skatter och avgifter. Även om ett belopp innehållits med stöd av 14 kap. 7 § SFF kan det inte anses tillfredställande att överskjutande ingående mervärdesskatt under utredning kan användas för avräkning mot andra skatteskulder på skattekontot.

Möjligheten till avräkning underlättar för ett företag som i bedrägligt syfte lämnat en oriktig mervärdesskattedeclaration att drivas vidare utan synbara skatteskulder. Om en möjlighet till avräkning mot den sammanlagda skulden på skattekontot saknades för krediterad överskjutande ingående mervärdesskatt skulle Skatteverket och Kronofogdemyndigheten ha en reell möjlighet att lämna obetalda belopp för indrivning och vidta verkställighetsåtgärder för tidigare överlämnade belopp. Av de uppgifter som utredningen fått tyder mycket

på att dessa skatter och avgifter inte kommer att betalas i de fall det misstänkt felaktiga tillgodoräknande beloppet inte kan användas för avräkning. Den skuld som då uppkommer på skattekontot till följd av obetalda skatter och avgifter kan överlämnas till Kronofogdemyndigheten för indrivning. Betalas inte skulderna kan företaget försättas i konkurs. Om en möjlighet till avräkning saknades skulle det innebära att det blir möjligt att restföra och ansöka om att företaget sätts i konkurs i ett tidigare skede. Detta skulle också innebära förbättrade möjligheter att vidta andra åtgärder t.ex. i fråga om återkallelse av F-skatt. Enligt utredningens mening finns mot bakgrund av det angivna behov av att införa en möjlighet att förhindra avräkning av misstänkt felaktiga belopp.

Förutsättningar för ett beslut om att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt

För att kunna förhindra att överskjutande ingående mervärdesskatt vid avstämning på skattekontot används för att avräknas mot andra skatter och avgifter måste ett motsvarande belopp debiteras på skattekontot för att fungera och passa in i den befintliga systematiken i skattekontosystemet. Det bör därför införas en möjlighet att besluta om att den överskjutande ingående mervärdesskatten inte ska tillgodoräknas. Bestämmelserna som reglerar förutsättningarna för att fatta ett sådant beslut föreslås tas in i ett nytt 63 a kap. i skatteförfarandelagen.

För ett beslut om att skjuta upp en återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt enligt 14 kap. 7 § SFF är det tillräckligt att konstatera att deklarationen behöver kontrolleras. Någon kontroll behöver alltså inte ha inletts. Enligt utredningens mening bör det krävas mer än ett sådant konstaterande för att kunna fatta ett beslut om att överskjutande ingående mervärdesskatt inte ska få tillgodoräknas. Det bör därutöver krävas att Skatteverket har vidtagit en aktiv åtgärd och inletts en kontroll av mervärdesskattedeklarationen för den aktuella redovisningsperioden. Inom Skatteverkets beskattningsverksamhet används olika former av kontroll. Kontrollformerna benämns inom Skatteverket som skrivbordskontroll, besök och revision. I skatteförfarandelagen regleras beslut om föreläggande enligt 37 kap. 6–10 §§ SFL och beslut om revision enligt 41 kap. SFL. Enligt allmänna förvaltningsrättsliga principer anses dock en myndighet ha

möjlighet att formlöst ställa frågor till enskilda om uppgifter där myndigheten i sin kontrollverksamhet har stöd i lag för att använda föreläggande. Skatteverket kan också inhämta uppgifter från t.ex. andra myndigheter (42 a kap. 1 § SFL).

Ett beslut om att skjuta upp en återbetalning för kontroll förfaller om Skatteverket inte beslutar om föreläggande enligt 37 kap. 6–10 §§ SFL eller revision enligt 41 kap. SFL inom en månad från dagen för beslutet om att skjuta upp återbetalningen. Kravet på att en kontroll ska anses inledd bör inte ställas lägre än vad som gäller för att ett beslut om uppskjuten återbetalning inte ska förfalla. Enligt utredningens mening bör kravet för att en kontroll ska anses inledd vara att någon av de former för kontroll som regleras i skatteförfarandelagen har vidtagits, dvs. föreläggande eller revision. En kontroll måste vidare ha inletts för den redovisningsperiod som den överskjutande ingående mervärdesskatt som beslutet ska gälla för. Det är inte tillräckligt för att anse att en kontroll har inletts att t.ex. en revision pågår för tidigare redovisningsperioder. Ett beslut om att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt ska i likhet med vad som gäller t.ex. beslut om att skjuta upp återbetalningen fattas för varje redovisningsperiod.

Att en kontroll ska ha inletts kan innebära att det först har fattats ett beslut enligt 14 kap. 7 § SFF att skjuta upp återbetalningen av mervärdesskatten. Ett sådant beslut ska upphöra att gälla när ett beslut om att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt fattats.

Inte alla situationer då det är möjligt att besluta om uppskjuten återbetalning bör omfattas. Sådana beslut kan fattas även i andra fall än vid utredningar om ett misstänkt bedrägeri. Ett beslut om att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt är ingripande och det kan få stor påverkan på ett företag vars deklaration utreds av annan anledning om skatten inte kan användas för avräkning mot andra skatter och avgifter som ska betalas. Det bör därför vid utformningen av regleringen vara tydligt vilka förutsättningar som ska gälla för att ett beslut ska få fattas. Syftet med att införa en möjlighet att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt är att förhindra att en person som genom ett bedrägligt förfarande har tillskapat en rätt till återbetalning av skatt med högt belopp kan använda det för att avräkna mot andra skatter och avgifter. Det ska alltså vara fråga om ett skatteundrandragande. Skatteundrandragandet

kan vara en följd av att transaktionen kan ha utgjort ett led i ett mervärdesskattebedrägeri. Ett skatteundandragande kan i detta sammanhang också föreligga om en beskattningsbar person i andra fall använder oriktiga uppgifter i en mervärdesskattedeclaration som skapar en felaktig överskjutande ingående mervärdesskatt.

Ett beslut om att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt föreslås få fattas när en kontroll har inletts. Det innebär att det inte kan krävas att det har fastställts att det är fråga om ett skatteundandragande. En bedömning får i stället göras utifrån om det finns en risk för ett sådant skatteundandragande som bestämmelsen är avsedd att träffa. Risk för skatteundandragande kan t.ex. förekomma om företaget tidigare har genomfört bedrägerier eller andra former av skatteundandraganden eller om den registrerade har en företrädare som bedömts vara en målvakt, dvs. en person som anmäls som företrädare för ett företag i syfte att dölja för allmänhet och myndigheter vem som egentligen styr företaget. En bedömning måste göras utifrån förhållandena i det enskilda fallet.

För att bestämmelsen ska bli tillämplig ska det alltså vara fråga om en risk för att någon genom ett bedrägligt förfarande har skapat en rätt till återbetalning av skatt med för högt belopp. I de fall det är fråga om mervärdesskattebedrägeri rör det sig vidare ofta om stora belopp. Om det endast är fråga om mindre belopp bör ett beslut inte kunna fattas utan i dessa fall får det anses vara tillräckligt att det är möjligt att skjuta upp återbetalningen.

Ett beslut måste vidare avse ett bestämt belopp. Utredningen föreslår att beloppet inte får vara högre än den överskjutande ingående mervärdesskatt som omfattas av kontrollen. Under utredningen kan det komma fram uppgifter som gör att förutsättningarna för beslutet förändras. Av betydelse för beslutet är framför allt sådana omständigheter som innebär att det finns skäl att sätta ned det belopp som inte får tillgodoräknas. Av EU domstolens dom i *Agrobet*, C-446/18, (EU:C2020:369) följer att mervärdesskatt inte får innehållas om det inte längre finns skäl för det. Framkommer uppgifter under kontrollen som gör att det inte längre finns förutsättningar för beslutet ska det upphävas eller beloppet sättas ned.

Giltighetstiden för beslutet

Ett beslut om att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt ska i likhet med övriga beslut enligt skatteförfarandelagen gälla omedelbart. En annan fråga är giltighetstiden för beslutet. Syftet med bestämmelsen är att det under utredningstiden ska vara möjligt att besluta om att överskjutande ingående mervärdesskatt inte ska kunna användas för avräkning mot andra skatter och avgifter. Giltighetstiden för beslutet kan således inte vara längre än till omprövningsbeslut för den aktuella redovisningsperioden har fattats. Utredningar som görs av mervärdesskattebedrägerier tar dock ofta lång tid. Det beror på att utredningarna ofta är mycket komplicerade och det kan vidare vara så att den som kontrollen avser håller sig undan eller inte medverkar till utredningen. Ett beslut kan därför komma att gälla under mycket lång tid om någon tidsgräns inte föreskrivs. Det finns enligt utredningens mening därför skäl att bestämma en gräns för hur lång giltighetstiden för ett beslut får vara. Genom att en giltighetstid bestäms blir det också tydligt att en avstämning av hur utredningen framskrider måste göras. Mot bakgrund av utredningarnas komplexitet bör ett beslut om att överskjutande ingående mervärdesskatt inte ska tillgodoräknas emellertid kunna gälla under en lång tid. I många fall kan utredningar om mervärdesskattebedrägerier ta ett eller två år. Utredningen anser därför att en lämplig giltighetstid för beslutet ska vara högst två år.

Utredningen föreslår att tiden för ett beslut ska bestämmas till längst till omprövningsbeslut fattats dock längst två år efter dagen för beslutet. Föreligger särskilda skäl får tiden förlängas med sex månader i taget. Om det är så att utredningen tar längre tid beroende på omständigheter som Skatteverket inte kan råda över som t.ex. att den kontrollerade håller sig undan eller om information från andra länder behöver inhämtas får beslutet förlängas med sex månader i taget.

När utredningen är klar och ett omprövningsbeslut fattats eller om kontrollen avslutats utan att något omprövningsbeslut har fattats ska beslutet om att inte tillgodoräkna den överskjutande ingående mervärdesskatten upphävas. Om beslutet om omprövning innebär att hela eller del av den redovisade ingående mervärdesskatten inte godtas kan beslutet om att inte tillgodoräkna skatten emellertid inte upphävas direkt. När beslutet upphävs förfaller skatten till betalning på den förfallodag som bestäms enligt 62 kap. 9 § SFL. Om beslutet

upphäva direkt innebär att det att det belopp som inte tillgodoräknats krediteras på skattekontot trots att skatten förfaller till betalning, dvs. debiteras, en senare dag. Kreditering skulle alltså kunna avräknas mot företagets övriga skulder i avvaktan på att omprövningsbeslutet debiteras på skattekontot på förfallodagen. Beslutet om att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt bör därför upphävas på förfallodagen för den skatt som fastställs genom omprövningsbeslutet.

Kommunicering innan beslut

För beslut som fattas med stöd av skatteförfarandelagen finns bestämmelser om kommunikationsskyldighet i 40 kap. 2 och 3 §§ SFL. Av 40 kap. 2 § SFL framgår att ett ärende inte får avgöras till nackdel för den som ärendet gäller utan att denne har fått tillfälle att yttra sig i ärendet. Det gäller dock inte om det är uppenbart obehövligt. I avsnitt 6.3.4 finns en utförlig redogörelse för de regler som gäller i fråga om Skatteverkets kommunikationsskyldighet.

Kommunikationsskyldigheten är ett uttryck för den grundläggande rättsprincipen att ingen får dömas ohörd. Ett beslut om att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt kan ha såväl stor praktisk som ekonomisk betydelse för ett företag. Om en förfrågan eller underrättelse skickas till ett företag vid misstanke om bedrägerier så finns emellertid en stor risk att företaget försöker fördröja handläggningen på olika sätt. Syftet med förslaget är att förhindra att överskjutande ingående mervärdesskatt vid mervärdesskattebedrägerier kan används för avräkning mot andra skatter och avgifter. För att förslaget ska få avsedd effekt behövs en möjlighet att fatta beslut utan föregående kommunikation med den som beslutet gäller.

När det gäller möjligheten att fatta beslut utan kommunikation med den som beslutet gäller anser utredningen att det krävs mycket starka skäl för att helt frångå huvudregeln om att den som beslutet gäller ska få ta del av de omständigheter som ligger till grund för beslutet och få möjlighet att yttra sig över dessa innan ett beslut fattas. Detta gäller oavsett möjligheten för den registrerade att överklaga beslutet och begära eventuell inhibition

Det allmännas behov av att kunna fatta beslut utan föregående kommunikation måste vägas mot den registrerades rättsäkerhet. Det bör därvid beaktas att förluster som drabbar samhället i samband med

skattebedrägerier inom mervärdesskattesystemet är omfattande. Skattebedrägerier inom mervärdesskattesystemet är systemskadliga och orsakar kostnader för samhället i form av förlorade skatteintäkter och felaktiga återbetalningar av överskjutande ingående mervärdesskatt. Med hänsyn till det snabba förloppet och svårigheten att i efterhand driva in eller återkräva felaktigt tillgodoförd överskjutande ingående mervärdesskatt behövs ett snabbt förfarande. Det allmännas berättigade intresse av att vidta åtgärder för att bekämpa skatteundandra- gande och missbruk måste enligt utredningens mening anses väga tyngre än det men som kan uppstå för den enskilde.

För att säkerställa att syftet med bestämmelserna behövs ett snabbt förfarande. Utredningen föreslår därför att det tas in en bestämmelse om att kommunikering inte behövs innan beslut fattas. 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 eller ett interimistiskt förordnande av saken i samband med ett överklagande, jfr 28 § förvaltningsprocesslagen (1971:291). Skatteverket måste också alltid iaktta den proportionalitetsavvägning som ska göras vid varje beslut enligt 2 kap. 5 § SFL.

9.3 Registrering på skattekontot och beräkning av ränta m.m.

Förslag: Ett beslut om att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt ska registreras på skattekontot tidigast på dagen för tillgodoräkandet av den redovisade överskjutande ingående mervärdesskatten eller senast på dagen för beslutet.

Om Skatteverket beslutar att överskjutande ingående mervärdesskatt inte ska tillgodoräknas ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter den dag då den redovisade skatten registrerades till och med dagen för beslutet.

Om beslutet har upphört eller satts ned genom omprövningsbeslut eller beslut av domstol, ska intäktsränta beräknas från och med dagen efter den dag då den redovisade skatten registrerades till och med den dag då tillgodoräkandet registrerades på skattekontot.

I de fall ett beslut om att överskjutande ingående mervärdesskatt inte får tillgodoräknas har satts ned eller upphävts ska den fordran som uppkom till följd av beslutet återkallas.

Skälen för förslaget

Registreringen på skattekontot

Varje händelse, debitering eller kreditering, som registreras på skattekontot får en transaktionsdag den dag då händelsen registreras på kontot. Dessutom får händelsen en ränteberäkningsdag som anger från vilken dag ränteberäkning sker på kontot.

Det finns fasta registreringsdagar för överskjutande ingående mervärdesskatt. Dessa är den 12, i januari den 17, i den månad då skatten redovisas, om skatten redovisas i månaden efter redovisningsperiodens utgång, eller skatten redovisas efter redovisningsperiodens utgång men före den månad då redovisningen senast ska lämnas. Överskjutande ingående skatt som redovisas senare ska registreras den dag då redovisningen senast ska lämnas (61 kap. 4 § SFL).

Syftet med denna bestämmelse är att större företag (företag med beskattningsunderlag som exklusive unionsinterna förvärv och import sammanlagt överstiger 40 miljoner kronor) som normalt lämnar skattedeklaration senast den 26:e i månaden men ska betala skatteavdragen och arbetsgivaravgifter redan den 12:e (i januari den 17:e) i samma månad, ska kunna undvika att kostnadsränta beräknas från och med den 13:e (i januari den 18:e) till och med den 26:e. Detta genom att den redovisade överskjutande mervärdesskatten kan användas för att betala skatteavdrag och arbetsgivaravgifter med förfallodag den 12:e (i januari den 17:e) i samma månad (prop. 2010/11:165 s. 1015). I praktiken, enligt uppgift från Skatteverket, innebär detta att överskjutande ingående mervärdesskatt som redovisas i en skattedeklaration före de aktuella datumen omedelbart krediteras skattekontot men får den räntedag (registreringsdag) som följer av bestämmelsen.

Redovisad överskjutande ingående mervärdesskatt tillgodoförs och registreras på skattekontot. Ett beslut om att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt föreslås ska registreras på skattekontot tidigast på dagen för tillgodoräkandet av den redovisade överskjutande ingående mervärdesskatten eller senast på dagen för beslutet.

Exempel:

Företag x redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt avseende perioden januari, redan den 5 februari (transaktionsdagen) med 1 000 000 kronor.

Beloppet tillgodoräknas på skattekontot den 6 februari. Redovisningen innebär att ränteberäkning sker på skattekontot från och med den 13 februari (enligt 61 kap. 4 § SFL) (ränteberäkningsdagen).

Skatteverket får besluta att inte tillgodoräkna den redovisade överskjutande ingående mervärdesskatten tidigast den 5 februari.

Skatteverket beslutar den 8 februari att den överskjutande ingående mervärdesskatten på 1 000 000 kronor inte ska tillgodoräknas i avvaktan på att kontrollen slutförs. Från och med denna dag innebär beslutet att det debiterade beloppet hindrar att den krediterade överskjutande ingående mervärdesskatten på 1 000 000 kronor avräknas mot andra poster på skattekontot. Beslutet får dock samma räntedag som det redovisade beloppet, den 13 februari. Om inte några andra poster registrerats på skattekontot kommer saldot vid månadsavstämningen vara 0 kronor och varken någon kostnadsränta eller intäktsränta har beräknats. Om Skatteverket t.ex. den 15 maj efter utredning beslutar att inte ändra den redovisade överskjutande ingående mervärdesskatten ska intäktsränta beräknas från och med ränteberäkningsdagen, den 13 februari, till och med den dag då tillgodoräkandet registrerades på skattekontot, den 15 maj. Efter denna tidpunkt kommer ränteberäkning ske enligt huvudregeln och baseras på saldot dag för dag på skattekontot. Se vidare om ränteberäkningen nedan.

Beräkning av ränta

Ränta ska enligt 65 kap. 2 § SFL beräknas dagligen på skattekontots saldo. Ränta som ska påföras (kostnadsränta) ska beräknas när det finns ett underskott på skattekontot och ränta som ska tillgodoräknas (intäktsränta) ska beräknas när kontot visar ett överskott.

När det gäller beslut om att överskjutande ingående mervärdesskatt inte ska tillgodoräknas bör beräkningen av kostnadsränta och intäktsränta så långt möjligt följa de principer som gäller i dag. När beslutet fattas bör det därför ske en retroaktiv ränteberäkning utifrån saldot på skattekontot under tiden från och med dagen efter den dag den överskjutande ingående mervärdesskatten tillgodoräknats på skattekontot till och med dagen för beslutet. Det innebär vidare att när beslutet upphör ska skattekontot krediteras. En retroaktiv ränteberäkning ska då göras från dagen efter det datum då beloppet ansågs registrerat enligt 64 kap. 1 § på skattekontot som ett plusbelopp till

och med den dag som beloppet enligt omprövningsbeslutet förfaller till betalning

Utredningen föreslår att om Skatteverket beslutar att överskjutande ingående mervärdesskatt inte ska tillgodoräknas ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter den dag då skatten registrerades. Om beslutet om att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt har upphört eller satts ned genom omprövningsbeslut eller beslut av domstol, föreslås att intäktsränta på det då krediterade beloppet ska beräknas från och med dagen efter den dag då skatten registrerades till och med den dag då tillgodoräkandet registrerades på skattekontot. Detta kan sägas innebära att beslutets ränteberäkning backas på så sätt att en retroaktiv ränteberäkning görs utifrån saldot på skattekontot under tiden beslutet gällt.

Indrivning

Om en avstämning av skattekontot ger ett underskott, ska den betalningsskyldige uppmanas att betala beloppet med påföljd att det annars lämnas för indrivning. Finns det även efter nästa avstämning ett underskott lämnas underskottet för indrivning. Det är underskottet på skattekontot och inte specifika fordringar som lämnas för indrivning. Varje nytt underskott som lämnas till Kronofogdemyndigheten betraktas och hanteras som ett nytt indrivningsuppdrag och ges ett eget skuldnummer.

En fordran på skatt eller avgift som lämnats för indrivning ska i dag återtas om anstånd beviljas med betalningen, eller fordran sätts ned eller undanröjs. För att kunna återta en fordran från indrivning måste Skatteverket utreda i vilket skattekontounderskott fordran ingick. Nästa steg är att ta reda på om skulden, dvs. skattekontounderskottet, fortfarande är obetald eller om den av någon annan anledning inte längre är föremål för indrivning. Är skulden alltjämt registrerad för indrivning i utsöknings- och indrivningsdatabasen ska Skatteverket återta den del av skulden som kan anses belöpa på den skatt eller avgift som beslutet avser. Återtagandet ska leda till att fordringar som har undanröjts inte längre ingår i en skuld som är registrerad för indrivning och att fordringar som har satts ned inte ingår med större belopp än vad som kvarstår efter nedsättningen. Är skulden betald krävs inget återtagande.

Om överskjutande ingående mervärdesskatt inte kunnat avräknas på grund av ett beslut om att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt kan en skuld avseende andra skatter och avgifter ha uppkommit på skattekontot som överlämnats till Kronofogdemyndigheten för indrivning. Om ett beslut om att överskjutande ingående mervärdesskatt upphävts eller beloppet satts ned måste den fordran som överlämnats för indrivning återtas. Utredningen förslår att det i 70 kap. 5 § SFL tas in en bestämmelse om att i de fall ett beslut om att överskjutande ingående mervärdesskatt inte får tillgodoräknas satts ned eller upphävs ska den fordran som uppkom till följd av beslutet återkallas.

9.4 Omprövning och överklagande

Bedömning: Några särskilda regler om omprövning och överklagande behövs inte. För omprövning och överklagande av ett beslut om att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt ska reglerna i 66 och 67 kap. skatteförfarandelagen som gäller betalning och återbetalning av skatt gälla.

Skälen för bedömningen

Enligt 66 kap. 7 § SFL ska en begäran om omprövning komma in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Begäran ska dock ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser i paragrafen angiva punkter. Det rör sig om beslut där en sexårig omprövningsfrist har ansetts vara meningslös eller mindre lämplig. Enligt punkt 14 ska tvåmånadersfristen gälla för beslut som avser betalning eller återbetalning av skatt eller avgift. Med sådana beslut avses beslut i frågor som regleras i avdelning XIV i skatteförfarandelagen om betalning och återbetalning av skatter och avgifter, närmare bestämt sådana som regleras i 61–65 kap. SFL. Det gäller för t.ex. beslut om anstånd enligt 63 kap. SFL och befrielse från kostnadsränta enligt 65 kap. 15 § SFL.

Enligt 67 kap. 12 § SFL ska ett överklagande ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då

beskattningsåret har gått ut. Överklagandet ska dock ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser i paragrafen särskilt angivna punkter. Enligt punkt 13 gäller tvåmånadersfristen betalning eller återbetalning av skatt eller avgift. Beslut i ärenden om att skjuta upp återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punkt-skatt (14 kap. 7 § andra stycket SFF) torde ses som ett sådant beslut om återbetalning av skatt som avses i 67 kap. 12 § andra stycket 13 SFL. Tvåmånadersfristen gäller därför vid överklagande även av dessa beslut.

I dag gäller vidare enligt 67 kap. 27 § 8 SFL krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten när det gäller beslut om betalning eller återbetalning av skatt.

Det kan enligt utredningens mening inte anses motiverat med en längre tidsfrist för överklagande och omprövning av beslut om att på skattekontot inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt än vad som gäller för övriga bestämmelser som reglerar förutsättningarna för betalning eller återbetalning av skatt. Tidsfristen för omprövning och överklagande ska således vara två månader. Detta behöver inte nämnas särskilt utan omfattas, i likhet med besluten om t.ex. anstånd och ställande av säkerhet, av gällande bestämmelser. Vidare kommer krav på prövningstillstånd gälla vid överklagande till kammarrätten.

10 Omvänd betalningsskyldighet

10.1 Inledning

Normalt är det den som levererar varor eller tillhandahåller tjänster som tar ut mervärdesskatt och som är skyldig att betala mervärdesskatten till staten. Vid omvänd betalningsskyldighet är det i stället förvärvaren av varan eller tjänsten som är skyldig att betala mervärdesskatten till staten.

Omvänd betalningsskyldighet har bedömts vara det mest effektiva verktyget som finns i mervärdesskattedirektivet för att förhindra mervärdesskattebedrägeri och bedrägerier som består i att säljaren inte redovisar eller betalar mervärdesskatt på en försäljning.¹ Med omvänd betalningsskyldighet är dessa former av bedrägerier inte möjliga, eftersom samma företag både är betalningsskyldigt för och har avdragsrätt för mervärdesskatten. En nackdel med omvänd betalningsskyldighet är att den kan öka företagets administrativa börda och kostnader. Den administrativa bördan och kostnaderna måste vägas mot det starka intresset av att förhindra mervärdesskattebedrägerier och betydnande skattebortfall.

Vid handel inom Sverige gäller omvänd betalningsskyldighet bland annat vid leveranser av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pektdatorer och bärbara datorer. Omvänd betalningsskyldighet i dessa fall ska bara tillämpas om vissa villkor är uppfyllda, bland annat krävs att beskattningsunderlaget i fakturan överstiger ett tröskelvärde, se avsnitt 10.2.2. Utredningen har övervägt om det finns skäl att slopa eller sänka tröskelvärdet.

¹ Se t.ex. rapporten COM (2018) 118 som Europeiska kommissionen den 8 mars 2018 lade fram till Europeiska unionens råd och Europaparlamentet om effekterna av artikel 199a i mervärdesskattedirektivet på bedrägeribekämpning. Enligt rapporten anser medlemsstaterna och berörda parter i allmänhet att det förfarande för omvänd betalningsskyldighet som avses i artikel 199a är ett ändamålsenligt och effektivt tillfälligt verktyg i kampen mot mervärdesskattebedrägerier när det gäller att hindra bedrägeri från att äga rum.

10.2 Gällande rätt

10.2.1 EU-rätt

Mervärdesskatt ska vanligtvis betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster (artikel 193 i mervärdesskattedirektivet). I vissa fall ska dock mervärdesskatt betalas av den beskattningsbara person till vilken leveranserna eller tillhandahållandena görs, s.k. omvänd betalningsskyldighet. Omvänd betalningsskyldighet gäller bl.a. för vissa gränsöverskridande transaktioner inom EU av varor och tjänster (se t.ex. artikel 196 om tjänster som tillhandahålls av en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten).

Medlemsstaterna får välja att tillämpa omvänd betalningsskyldighet för vissa i mervärdesskattedirektivet särskilt angivna leveranser eller tillhandahållanden. Det gäller t.ex. vid handel med guld (artikel 198) samt byggtjänster, avfall och skrot av vissa metaller (artikel 199).

Medlemsstaterna får även införa omvänd betalningsskyldighet till och med den 31 december 2026 vid handel med bl.a. utsläppsrätter för växthusgaser, mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, telekommunikationstjänster, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer (artikel 199a).

10.2.2 Svensk rätt

Bestämmelser om vem som är skyldig att betala mervärdesskatt till staten vid beskattningsbara transaktioner som är skattepliktiga och görs inom landet finns i mervärdesskattelagen (2023:200), ML. Enligt huvudregeln är en beskattningsbar person som levererar varor eller tillhandahåller tjänster skyldig att betala mervärdesskatt för leveransen eller tillhandahållandet (16 kap. 5 § ML). Vid handel inom Sverige gäller omvänd betalningsskyldighet bl.a. i följande fall:

- Vid vissa leveranser av guld (16 kap. 11 och 12 §§ ML).
- Vid tillhandahållanden av tjänster inom byggsektorn (16 kap. 13 § ML).
- Vid leverans av avfall och skrot av vissa metaller (16 kap. 14 § ML).
- Vid överlåtelse av utsläppsrätter för växthusgaser (16 kap. 15 § ML).

- Vid leverans av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer (16 kap. 16 ML).

Dessa bestämmelser om omvänd betalningsskyldighet har införts för att förhindra eller förebygga mervärdesskattebedrägerier (se prop. 2020/21:20 s. 16 och 21).

Omvänd betalningsskyldighet vid leverans av mobiltelefoner m.m.

Bestämmelsen om omvänd betalningsskyldighet vid leverans av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer infördes den 1 april 2021 i den dåvarande mervärdesskattelagen (1994:200). Syftet med bestämmelsen var att förhindra omfattande mervärdesskattebedrägerier som ledde till stora skattebortfall. Enligt bestämmelsen, som numera finns i 16 kap. 16 § ML, är förvärvaren av varorna skyldig att betala mervärdesskatt för leveransen om både leverantören och förvärvaren är beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade för mervärdesskatt här i landet, och beskattningsunderlaget för leveransen av dessa varor i en faktura sammantaget överstiger 100 000 kronor och registreringskyldigheten för förvärvaren inte endast är en konsekvens av förvärvet.

Tröskeln om 100 000 kronor infördes eftersom det inte var önskvärt att alla inköp av samtliga företag skulle omfattas av omvänd betalningsskyldighet. Den administrativa bördan till följd av inköp för låga belopp ansågs inte vara proportionerlig (prop. 2020/21:20 s. 31).

I promemorian *Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor och tjänster*, som ligger till grund för bestämmelserna, föreslogs att även telekommunikationstjänster (t.ex. VoIP²-tjänster) skulle omfattas av omvänd betalningsskyldighet. För att minska den administrativa bördan för företagen ansåg regeringen att telekommunikationstjänster inte skulle omfattas av omvänd betalningsskyldighet (prop. 2020/21:20 s. 21).

² Voice over Internet Protocol.

10.3 Tröskeln för omvänd betalningsskyldighet för mobiltelefoner och andra varor bör inte ändras

Bedömning: Tröskeln om 100 000 kronor i en faktura för tillämpning av omvänd betalningsskyldighet vid leverans av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer bör inte ändras.

Skälen för bedömningen

Mervärdesskattebedrägerier förekommer genom uppdelning av fakturor

Omvänd betalningsskyldighet vid leverans av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer ska bara tillämpas om vissa villkor är uppfyllda, bl.a. krävs att beskattningsunderlaget i fakturan överstiger ett tröskelvärde om 100 000 kronor, nedan kallat tröskeln. Under lagstiftningsprocessen med införandet av omvänd betalningsskyldighet vid leverans av mobiltelefoner och andra varor påtalade Ekobrottsmyndigheten och Sveriges advokatsamfund att tröskeln innebar en risk för att fakturor delades upp på flera för att dessa skulle hamna under tröskeln. Enligt regeringen fanns denna risk oavsett vilken beloppsgräns som valdes (prop. 2020/21:20 s. 30 och 32).

Ekobrottsmyndigheten och Skatteverket har informerat utredningen om att det fortfarande pågår mervärdesskattebedrägerier med mobiltelefoner och andra varor genom att fakturor delas upp på flera så att beskattningsunderlaget i varje faktura understiger tröskeln om 100 000 kronor. Det finns därför skäl för utredningen att överväga att föreslå att antingen slopa tröskeln eller sänka tröskelvärdet.

Om tröskeln slopas

Normalt är det den som levererar varor eller tillhandahåller tjänster som tar ut mervärdesskatt och som är skyldig att betala mervärdesskatten till staten. Omvänd betalningsskyldighet avviker från mervärdesskattesystemets normala struktur och medför att den admini-

strativa hanteringen för beskattningsbara personer blir mer komplicerad och kostsam.

En tröskel är ett komplicerat inslag i företagens affärssystem och fakturahantering. Om tröskeln slopas blir reglerna enklare för företagen att tillämpa och hantera. En nackdel med slopad tröskel är dock att alla företag som förvärvar de aktuella varorna kommer att behöva tillämpa omvänd betalningsskyldighet, även företag som bara gör något enstaka inköp av de aktuella varorna. Det innebär i normalfallet, om avdragsrätt föreligger, att företaget ska redovisa både utgående och ingående mervärdesskatt på förvärvet, oavsett beskattningsunderlag. Förvärvaren uppmärksammas på att omvänd betalningsskyldighet gäller eftersom fakturan i dessa fall ska innehålla uppgiften omvänd betalningsskyldighet (17 kap. 24 § 14 ML). Det borde medföra att det blir lättare för förvärvaren att göra rätt även om redovisningen innebär ytterligare ett moment – att även redovisa utgående mervärdesskatt.

Om tröskelvärdet sänks

Om tröskelvärdet sänks kommer fler transaktioner och därigenom fler företag att omfattas av omvänd betalningsskyldighet jämfört med i dag. En nackdel med sänkt tröskelvärde är att fakturor fortfarande kan delas upp på lägre belopp så att bedrägerierna kan fortsätta.

Det finns inte tillräckliga skäl för att slopa eller sänka tröskeln i nuläget

Enligt uppgifter från Ekobrottsmyndigheten och Skatteverket förekommer mervärdesskattebedrägerier med mobiltelefoner och andra varor i viss omfattning genom att fakturor delas upp på flera så att beskattningsunderlaget i varje faktura understiger tröskeln om 100 000 kronor.

Frågan är dock om omfattningen av de misstänkta eller konstaterade bedrägerier som genomförs på detta vis är tillräcklig för att i nuläget motivera ett förslag som innebär att tröskeln sänks eller slopas. Redan inför införandet av bestämmelserna om omvänd betalningsskyldighet vid leverans av mobiltelefoner m.fl. varor påtalade Ekobrottsmyndigheten och Sveriges advokatsamfund att tröskeln kunde innebära en risk för att fakturor delades upp på flera för att dessa

skulle hamna under tröskeln. Tröskeln ansågs dock ändå motiverad för att inte alla inköp av samtliga företag skulle omfattas av omvänd betalningsskyldighet med de administrativa kostnader som detta skulle medföra. Regeringen konstaterade i propositionen att risken för uppdelning av fakturor fanns oavsett vilken beloppsgräns som valdes (prop. 2020/21:20 s. 30 och 32). Utredningen bedömer också att enda sättet att helt förhindra uppdelning av fakturor troligtvis skulle vara att slopa tröskeln. En nackdel med att slopa tröskeln är att alla företag som förvärvar de aktuella varorna kommer att behöva tillämpa omvänd betalningsskyldighet, vilket innebär en administrativ börda för företagen.

Av de uppgifter som Ekobrottsmyndigheten och Skatteverket lämnat till utredningen framgår att uppdelning av fakturor för att undvika tröskeln har konstaterats förekomma i ett visst antal ärenden efter att omvänd betalningsskyldighet och tröskeln infördes. Samtidigt framgår också av myndigheternas uppgifter att den stora omfattningen av bedrägerier som genomfördes i den s.k. mobilhärvan som pågick under år 2019–2021 har kunnat stoppas just genom införandet av omvänd betalningsskyldighet för mobiltelefoner m.fl. varor.

Tröskeln om 100 000 kronor infördes eftersom det inte var önskvärt att alla inköp av samtliga företag skulle omfattas av omvänd betalningsskyldighet. Den administrativa bördan till följd av inköp för låga belopp ansågs inte vara proportionerlig (prop. 2020/21:20 s. 31). Utredningens bedömning är att detta skäl som framfördes vid införandet av omvänd betalningsskyldighet för mobiltelefoner m.fl. varor för endast några år sedan kvarstår trots vad som framkommit om förekomst av kringgående eller försök till kringgående av fakturatröskeln i vissa fall. Enligt vad som framkommit från Ekobrottsmyndigheten och Skatteverket finns inga tecken på att bedrägerier som bygger på uppdelning av fakturor förekommer i stor omfattning. Samtidigt visar utredningens beräkningar att den administrativa bördan som skulle uppkomma om tröskeln skulle slopas eller kraftigt sänkas skulle bli omfattande eftersom många fler företag då skulle komma att omfattas av den omvända betalningsskyldigheten. Utredningens uppskattning av de ökade administrativa kostnaderna för företagen har gjorts utifrån det underlag och de uppskattningar som finns i prop. 2020/21:20 Omvänd betalningsskyldighet vid omsättning av vissa varor. Det är enligt utredningens bedömning inte orimligt att räkna med att de administrativa kostnaderna för företagen totalt sett

skulle fördubblas med ett slopande av tröskeln. Hänsyn har då även tagits till att ett slopande av tröskeln skulle innebära att hanteringen troligen skulle bli lättare för vissa företag eftersom de inte längre skulle behöva beakta omsättningsgränsen.

Det är vidare osäkert hur stor del av de nu förekommande bedrägerierna med kringgående av tröskeln som faktiskt skulle stoppas genom en slopad eller sänkt tröskel. Myndigheternas uppgifter visar att en del av de bedrägerier som genomförts vid handel med mobiltelefoner m.fl. varor i stället flyttat till andra områden.

Utredningen bedömer sammantaget att de administrativa kostnaderna för en slopad eller sänkt tröskel skulle överstiga den förväntade nyttan med ett sådant förslag. Det innebär att en slopad eller sänkt tröskel inte skulle vara proportionerlig. Tröskeln om 100 000 kronor i en faktura för tillämpning av omvänd betalningsskyldighet vid leverans av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer bör därför inte ändras i nuläget. Det är samtidigt av stor vikt att utvecklingen på området löpande följs för att på nytt överväga om det finns behov av att sänka eller slopa tröskeln om omfattningen av bedrägerierna på området skulle öka.

10.4 Överväganden om införande av omvänd betalningsskyldighet i övrigt

Bedömning: Omvänd betalningsskyldighet bör inte införas när det gäller telekommunikationstjänster eller någon annan specifik varutyp eller tjänst.

Skälen för bedömningen

Vid införandet av omvänd betalningsskyldighet vid leverans av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer övervägdes om även telekommunikationstjänster (t.ex. VoIP-tjänster) skulle omfattas. Medlemsstaterna ges möjlighet att införa omvänd betalningsskyldighet för telekommunikationstjänster med stöd av mervärdesskattedirektivet (artikel 199a). För att minska den administrativa bördan för företagen infördes dock inte omvänd betalningsskyldighet för dessa tjänster (prop. 2020/21:20 s. 21).

Utredningen har inhämtat uppgifter om det aktuella läget när det gäller utnyttjande av telekommunikationstjänster, särskilt VoIP-tjänster, vid mervärdesskattebedrägerier för att kunna bedöma om det finns skäl att föreslå omvänd betalningsskyldighet när det gäller dessa tjänster. Uppgifter till utredningen från utredande myndigheter visar dock att det såvitt är känt i nuläget inte i någon större utsträckning förekommer mervärdesskattebedrägerier vid handel med VoIP-tjänster eller andra telekommunikationstjänster i Sverige.

I Danmark infördes omvänd betalningsskyldighet för telekommunikations- och VoIP-tjänster den 1 januari 2024.³ Införandet skedde enligt uppgifter till utredningen i framför allt förebyggande syfte då det inte konstaterats någon omfattande förekomst av bedrägerier vid handel med just telekommunikationstjänster i Danmark.

Fördelen med att i likhet med Danmark införa omvänd betalningsskyldighet för att förebygga möjligheten att genomföra mervärdesskattebedrägerier på ett visst område är att det är en effektiv åtgärd som förhindrar bedrägerier vid handel med en viss typ av vara eller tjänst. Det är känt att de som utför mervärdesskattebedrägerier ofta är väl insatta i lagstiftningen och myndigheternas rutiner och riktar in sig på länder och varutyper och tjänster där de bästa möjligheterna till genomförande av bedrägerier finns. Fördelen med att införa omvänd betalningsskyldighet i förebyggande syfte på varutyper eller tjänster som visat sig vara vanligt förekommande vid mervärdesskattebedrägerier är därmed att man kan förhindra att bedrägerier alls kan genomföras på området innan problemet uppkommit. Att påbörja processen om införande först när bedrägerier konstaterats innebär att det kan ta tid innan ny lagstiftning är införd.

Utredningen har mot denna bakgrund övervägt om det finns skäl att införa omvänd betalningsskyldighet för telekommunikationstjänster. Enligt utredningens mening utgör dock enbart ett förebyggande syfte inte tillräckliga skäl att införa en sådan ordning. Det som kan tala för ett införande är att det framkommit omständigheter som tyder på en mer omfattande förekomst av bedrägerier när det gäller handel med VoIP-tjänster. Det har dock inte framkommit några uppgifter från utredande myndigheter eller i övrigt något som talar för att be-

³ Danmark införde även omvänd betalningsskyldighet för mobiltelefoner, integrerade krets-anordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer redan i juli 2014. I Danmark tillämpas dock inte omvänd betalningsskyldighet i dessa fall på detaljisters försäljning om den utslutande eller till övervägande del sker till privata kunder (se § 46 momsloven och prop. 2020/21:20 s. 17 och 30).

hovan av sådan lagstiftning för att motverka bedrägerier ökat sedan frågan senast var aktuell. Det huvudsakliga skälet mot ett införande av omvänd betalningsskyldighet i förebyggande syfte för telekommunikationstjänster är den administrativa börda och kostnader som det konstaterats medföra för företagen (prop. 2020/21:20 s. 21). De skäl som då framförts om administrativ börda och kostnader för företagen kvarstår. Med hänsyn särskilt till att frågan om införande så sent som år 2021 övervägts av regeringen och då det inte framkommit några nya skäl har utredningen gjort bedömningen att det i nuläget inte är motiverat att föreslå ett införande. Utredningen lämnar därmed inte något förslag om införande av omvänd betalningsskyldighet för telekommunikationstjänster.

Uppgifterna från utredande myndigheter visar att bedrägerierna förekommer på flera olika områden och flyttar sig mellan olika varutyper. Det har dock inte framkommit att det i dag är någon särskild vara eller tjänst som förekommer i större omfattning. Utredningen har därför bedömt att det inte finns skäl att i nuläget överväga möjligheten till införande av omvänd betalningsskyldighet när det gäller någon annan specifik varutyp eller tjänst. Möjlighet finns dock enligt artikel 395 i mervärdesskattedirektivet att ansöka om bemyndigande att införa särskild åtgärd som avviker från bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet för att förhindra skatteundandragande. Även i detta avseende är det av stor vikt att utvecklingen följs för att löpande bedöma om det finns anledning att införa omvänd betalningsskyldighet på något mer område för att förhindra att mervärdesskattebedrägerier genomförs.

11 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Förslag: De föreslagna författningsändringarna i skatteförfarandelagen samt övriga författningsändringar ska träda i kraft den 1 juli 2025.

Bedömning: Det saknas skäl att införa övergångsbestämmelser.

Skälen för förslaget och bedömningen

Utredningen har redogjort för de stora förluster, kostnader och skador som mervärdesskattebedrägerier orsakar i Sverige och inom EU samt att vinster från brottsligheten bl.a. används till att finansiera annan grov organiserad brottslighet. Det är mot den bakgrunden mycket angeläget att de författningsändringar som utredningen föreslår kan träda i kraft så snart som möjligt. Utredningen föreslår därför att författningsförslagen träder i kraft den 1 juli 2025. Denna tidpunkt bör även ge utrymme för Skatteverket att förbereda sig på att tillämpa de föreslagna författningsbestämmelserna.

Utredningen har inte funnit några skäl att införa övergångsbestämmelser. Författningsändringarna som utredningen föreslår i skatteförfarandelagen, lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet samt skatteförfarandeförordningen bör därmed samtliga tillämpas från tidpunkten för ikraftträdandet.

12 Konsekvenser av utredningens förslag

I detta avsnitt redovisas konsekvenserna av utredningens förslag. Redovisningen följer bestämmelserna i 14 § kommittéförordningen (1998:1474) enligt vilka utredningen ska redovisa konsekvenser med avseende på kostnader och intäkter för staten, kommuner, regioner, företag eller andra enskilda. Om förslagen medför samhällsekonomiska konsekvenser i övrigt ska även dessa redovisas. Redovisningen av konsekvenserna ska motsvara de krav som finns i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

12.1 Förslag och bedömningar

Utredningen föreslår att det införs en möjlighet för Skatteverket att:

- förelägga om att inkomma med uppgifter om företrädare och ägare (7 kap. 6 § skatteförfarandelagen [2011:1244], SFL),
- inte registrera en person för mervärdesskatt om ett föreläggande att inkomma med uppgifter inte följs (7 kap. 10 § första stycket SFL),
- avregistrera en person från mervärdesskatt om ett föreläggande att inkomma med uppgifter inte följs (7 kap. 10 § första stycket SFL),
- begära personlig inställelse och identitetskontroll av företrädare vid anmälan om registrering (7 kap. 7 § första stycket SFL),
- inte registrera en person för mervärdesskatt om föreläggande om personlig inställelse inte följs (7 kap. 10 § andra stycket SFL),
- begära personlig inställelse och identitetskontroll av företrädare när det finns information om att registrerade uppgifter ändrats (7 kap. 7 § andra stycket SFL),

- avregistrera en person från mervärdesskatt om föreläggande om personlig inställelse inte följs (7 kap. 10 § andra stycket SFL),
- inte registrera en person för mervärdesskatt om det finns risk för undandragande av mervärdesskatt (7 kap. 11 § SFL),
- avregistrera företag från mervärdesskatt om det finns risk för att registreringen används för undandragande av mervärdesskatt (7 kap. 12 § SFL),
- visa ett registreringsnummer i VIES (VAT Information Exchange System) som ogiltigt (7 kap. 13 § SFL) och
- begränsa avräkningen av överskjutande ingående mervärdesskatt mot andra skulder på skattekontot (63 a kap. SFL).

Därutöver gör utredningen bedömningen att Skatteverket:

- oftare bör använda det utrymme som finns i 26 kap. 13 § SFL att besluta om månads- eller kvartalsredovisning för mervärdesskatt och
- bör utöka antalet kontroller av utbetalningar av mervärdesskatt.

12.2 Syfte, alternativa lösningar och förslagets förenlighet med EU-rätten

Utredningens uppdrag är att hitta åtgärder som förhindrar eller minskar omfattningen av bedrägerier mot mervärdesskattesystemet. De flesta av utredningens förslag har som syfte att begränsa tillgången till mervärdesskattesystemet för personer som vill utnyttja det för bedrägerier genom felaktiga utbetalningar.

Utredningen har under arbetets gång bedömt en mängd alternativa lösningar. De olika alternativen har behandlats genom en avvägning av en mängd faktorer, där utgångspunkten varit respektive alternativs effektivitet med avseende på syftet, att förhindra bedrägerier. Respektive alternativs effektivitet har sedan vägts mot till exempel dess förenlighet med EU-rätten, vilken påverkan det har på mervärdesskattesystemets funktionssätt och på företagens administrativa kostnader.

De olika alternativens effektivitet rangordnas efter principen att ju mer förebyggande en åtgärd är ifråga om att förhindra bedrägerier,

desto effektivare är den. Detta leder till följande kategorisering och rangordning.

1. Systemåtgärder som eliminerar eller begränsar utrymmet för bedrägerier.
2. Begränsning av tillgången till mervärdesskattesystemet för personer som har för avsikt att utnyttja det för bedrägerier.
3. Effektivare/utökade kontroller.
4. Avhållande incitament.
5. Skademinimering.

Systemåtgärder

Den första typen av åtgärd handlar om förändringar av systemet i sig som tar bort eller begränsar utrymmet för bedrägerier. Systemåtgärder skulle, om de var möjliga att införa, vara mycket effektiva eftersom utrymme för bedrägerier skulle saknas eller vara begränsat. Utredningens bedömning är dock att sådana åtgärder inte är möjliga utan att vissa grundläggande principer för mervärdesskattesystemet frångås. Även EU-rätten sätter begränsningar för möjligheterna till systemåtgärder som i någon betydande omfattning begränsar utrymmet för bedrägerier. Systemåtgärder som historiskt har vidtagits för att förhindra mervärdesskattebedrägerier, såväl i Sverige som i andra EU-länder, är att införa omvänd betalningsskyldighet för vissa typer av försäljningar eller för vissa kategorier betalningsskyldiga. Genom omvänd betalningsskyldighet begränsas antalet led som redovisar mervärdet på det som säljs. Även bortsett från att EU:s mervärdesskatte-direktiv ger ett begränsat utrymme för omvänd betalningsskyldighet konstaterar utredningen att det finns viktiga principiella skäl för att främst söka andra alternativ. En fullständig övergång till omvänd betalningsskyldighet skulle innebära att mervärdesskattesystemets själva grundidé, med flerledskatt, skulle överges till förmån för en ren konsumtionsskatt av det slag som Sverige hade innan mervärdesskatten infördes. En ren konsumtionsskatt skulle visserligen ta bort möjligheterna till bedrägerier av det slag som diskuteras i utredningen, men skulle samtidigt medföra andra problem såsom svårigheter att avgöra vem som är den slutliga konsumenten och att det uppstår ett större utrymme för skatteundandragande i slutledet vid försäljning till slutkonsument.

Utredningen konstaterar således att utrymmet för omfattande systemåtgärder är begränsat av såväl EU-rättsliga som principiella skäl. Mot bakgrund av att systemåtgärder är effektiva när det gäller att minska utrymmet för mervärdesskattebedrägerier har dock utredningen övervägt om de möjligheter som finns ändå bör utnyttjas. En möjlighet som diskuterats är att utnyttja möjligheten att utöka de befintliga bestämmelserna om omvänd betalningsskyldighet för mobiltelefoner m.m., exempelvis genom att ta bort undantaget för försäljningar understigande 100 000 kronor. På så sätt skulle möjligheterna att använda mervärdesskattesystemet för bedrägerier inom detta område begränsas ytterligare. Utredningen konstaterar dock att en sådan utökning visserligen skulle begränsa utrymmet för bedrägerier ytterligare, men samtidigt skulle de negativa konsekvenserna vara så stora att åtgärden utifrån nuvarande lägesbild inte kan anses vara proportionerlig. Alltför många företag skulle påverkas genom en ökad administrativ börda.

Begränsning av tillgången till mervärdesskattesystemet

Utifrån en sammanvägd bedömning föreslår inte utredningen några systemåtgärder mot bedrägerier. Med det som utgångspunkt konstaterar utredningen att de effektivaste åtgärderna som återstår är sådana som förhindrar personer med avsikt att missbruka systemet från att få tillgång till det. De förslag som utredningen lägger fram i övrigt tillhör därför främst den andra typen av åtgärder. Samtidigt konstaterar utredningen att utformningen av åtgärder som begränsar tillgången till mervärdesskattesystemet kräver en mängd avvägningar så att marknaderna för handel med varor och tjänster inte påverkas negativt, att de administrativa kostnaderna inte blir för höga eller att konkurrensen inte påverkas negativt. De avvägningar som har gjorts för respektive förslag framgår av respektive konsekvensavsnitt nedan.

En särskild problematik som utredningen diskuterat är att det förekommer handel med mervärdesskatteregistrerade juridiska personer (s.k. historikbolag) där köparens enda syfte är att utnyttja registreringen för missbruk av mervärdesskattesystemet. Registreringen i sig har alltså ett värde för personer med kriminella avsikter. Värdet uppstår genom att köpet av den juridiska personen ger direkt tillgång till mervärdesskattesystemet utan att köparna behöver genomgå den bedömning och kontroll som en anmälan om mervärdesskatteregistrering innebär. För att minska möjligheterna att utnyttja det kri-

minella värdet av en mervärdesskatteregistrering har utredningen diskuterat möjligheten att införa en obligatorisk anmälningssplikt vid överlåtelser av mervärdesskatteregistrerade juridiska personer, vilket skulle medföra att den oseriösa delen av marknaden för företagsförmedling blir mindre lönsam och mindre attraktiv för personer med kriminella avsikter. Den förebyggande effekten av en anmälningssplikt skulle uppstå på två sätt, dels genom en påverkan på säljare av företag, dels genom en påverkan på oseriösa företagsförmedlare. Säljare av mervärdesskatteregistrerade juridiska personer skulle i många fall bli mer uppmärksamma på vem eller vilka som är köpare. Eftersom seriösa företagare normalt undviker samröre med verksamheter som är brottsliga, eller underlättar brott, kan uppgiftsskyldigheten i sig förväntas medföra en ökad försiktighet från säljarna, med följd att tillgången till mervärdesskatteregistrerade juridiska personer blir mindre för oseriösa företagsförmedlare. Därutöver skulle uppgiftsskyldigheten medföra att marknaden för företagsförmedling blir mer synlig. Den ökade synligheten skulle vara oproblematiske för seriösa företagsförmedlare. Däremot skulle den försvåra för oseriösa företagsförmedlare, som till stor del får ut ett värde ur företagen genom att de verkar med hög grad av obemärkthet. Sammantaget bedömer utredningen att en uppgiftsskyldighet för överlåtelse av mervärdesskatteregistrerade juridiska personer skulle göra marknaden för oseriösa företagsförmedlare mindre lönsam, vilket i förlängningen medför att det blir svårare att få tillgång till juridiska personer som kan användas för att utföra mervärdesskattebedrägerier. Samtidigt konstaterar utredningen att en generell uppgiftsskyldighet för företagsöverlåtelser skulle påverka en betydligt större grupp än de vars företag utgör en risk att användas för mervärdesskattebedrägerier. Även om uppgiftsskyldigheten begränsas till företag av en viss storlek uppskattar utredningen att uppgifter om mellan 6 000 och 7 000 överlåtelser skulle behöva lämnas per år. Mot bakgrund av dels att även övriga förslag i någon mån ger Skatteverket bättre möjligheter att störa den oseriösa delen av marknaden för handel med historikbolag, dels att förslaget om uppgiftsskyldighet skulle medföra inte obetydliga administrativa kostnader för många ägare till företag och för Skatteverket anser utredningen att förslaget inte är proportionerligt.

Effektivare/utökade kontroller

De flesta av utredningens förslag är sådana som begränsar möjligheterna för personer som har för avsikt att utföra bedrägerier att få tillgång till mervärdesskattesystemet. Utredningen konstaterar vidare att förslagen som begränsar tillgången till systemet för personer som missbrukar det leder till att en större andel av dem som är registrerade för mervärdesskatt kommer att vara seriösa företag, utan avsikt att missbruka systemet, vilket i sin tur minskar behovet av kontroller av lämnade underlag. Problemen kommer dock inte att försvinna helt varför det fortfarande finns ett behov av kontroller av lämnade underlag, bl.a. för att identifiera personer som inte bör få tillgång till mervärdesskattesystemet. Utredningen lägger därför fram två förslag som rör Skatteverkets kontrollverksamhet. Det ena förslaget medför att Skatteverkets kontroller blir effektivare. Det andra förslaget rör omfattningen på kontrollerna. När det gäller effektiviteten så ser utredningen att den kan öka genom att Skatteverket i högre grad tar tillvara de möjligheter som finns att neka personer där det finns en osäkerhet om förmågan eller viljan att korrekt följa skattereglerna att redovisa mervärdesskatt årsvis. Förslaget medför att Skatteverket får mer och snabbare information för att kontrollera inlämnade underlag och därmed identifiera misstänkta bedrägerier. När det gäller omfattningen på Skatteverkets kontrollverksamhet konstaterar utredningen att antalet utredningar av negativa mervärdesskattedeclarationer har minskat under de senaste åren. Utredningens bedömning är därför att Skatteverket behöver utöka resurserna som läggs på sådana kontroller.

Avhållande incitament/skademinimering

När det gäller avhållande incitament kan inte utredningen se att det finns något större behov av förändringar. De avhållande effekter som befintliga sanktioner i form av skattetillägg och lagstiftning om skattebrott innebär anses vara tillräckliga och proportionerliga.

Skademinimering är att betrakta som en reaktiv åtgärd i den meningen att den blir aktuell först när bedrägeriet redan skett, varför den ligger längst ned i prioritetlistan. Förslaget om att ge Skatteverket möjligheter att begränsa avräkningen av överskjutande ingående mervärdesskatt mot övriga debiterade skatter kan betraktas som en sådan reaktiv åtgärd. Samtidigt är den i viss mån även ett avhållande incitament

på så sätt att detta slags spärr kan göra det mindre lönsamt att utföra bedrägerier.

Alla förslag bedöms vara förenliga med EU-rätten.

12.3 Offentligfinansiella effekter

De olika delförslagen bedöms begränsa såväl antalet mervärdesskattebedrägerier som storleken på de bedrägerier som ändå kommer att förekomma. Därmed medför åtgärderna även effekter på de offentliga finanserna. Till skillnad mot lagförslag som har som syfte att påverka nivån på skattesatserna eller storleken på skattebaserna är osäkerheten större om vilka effekterna är och när i tiden de uppstår. Det finns heller inte lika tydliga regler och konventioner för hur de offentligfinansiella effekterna ska beräknas. Eftersom de belopp som går förlorade i mervärdesskattebedrägerier är betydande, samtidigt som de föreslagna åtgärderna bedöms ha god verkan, bör en bedömning av de offentligfinansiella effekterna göras, trots osäkerheten och svårigheten. Bedömningarna görs nedan i två steg. Först förs ett resonemang om på vilket sätt de olika åtgärderna bedöms ha en effekt på mervärdesskattebedrägerierna, dvs. hur respektive åtgärd påverkar. Därefter görs en grov uppskattning av storleken på effekterna, dvs. hur stor påverkan är.

12.3.1 Hur åtgärderna påverkar

De föreslagna åtgärderna klassificeras efter den ovan beskrivna prioritetsordningen. Först beskrivs åtgärder som begränsar tillgången till mervärdesskattesystemet, vilket är de flesta. Därefter beskrivs hur de åtgärder som berör Skatteverkets kontroller verkar och sedan redovisas den åtgärd som klassificeras som avhållande incitament. Slutligen redovisas indirekta effekter av de olika åtgärderna.

När det gäller åtgärder som begränsar tillgången till mervärdesskattesystemet så kan de indelas i två olika huvudsyften. Ett av syftena är att förbättra möjligheterna att fastställa identiteten på den eller de personer som direkt eller indirekt står bakom mervärdesskatteregistreringen. Det andra syftet är mer inriktat mot att stoppa verksamheter vars mervärdesskatteregistrering används som ett led i

ett skatteundandragande, vilket även kan avse andra företag än sådana som ägs direkt eller indirekt av de som utför bedrägeriet.

För att säkerställa att identitetsuppgifter alltid finns för den som direkt eller indirekt är mervärdesskatteregistrerad måste det finnas en befogenhet för Skatteverket att förelägga om att sådana ska lämnas. En sådan befogenhet införs genom 7 kap. 6 § SFL. För att föreläggandet ska vara verksamt måste det också finnas en möjlighet för Skatteverket att avslå en ansökan om registrering eller besluta om avregistrering om föreläggandet inte följs. Denna möjlighet införs genom 7 kap. 10 § första stycket SFL. Det kan även förekomma situationer där den uppgivna identiteten måste fastställas. Därför föreslås i 7 kap. 7 § SFL att Skatteverket kan förelägga om personlig inställelse för kontroll av identitet eller behörighet. Om föreläggandet inte följs kan Skatteverket genom införandet av bestämmelsen i 7 kap. 10 § andra stycket SFL avslå en ansökan eller besluta om avregistrering.

De beskrivna åtgärderna har en verkan i två olika situationer. Den ena är vid bedömningar av personer som ansöker om registrering för mervärdesskatt, dvs. vid inträde i mervärdesskattesystemet. Den andra är när det sker förändringar för en redan mervärdesskattregistrerad person, t.ex. när det sker en ägarförändring i en juridisk person. Den senare åtgärden underlättar således för Skatteverket att utesluta personer som missbrukar mervärdesskattesystemet genom en befintlig registrering.

Nedan visas en struktur som placerar in de olika åtgärderna i prioritetsordningen och i förhållande till varandra.

Begränsning av tillgången till mervärdesskattesystemet

- Föreläggande om att lämna uppgifter (7 kap. 6 § SFL)

Begränsning av tillgången genom nyregistrering:

- Ej registrering om föreläggande att lämna uppgifter inte följs (7 kap. 10 § första stycket SFL)
- Föreläggande om personlig inställelse (7 kap. 7 § första stycket SFL)
- Ej registrering om föreläggande om personlig inställelse inte följs (7 kap. 10 § andra stycket SFL)

Begränsning av tillgången genom befintlig registrering:

- Avregistrering om föreläggande att lämna uppgifter inte följs (7 kap. 10 § första stycket SFL)

- Föreläggande om personlig inställelse (7 kap. 7 § andra stycket SFL)
- Avregistrering om föreläggande om personlig inställelse inte följs (7 kap. 10 § andra stycket SFL)

Begränsning av verksamheter som används som ett led i skatteundandragande

- Ej registrering i vissa fall om det finns en påtaglig risk för undandragande av mervärdesskatt (7 kap. 11 § SFL)
- Avregistrering i vissa fall av företag som används eller kan användas för undandragande av mervärdesskatt (7 kap. 12 § SFL)
- Visa registreringsnummer som ogiltigt i VIES (7 kap. 13 § SFL)

Effektivare/utökade kontroller

- Utnyttja utrymmet att besluta om kortare redovisningsperioder (26 kap. 13 § SFL)
- Utöka antalet återbetalningskontroller

Avhållande incitament

- Begränsa avräkningen mot andra skulder på skattekontot med syftet att försvåra bedrägerier (63a kap. SFL)

Övriga effekter

- Begränsa avräkningen mot andra skulder på skattekontot med syftet att förhindra betalningskrediter på falska grunder (63a kap. SFL)
- Ränteeffekt av ändrad tillämpning av helårsredovisning
- Indirekta positiva effekter av ett bättre fungerande mervärdesskattesystem

Nedan beskrivs hur de olika åtgärderna verkar för att uppnå avsedd effekt.

Begränsning av tillgången till mervärdesskattesystemet

Utredningen föreslår att Skatteverket kan förelägga om att inkomma med uppgifter om företrädare och ägare (7 kap. 6 § SFL)

Förslaget är en grundläggande förutsättning för Skatteverkets möjligheter att begränsa tillgången till mervärdesskattesystemet.

Utredningen har identifierat registreringen för mervärdesskatt som central när det gäller att utestänga personer som ägnar sig åt bedrägerier från mervärdesskattesystemet. Orsaken är att den person som direkt eller indirekt står bakom registreringen har det yttersta ansvaret och därför måste vara identifierbar. Detta är särskilt viktigt när det är en juridisk person som är registrerad.

En juridisk person som bedriver en ekonomisk verksamhet är enligt mervärdesskattelagen ett skattesubjekt som ska redovisa och betala den mervärdesskatt som tas ut på försäljningen. En juridisk person är också ett rättssubjekt, vilket bland annat innebär att den åläggs vissa skyldigheter. I praktiken är det dock inte den juridiska personen som utför de handlingar som är nödvändiga för att skyldigheterna ska uppfyllas, till exempel när det gäller skyldigheten att redovisa och betala mervärdesskatt. Det måste finnas någon fysisk person som är företrädare och som ytterst ansvarar för att den juridiska personens skyldigheter fullföljs. Av det skälet finns det särskilda regler om företrädaransvar när det gäller redovisning och betalning av skatter och avgifter. Företrädarna har också ett ansvar för det fall att det utförs handlingar i den juridiska personens namn som är brottsliga. Mot bakgrund av att en juridisk person är ett rättssubjekt som kan utföra rättshandlingar men att ansvaret, i vissa fall av oaktsamhet eller missbruk, läggs på en företrädare är det mycket viktigt att dessa är kända och kan avkrävas ansvar.

Risken för att en företrädare använder en juridisk person för att utföra mervärdesskattebedrägerier är mindre om denne är känd och kan ställas till svars. Utredningen föreslår därför att det tydliggörs i skatteförfarandelagen att Skatteverket kan förelägga en juridisk person att lämna uppgifter om företrädare och ägare. En sådan möjlighet för Skatteverket bedömer utredningen har en avhållande effekt i sig och utgör även en förutsättning för att övriga föreslagna åtgärder ska ha en verkan.

Begränsning av tillgången genom nyregistrering

Utredningen föreslår att det införs en möjlighet för Skatteverket att inte registrera en person som inte följer ett föreläggande om att inkomma med uppgifter som behövs för att avgöra om registrering ska göras (7 kap. 10 § första stycket SFL)

Personer som uppfyller villkoren för mervärdesskatt ska registreras för mervärdesskatt. För att bli registrerad ska personen lämna en anmälan till Skatteverket innehållande de uppgifter som behövs för att bedöma om förutsättningar för registrering är uppfyllda, t.ex. att betalningsskyldighet för mervärdesskatt föreligger. Om uppgifterna är ofullständiga eller om det finns indikationer på att de inte är korrekta, till exempel när det gäller företrädare, kan Skatteverket förelägga personen att inkomma med kompletterande uppgifter eller att styrka lämnade uppgifter. Enligt dagens regler saknar dock Skatteverket befogenhet att vägra mervärdesskattregistrering på den grunden att personuppgifter inte lämnas.

En inskränkning av möjligheterna att bli registrerad för mervärdesskatt utan lämnande av korrekta eller fullständiga uppgifter minskar utrymmet för personer som ägnar sig åt bedrägerier att få tillgång till mervärdesskattesystemet. Utredningen föreslår därför att det införs en möjlighet att vägra registrering om ett föreläggande inte följs, vilket bedöms medföra att färre bedrägerier kommer att genomföras.

Utredningen föreslår att det införs en möjlighet för Skatteverket att förelägga om personlig inställelse och identitetskontroll vid registrering för mervärdesskatt eller vid ändring av registrerade uppgifter (7 kap. 7 § första stycket SFL)

Som förklaras ovan har det en avhållande effekt på bedrägerier om identiteten på den som är mervärdesskattregistrerad är känd. Det är särskilt viktigt när den som är mervärdesskattregistrerad är en juridisk person att den eller de som är företrädare är kända och att det också fastställs att det är de som ytterst styr verksamheten. För att minska risken att kriminella gömmer sig bakom falska identiteter är det viktigt att Skatteverket får goda förutsättningar att fastställa att företrädarna verkligen är de som de uppger sig vara. Likaså är det viktigt att minska möjligheten att använda målvakter vid registrering

genom kontroller av att de personer som står på anmälan också är de som styr verksamheten. Utredningen föreslår att Skatteverket får en möjlighet att förelägga företrädare att, i samband med anmälan om registrering, inställa sig personligen för identitetskontroll eller för att svara på kontrollfrågor om verksamheten. Kontrollen av identiteten ska kunna göras mot identitetshandling med möjlighet att använda biometriska uppgifter i avstämningen. Bedömningen är att utrymmet för att använda såväl falska identiteter som målvakter därmed minskar. Möjligheten till identitetskontroll begränsar utrymmet att använda falska identiteter. Möjligheten för Skatteverket att vid en inställelse ställa kontrollfrågor om verksamheten begränsar utrymmet att använda målvakter. Utredningen bedömer därför att möjligheten till föreläggande och kontrollfrågor i hög grad har en avhållande effekt för personer som har för avsikt att använda mervärdesskattesystemet för bedrägerier.

Utredningen föreslår att det införs en möjlighet för Skatteverket att inte registrera en person som inte följer ett föreläggande om personlig inställelse (7 kap. 10 § andra stycket SFL)

För att det ska finnas incitament att följa förelägandet om personlig inställelse måste det finnas en befogenhet för Skatteverket att avslå en ansökan om det inte följs.

Begränsning av tillgången genom befintlig registrering

Utredningen föreslår att det införs en möjlighet för Skatteverket att avregistrera en person från mervärdesskatt som inte efterkommer ett föreläggande om att inkomma med uppgifter som behövs för att avgöra om förutsättningar för registrering fortfarande föreligger (7 kap. 10 första stycket § SFL)

Förslaget om att införa en möjlighet för Skatteverket att förelägga om att inkomma med uppgifter om företrädare och ägare (7 kap. 6 § SFL) gäller även befintliga mervärdesskatteregistreringar. Den nuvarande utformningen av regelverket innebär att det är tidsödande och komplicerat för Skatteverket att avregistrera företag där det finns indikationer om att det skett ett ägarbyte eller någon annan förändring som innebär att det inte längre ska vara mervärdesskatteregi-

strerat. Ett införande av en möjlighet för Skatteverket att avregistrera vid uteblivet svar efter föreläggande medför en effektivisering av Skatteverkets arbete. Förslaget medför också en ökad möjlighet för Skatteverket att försvåra för den oseriösa handeln med historikbolag, som beskrivs i avsnitten 3.2.5 och 12.2. Skatteverket har i dag möjlighet att få del av information från Bolagsverket om byte av företrädare eller styrelse i en juridisk person. Skatteverket har då också möjlighet att begära in underlag för att bedöma om förutsättningar för mervärdesskatteregistrering fortfarande föreligger. Om svar uteblir har dock Skatteverket enligt nuvarande regler inte någon direkt möjlighet att avregistrera den juridiska personen från mervärdesskatt. Om det finns indikationer på att det inte bedrivs ekonomisk verksamhet eller att mervärdesskattesystemet missbrukas kan Skatteverket agera genom att genomföra en revision. Ett beslut om och genomförande av en revision är dock tids- och resurskrävande. Ett införande av en möjlighet för Skatteverket att förelägga om att lämna uppgifter skulle medföra att personen kan avregistreras från mervärdesskatt vid uteblivet svar. En sådan möjlighet skulle vara träffsäker i den meningen att ett företag som bedriver en seriös verksamhet endast behöver inkomma med begärda uppgifter, och kan sedan fortsätta med sin verksamhet, medan personer som ägnar sig åt bedrägerier i många fall inte skulle efterkomma föreläggandet, med avregistrering som följd.

Utredningen föreslår att det införs en möjlighet för Skatteverket att förelägga om personlig inställelse och identitetskontroll om det behövs för att fastställa om förutsättningar för registrering fortfarande föreligger (7 kap. 7 § andra stycket SFL)

På samma sätt som vid nyregistrering behöver Skatteverket ha en möjlighet förelägga om personlig inställelse om det framkommer uppgifter som tyder på att det skett en förändring av ägare eller företrädare. Möjligheten till personlig inställelse och identitetskontroll är viktig för att förhindra möjligheterna för kriminella att dölja sin verksamhet bakom falska identiteter eller målvakter. En följd av detta är även att verktygen för att minska omfattningen på den oseriösa marknaden för historikbolag blir mer kraftfulla.

Utredningen föreslår att det införs en möjlighet för Skatteverket att avregistrera en person som inte efterkommer ett föreläggande om personlig inställelse (7 kap. 10 § andra stycket SFL)

För att möjligheten till föreläggande ska ha en verkan måste den kombineras med en befogenhet att avregistrera den som föreläggandet avser.

Begränsning av verksamheter som används som ett led i skatteundandragande

Utredningen föreslår att det blir möjligt att inte registrera för mervärdesskatt om det finns en påtaglig risk att registreringen uteslutande eller så gott som uteslutande kommer att användas som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt (7 kap. 11 § SFL)

Möjligheten att inte registrera en person om det finns en påtaglig risk att registreringen kommer att användas som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt kompletterar de möjligheter som finns att inte registrera på grund av oklarheter eller oriktiga uppgifter vad gäller företrädare och ägare (7 kap. 6, 7 och 10 § § SFL). En påtaglig risk kan t.ex. föreligga om det finns tydliga indikationer på att en mervärdesskatteregistrerad person är tänkt att fylla en funktion i ett planerat mervärdesskattebedrägeri.

Utredningen föreslår att det blir möjligt att avregistrera för mervärdesskatt om registreringen uteslutande eller så gott som uteslutande används som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt eller om det finns en påtaglig risk för detta (7 kap. 12 § SFL)

Förslaget möjliggör avregistrering både när registreringen använts för skatteundandragande och när det finns en påtaglig risk att så kan komma att ske. Enligt gällande lagstiftning får Skatteverket avregistrera den som inte längre ska vara registrerad. Ifråga om mervärdesskatt uppstår en sådan situation när en verksamhet upphör. Någon särskild möjlighet för Skatteverket att avregistrera en registrering som används för skatteundandragande finns inte. Utredningen föreslår att en sådan möjlighet införs när det finns tydliga indikationer på att en registrering kommer att användas för skatteundandragande. Ett

tydligt exempel på en sådan indikation är när registreringen tidigare använts för bedrägerier.

Ett införande av en möjlighet för Skatteverket att utesluta registreringar som missbrukas från mervärdesskattesystemet är en effektivitetshöjande åtgärd. Utan denna möjlighet behöver Skatteverket använda betydligt mer resurser för att bevaka och kontrollera en registrering där det finns klara indikationer på att det används för bedrägerier. Om Skatteverket får en möjlighet att ta bort en sådan registrering behöver inga kontrollresurser läggas på denna. Åtgärden är således mer förebyggande och därmed resurseffektiv enligt resonemanget i avsnitt 12.2.

Utredningen föreslår att det införs en möjlighet att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES (7 kap. 13 § SFL)

Förslaget medför ökade möjligheter att förhindra en beskattningsbar person i ett annat EU-land att sälja varor utan mervärdesskatt till en potentiell s.k. missing trader¹ i Sverige. För att sälja utan mervärdesskatt måste köparen ha ett registreringsnummer i ett annat EU-land som visas som giltigt i VIES. Visas köparens registreringsnummer som ogiltigt i VIES måste säljaren ta ut mervärdesskatt på försäljningen. Köparen kan visserligen ansöka om att få tillbaka denna mervärdesskatt i efterhand, men det tänkta bedrägeriet blir med detta så krångligt och dessutom mer likviditetskrävande att det inte blir intressant för bedragarna.

Åtgärden bedöms minska antalet bedrägerier genom att färre dragare får möjlighet att utnyttja mervärdesskattesystemet på detta sätt. Åtgärdens effektivitet är beroende av vilka kriterier som ska anses vara tillräckliga för avregistrering och hur snabbt avregistreringen kan ske.

¹ Se avsnitt 3.2.1 angående missing trader.

Effektivare/utökade kontroller

Utredningens bedömning att Skatteverket oftare bör använda det utrymme som finns i skatteförfarandelagen att besluta om kvartals- eller månadsredovisning av mervärdesskatt vid nyregistrering för mervärdesskatt (26 kap. 13 § SFL)

Skatteverkets kontroller genomförs genom insamling, värdering och analys av information. Skatteverkets kontroller är således helt beroende av tillgången till information. När det gäller mervärdesskatt är den grundläggande informationen de mervärdesskattedeklarationer som lämnas av skattebetalarna själva. Värdet av denna information är större ju närmare den beskattningsgrundande händelsen som den blir tillgänglig för Skatteverket. Av detta följer att Skatteverket har bättre möjligheter att genomföra mervärdesskattkontroller ju kortare redovisningsperioderna är. Omvänt betyder det att utrymmet att genomföra bedrägerier är större ju längre fram i tiden som mervärdesskattedeklarationen lämnas. För personer som redovisar mervärdesskatten årsvis kan deklarationstidpunkten ligga mer än ett år efter den skattepliktiga händelsen. Rent principiellt innebär det att personer som får möjligheten att redovisa mervärdesskatt årsvis, förutom en generös skattecredit, tillmätts ett stort förtroende genom den begränsade informationsskyldigheten. Utredningens uppfattning är att den möjlighet som årlig redovisning medför måste kombineras med en mer restriktiv tillämpning. Skatteverket har en möjlighet att besluta om att mervärdesskatteredovisning ska göras med kortare perioder. Utredningen anser att Skatteverket bör utnyttja denna möjlighet i högre grad i fall där det finns en tveksamhet om att tillförlitlighet föreligger.

En begränsning av möjligheterna för personer där det finns indikationer (exempelvis genom uppgifter i VIES) på att det finns avsikter att missbruka mervärdesskattesystemet att redovisa årsvis förbättrar tillgången på kontrollinformation för Skatteverket. Begränsningen innebär att dessa personer lämnar mervärdesskattedeklarationerna kvartals- eller månadsvis. Detta medför att den information Skatteverket får del av har ett högre värde, vilket förbättrar kontrollmöjligheterna.

Utredningens bedömning att Skatteverket bör öka antalet utbetalningskontroller

Utredningen konstaterar att antalet utbetalningskontroller har minskat betydligt de senaste åren, liksom efterföljande kontrollresultat. Som framgår av tabell 3.13 i kapitel 3 uppgick antalet utredningar i samband med inlämnade av negativa mervärdesskattedeklarationer till 8 287 år 2022, vilket är det lägsta antalet under hela den föregående tioårsperioden. Antalet ändringar på Skatteverkets initiativ uppgick samma år till 2 205, vilket är det lägsta antalet sedan år 2013. Det samlade ändringsbeloppet som följde på dessa ändringar var 806 miljoner kronor, vilket är mer än en halvering jämfört med år 2020.

Utredningen föreslår att Skatteverket utökar de resurser som läggs på utbetalningskontroller. Förutom de direkta effekter som detta ger på de offentliga finanserna, genom att felaktiga utbetalningar stoppas, medför en ökad kontrollverksamhet även preventiva effekter. En allmän vetskap att det finns en inte obetydlig sannolikhet att felaktiga mervärdesskattedeklarationer kontrolleras, och att det medför konsekvenser i form av skattetillägg, har en avhållande effekt.

Avhållande incitament

Utredningen föreslår att det införs en möjlighet för Skatteverket att spärra avräkningen av överskjutande ingående mervärdesskatt mot andra skulder på skattekontot, vid misstanke om bedrägerier (63a kap. SFL)

Enligt uppgifter från Skatteverket förekommer missbruk av skattekontot genom att oriktiga negativa mervärdesskattedeklarationer lämnas in där det överskjutande beloppet avräknas mot andra debiteringar på skattekontot. Debiteringarna kan till exempel bestå av inkomstskatt eller arbetsgivaravgifter. Detta slags lämnande av felaktiga uppgifter kan göras med olika syften, ibland kan de lämnas av personer som är involverade i mervärdesskattebedrägerier men det förekommer även andra former av missbruk.

När det gäller mervärdesskattebedrägerier kan avräkningen mot andra debiteringar användas för att försvåra för Skatteverket att hindra att bedrägeribeloppen blir tillgängliga för dem som utför bedrägerierna. Genom att avräkning sker per automatik om det finns en skuld

på skattekontot, när den negativa mervärdesskattedeklarationen lämnas, blir den automatiska återbetalningsspärren och Skatteverkets beslut att skjuta upp återbetalningen av överskjutande ingående mervärdesskatt, med stöd av 14 kap. 7 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), mindre verkningfulla. Under den tid det tar för Skatteverket att utreda den lämnade mervärdesskattedeklarationen kan det innehållna beloppet vara förbrukat. Om utredningen sedan leder till ett beslut om att neka avdraget debiteras de avräknade skatterna på nytt skattekontot, men det hela medför ändå ett uppskjutet indrivningsförfarande. Under tiden kan personerna som är involverade i bedrägerierna få tillgång till bedrägeribeloppen genom att använda de likvida medel som annars skulle ha använts till att betala skulderna på skattekontot till annat, till exempel för utbetalning till ägaren.

Utredningen föreslår att Skatteverket får en möjlighet att lägga in en spärr mot avräkning mot andra skulder på skattekontot när det lämnas en negativ mervärdesskattedeklaration. Utredningen bedömer att åtgärden har en avhållande effekt på storleken på och omfattningen av mervärdesskattebedrägerier. Möjligheten för Skatteverket att spärra avräkning mot andra skulder bedöms innebära ett avhållande incitament genom ökad upptäcktsrisk och minskad lönsamhet att utföra mervärdesskattebedrägerier.

Övriga effekter

Utredningen föreslår att det införs en möjlighet för Skatteverket att spärra avräkningen av ingående mervärdesskatt mot andra skulder på skattekontot med syftet att förhindra betalningskrediter på falska grunder (63a kap. SFL)

Förslaget att ge Skatteverket en möjlighet att begränsa avräkningen av ingående mervärdesskatt mot andra skulder på skattekontot har även en påverkan på annat missbruk. Exempelvis förekommer det att beskattningsbara personer med likviditetsproblem använder falska negativa mervärdesskattedeklarationer för att fördröja restföring av andra debiterade skatter, vilket ger personen en betalningskredit på falska grunder. Detta förfaringsätt medför också att det blir svårare för Skatteverket att återkalla ett beslut om F-skatt för företag med betalningssvårigheter, med ökad skulduppbyggnad som följd.

Utredningen bedömer att den föreslagna åtgärden, utöver att Skatteverket får bättre möjligheter att försvåra mervärdesskattebedrägerier, också medför att det blir svårare att dölja betalningssvårigheter genom falska negativa mervärdesskattedeklarationer. Fler insolventa företag kommer därmed att tidigare hindras från att bygga upp ytterligare skatteskulder och andra skulder.

Ränteeffekt av ändrad tillämpning av helårsredovisning

En restriktivare tillämpning av reglerna om redovisningsperioder medför att något fler företag under ett eller några år kommer att redovisa mervärdesskatt månads- eller kvartalsvis i stället för helårsvis. Denna tillämpning kommer att medföra en positiv offentligfinansiell effekt för staten genom tidigare inbetalningar av mervärdesskatt.

Indirekta effekter av ett bättre fungerande mervärdesskattesystem

Samtliga åtgärder som vidtas för att minska omfattningen på mervärdesskattebedrägerierna har en samlad indirekt effekt på såväl mervärdesskattesystemet i sig som samhällsekonomin i stort. De indirekta effekterna uppstår på flera olika sätt, utifrån faktorer som förtroendet för mervärdesskattesystemet och funktions sättet för de marknader som företagen verkar på.

En allmän vetskap hos konsumenter och företag att mervärdesskattesystemet fungerar väl, att beskattningen sker på ett korrekt sätt och att betalningarna används på det sätt som beslutats i demokratisk ordning medför att viljan att uppfylla de egna skyldigheterna upprätthålls. En tydlighet från lagstiftarna att det skapas verkningfulla medel för att upprätthålla mervärdesskattesystemets funktions sätt, och en allmän kännedom att Skatteverket använder dessa medel på ett ansvarsfullt sätt, minskar risken för att mervärdesskattesystemet på sikt urholkas genom minskad betalningsvilja och motivation att medverka.

Att samma villkor gäller för alla företag som är verksamma i ekonomin är nödvändigt för en väl fungerande och sund marknad. Genom att försvåra för företag att konkurrera genom att inte följa skatte regler, eller få en bättre position genom bedrägerier, förbättras villkoren för företag som följer reglerna. Konkurrensen kommer därmed

i högre grad att ske genom produktutveckling och effektivare produktion, dvs. på ett sätt som gynnar den ekonomiska utvecklingen.

Sammantaget medför en allmänt utbredd tilltro att mervärdesskatt betalas av alla på det sätt som reglerna föreskriver samtidigt som utrymmet för missbruk genom bedrägerier är litet att mervärdesskattesystemets legitimitet upprätthålls och stärks.

12.3.2 Hur mycket åtgärderna påverkar

Ovan beskrivs hur de olika förslagen bedöms påverka storleken på och omfattningen av mervärdesskattebedrägerier. Förslagen har effekt antingen genom att de ger ökade möjligheter för Skatteverket att begränsa tillgången till systemet för personer som ägnar sig åt bedrägerier, ger förbättrade kontrollmöjligheter för Skatteverket eller fungerar som avhållande incitament. De flesta av förslagen syftar till att begränsa tillgången till systemet för personer som använder det för missbruk.

En viktig fråga är hur de olika åtgärderna påverkar den totala omfattningen av bedrägerierna. Det finns olika sätt som de kan påverka på. Om åtgärderna är helt effektiva, t.ex. om systemet ändras så att bedrägerier inte längre är möjliga, försvinner helt enkelt bedrägerierna. En fullständig eliminering är som konstaterats ovan inte möjlig utan att det får andra inte önskvärda konsekvenser. Det som återstår är då att åtgärderna antingen minskar antalet bedrägerier eller minskar bedrägeribeloppen. En minskning av antalet bedrägerier sker om åtgärderna medför att färre personer som ägnar sig åt bedrägerier får tillgång till systemet. En minskning av bedrägeribeloppet sker om upptäcktsrisken ökar så att de som ägnar sig åt bedrägerier blir mer försiktiga och därför minskar omfattningen på bedrägerierna. De flesta av de föreslagna åtgärderna begränsar tillgången till systemet. En stor del av effekten uppstår därmed genom att det blir färre bedrägerier. Två av åtgärderna syftar till att förbättra kontrollmöjligheterna och skapa avhållande incitament. Effekterna av dessa kan även resultera i att bedrägeribeloppen blir lägre.

I tabellen nedan visas en mycket grov bedömning av effekterna på det samlade bedrägeribeloppet. Bedömningen redovisas som ett intervall som spänner mellan den minsta och högsta bedömda effekten.

Som utgångspunkt för bedömningen används den uppskattning av det totala bedrägeribeloppet som redovisas i avsnitt 3.3.3. Enligt

denna uppskattning uppgick det totala bedrägeribeloppet till mellan 5 och 6 miljarder kronor per år 2019 och 2020. Det saknas underlag för att göra en bedömning av storleken på det totala bedrägeribeloppet under efterföljande år. Det har dock skett en viktig förändring efter dessa år. År 2021 infördes omvänd betalningsskyldighet på bl.a. mobiltelefoner. Det har inte gjorts någon uppskattning av vilka effekter införandet av omvänd betalningsskyldighet hade på storleken och omfattningen på mervärdesskattebedrägerierna. Enligt Skatteverket medförde dock den omvända betalningsskyldigheten att de stora bedrägeriangreppen mot mervärdesskattesystemet upphörde. Samtidigt uppger Skatteverket att det finns indikationer på att de personer som ägnar sig åt bedrägerier sökt sig till andra områden sedan dess, men att inget tyder på att omfattningen är lika stor som den var under åren innan den omvända betalningsskyldigheten infördes.

I bedömningen av effekterna av föreslagna åtgärder antar utredningen, i brist på närmare information, att storleken på bedrägerier har halverats sedan år 2019 och 2020 och att de uppgår till cirka 3 miljarder kronor per år.

Den beloppsmässiga bedömningen görs för respektive delförslag. Som beskrivs i avsnitt 12.3.1 är dock inte sambandet mellan åtgärden och effekten helt rak för alla förslag. Det beror dels på att några delförslag samverkar inbördes så att den samlade effekten förstärks, dels på att några delförslag sammantaget förhindrar två olika sätt för kriminella att få tillgång till mervärdesskattesystemet. Det ena sättet är genom en nyregistrering. Det andra sättet är genom en befintlig registrering. Den beloppsmässiga uppskattningen av effekterna för dessa delförslag måste därför göras sammantaget beroende på det sätt som de förhindrar bedrägerier på.

De tre förslagen nedan samverkar så att det blir svårare att utföra bedrägerier genom en nyregistrering.

- Förslaget om införande av en möjlighet att förelägga om att inkomma med uppgifter om företrädare och ägare.
- Förslaget om en möjlighet att förelägga om personlig inställelse.
- Förslaget om en möjlighet att inte registrera för mervärdesskatt om föreläggande inte följs.

De tre förslagen nedan samverkar så att det blir svårare att utföra bedrägerier genom en befintlig registrering.

- Förslaget om införande av en möjlighet för Skatteverket att förelägga om att inkomma med uppgifter om företrädare och ägare.
- Förslaget om en möjlighet att förelägga om personlig inställelse.
- Förslaget om en möjlighet att avregistrera från mervärdesskatt om föreläggande inte följs.

Nedan redovisas uppskattningen av de beloppsmässiga effekterna för de olika delförslagen. För de effekter där det finns en samvariation görs uppskattningen på den nivå där det finns en gemensam grund, t.ex. när det gäller de delförslag som tillsammans gör det svårare att få tillgång till mervärdesskattesystemet genom nyregistrering respektive en befintlig registrering. Det innebär att samtliga effekter nedan redovisas på en nivå där de är oberoende av varandra. Det bör också tilläggas att effekterna är skalbara på så sätt att den relativa effekten är oberoende av uppskattningen av det samlade bedrägeribeloppet, 3 miljarder kronor.

Förslagen om att införa möjligheter att förelägga om att inkomma med uppgifter om företrädare och ägare, att förelägga om personlig inställelse och en möjlighet att inte registrera om föreläggande inte uppfylls – begränsning av inträdesmöjligheten i mervärdesskattesystemet genom nyregistrering

Utredningen bedömer att de tre förslagen tillsammans kommer att ha en avhållande effekt genom att färre personer som ägnar sig åt bedrägerier kommer att försöka göra det genom att använda en falsk identitet eller en målvakt för mervärdesskatteregistrering, antingen direkt eller genom en juridisk person. Uppskattningen av effekten är mycket osäker men utredningen använder som räkneexempel en uppskattning att åtgärderna tillsammans minskar bedrägeribeloppet med mellan 0,5 procent och 2 procent, vilket medför en offentlig-finansiell effekt om mellan 15 och 60 miljoner kronor ($3\,000 \times 0,005$; $3\,000 \times 0,02$).

Förslagen om att införa möjligheter att förelägga om att inkomma med uppgifter om företrädare och ägare, att förelägga om personlig inställelse och en möjlighet att avregistrera om föreläggande inte uppfylls – begränsning av inträdesmöjligheten i mervärdesskattesystemet genom befintlig registrering

De tre förslagen medför att färre personer som ägnar sig åt bedrägerier kommer att försöka använda en befintlig mervärdesskatteregistrering för detta.

Utredningen bedömer att de tre åtgärderna framför allt kommer att minska utrymmet att använda så kallade historikbolag för mervärdesskattebedrägerier. När åtgärderna används minskar utbudet av historikbolag, dvs. effekten är att den marknad som vänder sig till kriminella för att erbjuda befintliga mervärdesskatteregistrerade företag, som ger dem tillgång till mervärdesskattesystemet, kommer att bli mindre attraktiv. Utredningen bedömer att utnyttjande av historikbolag är ett vanligare sätt för kriminella att få tillgång till mervärdesskattesystemet än det är att använda sig av nyregistrerade företag. Effekten av åtgärderna mot befintliga registreringar bedöms därför vara större än effekterna av åtgärderna mot nyregistrerade företag. Om det samlade bedrägeribeloppet minskar med mellan 1 procent och 4 procent motsvarar det en effekt om mellan 30 och 120 miljoner kronor ($3\,000 \times 0,01$; $3\,000 \times 0,04$).

Ogiltigt registreringsnummer i VIES

Förslaget medför att utrymmet blir mindre för företag som agerar som s.k. missing trader att handla varor utan mervärdesskatt. Storleken på effekterna beror till stor del på hur mycket Skatteverket kommer att använda sig av denna möjlighet. Om det samlade bedrägeribeloppet minskar med mellan 1 procent och 5 procent motsvarar det en effekt om mellan 30 och 150 miljoner kronor ($3\,000 \times 0,01$; $3\,000 \times 0,05$).

Ej registrering eller avregistrering av företag som används för eller där det finns en påtaglig risk att det kan användas för skatteundandragande

Förslagen medför att Skatteverket får en möjlighet dels att inte registrera ett företag där det finns en risk att det används för skatteundandragande, dels att snabbare och effektivare avregistrera företag som används för eller som ett led i bedrägerier. Uppskattningen av den samlade effekten är mycket osäker, men om det samlade bedrägeribeloppet minskar med mellan 0,5 procent och 2 procent motsvarar det en effekt om mellan 15 och 60 miljoner kronor ($3\,000 \times 0,005$; $3\,000 \times 0,02$).

Mer restriktiv tillämpning av årsredovisning för mervärdesskatt

Förslaget medför att Skatteverket får snabbare och mer aktuell information för företag där det finns en osäkerhet om de ingår som ett led i mervärdesskattebedrägerier. Effekten är svår att uppskatta och är beroende av Skatteverkets möjligheter att identifiera riskföretag och i vilken grad som möjligheten att besluta om kortare redovisningsperioder används. Om det samlade bedrägeribeloppet minskar med mellan 1 procent och 4 procent motsvarar det en effekt om mellan 30 och 120 miljoner kronor ($3\,000 \times 0,01$; $3\,000 \times 0,04$).

Begränsa avräkningen i skattekontot – åtgärd mot mervärdesskattebedrägerier

Ett införande av en möjlighet för Skatteverket att begränsa avräkning av överskjutande ingående mervärdesskatt mot andra skulder på skattekontot medför att kontrollerna blir mer effektiva även i sådana situationer. Ett antagande att det samlade bedrägeribeloppet minskar med mellan 0,5 och 2 procent medför en effekt om mellan 15 och 60 miljoner kronor ($3\,000 \times 0,005$; $3\,000 \times 0,02$).

Ökning av antalet utbetalningskontroller

Som underlag för uppskattningen av effekten av en ökning av antalet utbetalningskontroller används statistiken över Skatteverkets utredningar av negativa mervärdesskattedeclarationer i tabell 3.13 i kapitel 3. Det är svårt att uppskatta den beloppsmässiga effekten av utökade utbetalningskontroller. I bedömningen är utgångspunkten att utökade utbetalningskontroller främst har en effekt på andra typer av fel än mervärdesskattebedrägerier. Skälet till det är att övriga åtgärder som föreslås av utredningen är mer förebyggande på så sätt att de begränsar möjligheterna för kriminella att få tillgång till mervärdesskattesystemet. Bedömningen är därmed att det kommer att vara färre bedrägeriförsök som kommer att fastna i utbetalningskontrollerna. Mot denna bakgrund bortses i uppskattningen av de beloppsmässiga effekterna, av utökade utbetalningskontroller, från ändringsbeloppen under åren 2019 och 2020, som var relativt sett höga som en följd av de utredningar som då gjordes mot mervärdesskattebedrägerier. Bedömningen av effekten av en utökning av antalet utbetalningskontroller görs därför i stället utifrån resultaten före de stora utredningarna av mervärdesskattebedrägerier under åren 2019 till 2021. Under åren 2016 till 2018 uppgick det genomsnittliga antalet ändringar på Skatteverkets initiativ till 3 260 och det genomsnittliga ändringsbeloppet uppgick till cirka 115 000 kronor. Antalet ändringar på Skatteverkets initiativ uppgick år 2022 till 2 205, vilket motsvarar cirka två tredjedelar av det genomsnittliga antalet för åren 2016 till 2018. Om det antas att antalet ändringar på Skatteverkets initiativ som ett minimiantagande ökar med 20 procent från 2022 års nivå och det genomsnittliga ändringsbeloppet motsvarar genomsnittet för åren 2016 till 2018 motsvarar effekten cirka 50 miljoner kronor ($2\,205 \times 0,2 \times 115\,000 = 50\,715\,000$). Om antalet ändringar i stället ökar med 50 procent motsvarar effekten cirka 130 miljoner kronor ($2\,205 \times 0,5 \times 115\,000 = 127\,787\,500$).

Begränsa avräkningen i skattekontot – åtgärd mot övrigt missbruk

Åtgärden ökar möjligheterna att förhindra mervärdesskatteregistrerade personer att dölja betalningssvårigheter och undvika restföring genom falska negativa mervärdesskattedeclarationer. Genom åtgärden kommer Skatteverket att i ett tidigare skede kunna återkalla

F-skatt och på så sätt förhindra skulduppbyggnad och stora restföringar av skatter. I förlängningen medför det även positiva effekter på skatteintäkterna genom att det blir färre företag som saknar vilja och möjlighet att redovisa och betala korrekt skatt. Det saknas uppgifter om hur vanligt detta slags missbruk är. Som underlag för en grov uppskattning av möjliga effekter av den föreslagna åtgärden används Skatteverkets uppskattning av Skattefelet för enskilda näringsidkare och handelsbolag. Enligt Skatteverkets skattefelsrapport 2022 uppgick det s.k. inkomstskattefelet och felet för egenavgifter för enskild näringsverksamhet och handelsbolag till 3,9 respektive 2,9 miljarder kronor. Tillsammans med det s.k. bolagsskattefelet för små och medelstora aktiebolag, 1,0 miljarder kronor, uppgår det samlade skattefelet som kan anses vara relevant i detta fall till 7,8 miljarder kronor. Med en osäker och grov bedömning att åtgärden minskar skattefelet med mellan 0,1 procent och 0,5 procent av det samlade relevanta skattefelet uppgår effekten till mellan 8 och 40 miljoner kronor ($7\,800 \times 0,001$; $7\,800 \times 0,005$).

Ränteeffekt av ändrad tillämpning av belårsredovisning

Utredningens bedömning att Skatteverket bör tillämpa reglerna om redovisningsperioder för mervärdesskatt mer restriktivt så att färre får möjligheten att redovisa årsvis medför, förutom effekten av en minskning av bedrägeribeloppen, även en positiv offentligfinansiell effekt genom att något fler företag kommer att betala mervärdesskatten både tidigare och oftare.

Beräkningen av den offentligfinansiella effekten följer Finansdepartementets beräkningskonventioner och uttrycks som en ränteeffekt som består av två komponenter. Den ena komponenten avser effekten av att betalningarna tidigareläggs. Den andra komponenten avser effekten av att betalningarna görs för kortare perioder, vilket medför en ränta på ränta-effekt för staten. Beräkningen görs genom en beräkning av differensen mellan nuvärdet av en betalningsström där mervärdesskatten redovisas årsvis respektive en betalningsström där mervärdesskatten redovisas månads- eller kvartalsvis. Redovisning av mervärdesskatt årsvis innebär att redovisning och betalning sker i juli året efter beskattningsåret. Ett företag som tillämpar årsredovisning i stället för månadsredovisning kan därmed redovisa en

del av mervärdesskatten 16 månader senare än annars (i juli året efter beskattningsåret i stället för i mars beskattningsåret).

Som underlag för beräkningen används statistik från Skatteverket. Enligt Skatteverket uppgick den genomsnittliga mervärdesskatt att betala för företag som redovisade årsvis till cirka 54 000 kronor år 2022. I beräkningen av den offentligfinansiella effekten används den tioåriga statsobligationsräntan som diskonteringsränta. Enligt Finansdepartementets prognoser förväntas den tioåriga statsobligationsräntan uppgå till 2,62 procent år 2025. Det är svårt att uppskatta antalet företag som kommer att redovisa mervärdesskatt årsvis i stället för månadsvis eller kvartalsvis som en följd av utredningens bedömning. I beräkningen antas dock att mellan 100 och 1 000 företag kommer att påverkas och att hälften kommer att redovisa mervärdesskatt månadsvis och hälften kvartalsvis som en följd av bedömningen. Med antagandena att mervärdesskatt att betala motsvarar genomsnittet för denna grupp, 54 000 kronor, och att den fördelar sig jämnt över perioderna kan den samlade offentligfinansiella effekten beräknas till mellan 2 miljoner kronor och 17 miljoner kronor.

$$\sum_{t \in \{2,5,8,11\}} \left[\frac{(54\,000 \times 50)/4}{(1,0262^{1/4})^t} \right] + \sum_{t \in \{0,\dots,11\}} \left[\frac{(54\,000 \times 50)/12}{(1,0262^{1/12})^t} \right] - \left[\frac{(54\,000 \times 100)}{1,0262^{16}} \right] = 1\,687\,636$$

$$\sum_{t \in \{2,5,8,11\}} \left[\frac{(54\,000 \times 500)/4}{(1,0262^{1/4})^t} \right] + \sum_{t \in \{0,\dots,11\}} \left[\frac{(54\,000 \times 500)/12}{(1,0262^{1/12})^t} \right] - \left[\frac{(54\,000 \times 1\,000)}{1,0262^{16}} \right] = 16\,876\,356$$

Tabell 12.1 Räkneexempel effekter av respektive förslag

Miljoner kronor

Typ av åtgärd	Åtgärd	Nyregistrering eller befintligt företag	Uppskattad effekt	
			Låg uppskattning	Hög uppskattning
Begränsning av tillgången till mervärdesskatte-systemet	Föreläggande	Nyregistrering		
	Möjlighet till personlig inställelse			
	Möjlighet att inte registrera		15 (0,5 %)	60 (2 %)
	Föreläggande	Befintliga företag		
	Möjlighet till personlig inställelse			
	Möjlighet att avregistrera		30 (1 %)	120 (4 %)
	Registreringsnummer ogiltigt i VIES	Befintliga företag	30 (1 %)	150 (5 %)
Ej registrering eller avregistrering av företag som används eller kan användas för bedrägerier		Befintliga företag		
			15 (0,5 %)	60 (2 %)
Effektivare kontroller	Mer restriktiv tilldelning av årsredovisning	Nyregistrering/ befintliga företag	15 (0,5 %)	120 (4 %)
Avhållande incitament	Begränsa avräkning i skattekontot	Befintliga företag	15 (0,5 %)	60 (2 %)
Total effekt åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier			120 (4 %)	570 (19 %)
Utökade kontroller	Fler utbetalningskontroller		50	130
Begränsning av möjlighet till annat missbruk	Begränsa avräkning i skattekontot	Befintliga företag	8 (0,1 % × 7 800)	40 (0,5 % × 7 800)
Indirekt effekt	Ränteeffekt helårsredovisning	Befintliga företag	2	17
	Mer likformig konkurrens	Alla befintliga företag	Kan ej kvantifieras	Kan ej kvantifieras
Total effekt			180	757

Uppskattningen av de olika exemplen är mycket osäker och grov. Den stora osäkerheten visas genom det breda spannet mellan de två alternativen, minsta respektive högsta uppskattade effekt. Den samlade effekten av åtgärderna mot mervärdesskattebedrägerier uppskattas enligt den mest försiktiga bedömningen till 120 miljoner kronor och till 570 miljoner kronor enligt den motsatta bedömningen. Till de beräknade effekterna av åtgärderna mot mervärdesskattebedrägerier ska läggas övriga effekter som följer av förslagen. Övriga effekter bedöms sammantaget uppgå till mellan 60 miljoner kronor och 187 miljoner kronor.

De samlade effekterna av utredningens förslag bedöms därmed ligga någonstans i intervallet 180 miljoner kronor och 757 miljoner kronor. Ett inte orimligt antagande är att de uppgår till mellan 400 och 500 miljoner kronor.

12.3.3 Fördelning över tid

Förutom osäkerheten om storleken på effekterna av åtgärderna mot mervärdesskattebedrägerier finns en osäkerhet om när i tiden effekterna uppstår. För flera av de föreslagna åtgärderna förväntas en avhållande effekt. Den avhållande effekten uppstår indirekt som en följd av kombinationen av att Skatteverket får utökade befogenheter och att dessa befogenheter också används. Genom att en stor del av effekterna av de föreslagna reglerna är indirekta får de inte omedelbart genomslag på samma sätt som regeländringar som innebär ändrade skattesatser eller skattebaser. Det saknas underlag för att göra en säker uppskattning av vilket genomslag effekterna får över tid. I brist på annan information antar utredningen att effekterna av de föreslagna åtgärderna får fullt genomslag efter tre år, och att de uppstår successivt under de två föregående åren. I tabellen nedan visas de förväntade offentligfinansiella effekterna från ikraftträdandeåret och de två efterföljande åren. Eftersom ikraftträdandetidpunkten föreslås vara den 1 juli 2025 reduceras den förväntade effekten införandeåret med 50 procent. I uppskattningen antas att den offentligfinansiella effekten ligger mitt emellan den låga och den höga uppskattningen för respektive förslag.

I tabellen nedan visas den uppskattade offentligfinansiella effekten av utredningens författningsförslag, uppdelade på åtgärder mot

mervärdesskattebedrägerier och effekter av övriga åtgärder, som är åtgärder mot annat missbruk av skattekontot.

Tabell 12.2 Offentligfinansiella effekter av författningsförslag

Miljoner kronor

	Bruttoeffekt		Nettoeffekt		Varaktig effekt
	2025	2025	2026	2027	
Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier	+45	+45	+190	+280	+272
Åtgärder mot annat missbruk av skattekontot	+4	+4	+16	+24	+23

I tabellen nedan visas de uppskattade offentligfinansiella effekterna av utredningens bedömningar som berör Skatteverket. Eftersom dessa effekter inte är en följd av författningsförslag redovisas de separat.

Tabell 12.3 Offentligfinansiella effekter av de bedömningar som avser Skatteverket

Miljoner kronor

	Bruttoeffekt		Nettoeffekt		Varaktig effekt
	2025	2025	2026	2027	
Fler utbetalningskontroller	+15	+15	+60	+90	+87
Restriktivare tillämpning av årlig redovisning	+10	+10	+45	+70	+68
Ränteeffekt	+3	+3	+13	+19	+18

12.4 Effekter för företagen

Samtliga förslag har som syfte att förhindra eller försvåra för personer som missbrukar mervärdesskattesystemet genom bedrägerier. Förslagen är samtidigt valda och utformade för att i så liten omfattning som möjligt påverka övriga företag. Utredningens målsättning är således att åtgärderna i så hög grad som möjligt ska träffa just de personer som utför bedrägerier, och de företag som dessa personer

driver, samtidigt som övriga företag ska beröras i så liten grad som möjligt.

Eftersom själva syftet med förslagen är att försvåra för personer som har en verksamhet inriktad mot bedrägerier, redovisas inte konsekvenserna för dem som effekter för företag. Redovisningen av konsekvenserna för företag är därför främst inriktad mot övriga företag, dvs. företag som påverkas av förslagen som en bieffekt.

Företagen som påverkas gör det både på ett direkt och ett indirekt sätt. I vid mening påverkas de flesta företag som är mervärdesskatteregistrerade på ett positivt men indirekt sätt av förslagen. En sådan positiv effekt är att konkurrensförhållandena förbättras. Det beror på att bedrägerivinsterna ibland används för att öka lönsamheten eller sätta ned priserna på varor på ett icke avsett sätt, vilket snedvrider konkurrensen. En förbättrad konkurrenssituation medför att det blir svårare för företag att få konkurrensfördelar genom bedrägerier. Därmed kommer det att bli lättare för företag att konkurrera genom effektivare produktion, produktutveckling och nya innovationer. Samtidigt medför det att förtroendet för mervärdesskattesystemet ökar och att legitimiteten för det stärks.

Nedan beskrivs hur förslagen påverkar företagen. Den första delen ger en bild av de företag som påverkas indirekt i positiv mening av förslagen, vilket i någon grad är alla mervärdesskatteregistrerade företag. Den andra delen ger en mer detaljerad beskrivning av i vilken grad respektive förslag direkt påverkar företagen.

12.4.1 Företag som påverkas indirekt

Alla mervärdesskatteregistrerade företag berörs indirekt av förslagen, i varierande grad. Företagen berörs främst genom att åtgärderna leder till att det blir svårare att missbruka mervärdesskattesystemet genom bedrägerier, vilket bland annat medför att det på många marknader blir färre företag som får konkurrensfördelar i förhållande till företag som betalar skatt i enlighet med regelverket.

Det är inte möjligt att bedöma i vilken grad olika kategorier av företag berörs av förslagen. I någon mening berörs dock alla företag på så sätt att rimliga regler och normer som följs av alla medför att företagets resurser kan läggas på produktiv verksamhet. Något som i förlängningen är gynnsamt för alla aktörer i ekonomin.

Nedan visas alla företag som påverkas indirekt av förslagen fördelade på typ av person, storlek och bransch.

I tabellen nedan visas fördelningen av mervärdesskatteregistrerade personer efter typ av person. Fysiska personer utgör en något mindre andel än juridiska personer.

Tabell 12.4 Antal mervärdesskatteregistrerade företag fördelade efter typ av person

År 2022

Person	Antal mervärdesskatteregistrerade	Andel
Fysiska personer	595 003	47 %
Juridiska personer	661 082	53 %
Samtliga	1 256 085	100 %

Källa: Skatteverket.

I tabellen nedan visa mervärdesskatteregistrerade företag fördelade på omsättning.

Tabell 12.5 Antal mervärdesskatteregistrerade företag fördelade efter omsättning

År 2022

Omsättning	Antal mervärdesskatteregistrerade	Andel
0	334 958	27 %
0–10 000	63 714	5 %
10 000–100 000	183 301	15 %
100 000–1 000 000	345 697	28 %
1 000 000–10 000 000	250 504	20 %
10 000 000–100 000 000	65 848	5 %
100 000 000–	12 603	1 %
Samtliga	1 256 085	100 %

Källa: Skatteverket.

I tabellen nedan visa mervärdesskatteregistrerade företag fördelade efter SNI² på avdelningsnivå.

² Standard för svensk näringsgrensindelning.

Tabell 12.6 Antal mervärdesskatteregistrerade företag fördelade efter SNI

År 2022

SNI, avdelning	Antal mervärdesskatte- registrerade	Andel
A Jordbruk, skogsbruk och fiske	203 731	16,2 %
B Utvinning av mineral	672	0,1 %
C Tillverkning	46 825	3,7 %
D Försörjning av el, gas, värme och kyla	2 740	0,2 %
E Vattenförsörjning, avloppsrening, avfallshantering och sanering	1 505	0,1 %
F Byggverksamhet	112 790	9,0 %
G Handel, reparation av motorfordon och motorcyklar	128 203	10,2 %
H Transport och magasinering	33 024	2,6 %
I Hotell- och restaurangverksamhet	36 729	2,9 %
J Informations- och kommunikationsverksamhet	66 738	5,3 %
K Finans- och kommunikationsverksamhet	10 398	0,8 %
L Fastighetsverksamhet	80 585	6,4 %
M Verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik	207 517	16,5 %
N Uthyrning, fastighetsservice, resetjänster och andra stödtjänster	53 101	4,2 %
O Offentlig förvaltning och försvar, obligatorisk socialförsäkring	385	0,0 %
P Utbildning	29 714	2,4 %
Q Vård och omsorg; sociala tjänster	30 487	2,4 %
R Kultur, nöje och fritid	64 009	5,1 %
S Annan serviceverksamhet	64 547	5,1 %
T och U Hushållens produktion av varor och tjänster för eget bruk; Verksamhet vid internationella organisationer, utländska ambassader o.d.	31	0,0 %
SNI saknas	80 666	6,4 %
Samtliga	1 254 397	100 %

Källa: Skatteverket.

12.4.2 Företag som påverkas direkt

Nedan redovisas för respektive delförslag om och i så fall hur förslagen direkt påverkar företagen.

Förslag om att införa en möjlighet för Skatteverket att förelägga om att inkomma med uppgifter om företrädare och ägare (7 kap. 6 § SFL)

Möjligheten att förelägga att inkomma med uppgifter om företrädare och ägare kommer endast att användas i speciella fall, där det finns oklarheter om verksamheten, företrädarna eller ägarna. De allra flesta företag som ansöker om registrering för mervärdesskatt, eller som överläts till annan ägare, berörs inte av förslaget. Enligt Skatteverket nyregistrerades cirka 87 000 företag för mervärdesskatt år 2023. Av dessa var 33 000 fysiska personer. Eftersom identiteten sällan är oklar när det gäller fysiska personer berörs den gruppen av förslaget endast i mycket speciella fall. Föreläggande kan även bli aktuellt om Skatteverket får information om att en överlåtelse av en juridisk person har skett. Enligt uppgifter från Skatteverket bytte cirka 9 000 mervärdesskatteregistrerade juridiska personer ägare under år 2022. Det är svårt att uppskatta hur många av de cirka 63 000 juridiska personer som årligen anmäler sig för registrering eller byter ägare som kan komma att behöva lämna uppgifter om företrädare och ägare. Utredningen bedömer dock att förslaget i sig har en inte obetydlig avhållande effekt genom att färre kommer att försöka använda falska identiteter eller målvakter för bedrägerier. Antalet seriösa företag som kommer att behöva lämna uppgifter om företrädare och ägare på grund av ett föreläggande bedöms uppgå till högst något hundratal per år, dvs. någon promille av alla som antingen lämnar en anmälan om mervärdesskatteregistrering eller där ett ägarbyte skett. I bedömningen av detta bör även beaktas att det inte är någon särskilt betungande uppgift för ett seriöst företag att lämna uppgifter om företrädare och ägare.

Förslag att det införs en möjlighet för Skatteverket att inte registrera en person som inte efterkommer ett föreläggande om att inkomma med uppgifter som behövs för att avgöra om registrering ska göras (7 kap. 10 § första stycket SFL)

Detta förslag berör så gott som uteslutande företag som inte bör vara registrerade till mervärdesskatt. Den arbetsinsats som behövs för att lämna information till Skatteverket om uppgifter om registreringen är inte särskilt stor. Därmed bör det inte uppstå situationer där företag i vilka det finns en avsikt att bedriva en seriös verksamhet inte blir registrerade på grund av att denna möjlighet införs för Skatteverket.

Förslag att det införs en möjlighet för Skatteverket att förelägga om personlig inställelse och identitetskontroll vid registrering för mervärdesskatt (7 kap. 7 § första stycket SFL)

Förslaget om att införa en möjlighet för Skatteverket att förelägga om personlig inställelse bedöms i hög grad ha en avhållande effekt på så sätt att färre kommer att försöka använda falska identiteter eller målvakter i en ansökan om mervärdesskatteregistrering. Bedömningen är att antalet situationer där det i ett bolag som är avsett att användas för seriös verksamhet finns sådana oklarheter att Skatteverket behöver förelägga om personlig inställelse är få. Antalet sådana förelägganden bör inte uppgå till fler än något hundratal per år. Kostnaden för att inställa sig för identitetskontroll är begränsad i de fall det kommer att förekomma.

Förslag att det införs en möjlighet för Skatteverket att inte registrera en person som inte efterkommer ett föreläggande om personlig inställelse och identitetskontroll (7 kap. 10 § andra stycket)

Förslaget bör inte ha någon betydelse för personer som ansöker om registrering för mervärdesskatt för att bedriva en seriös verksamhet. En person som har för avsikt att bedriva en seriös verksamhet har ingen anledning att inte följa ett föreläggande om personlig inställelse och identitetskontroll. Därmed bör det inte förekomma att ansökningar om mervärdesskatteregistreringar av seriösa verksamheter avslås av det skälet.

Förslag att det införs en möjlighet för Skatteverket att avregistrera en person från mervärdesskatt som inte efterkommer ett föreläggande om att inkomma med uppgifter som behövs för att avgöra om förutsättningar för registrering fortfarande föreligger (7 kap. 10 § andra stycket SFL)

Förslaget bedöms ha en hög träffsäkerhet, i den meningen att de som kommer att avregistreras i de allra flesta fall är personer vars verksamhet bedrivs med avsikt att användas för bedrägerier. I många fall kommer det att handla om historikbolag som förvärvas i syfte att användas i kriminell verksamhet. Bestämmelsen kommer i de flesta fall att användas i situationer där Skatteverket får signaler om att en ägarförändring skett i en mervärdesskatteregistrerad juridisk person. I fall där en juridisk person fått nya ägare som har för avsikt att bedriva en seriös verksamhet krävs endast en begränsad arbetsinsats för att efterkomma Skatteverkets begäran om att inkomma med uppgifter. Det innebär att seriösa företag normalt sett inte påverkas av förslaget. De företag som blir avregistrerade är därmed närmast uteslutande sådana som inte lämnar information om företrädare och ägare, vilket är ett rimligt och grundläggande krav för mervärdesskatteregistrering av en juridisk person. Kostnaden för att inställa sig för identitetskontroll är begränsad i de fall det kommer att förekomma.

För den händelse att en person som bedriver ekonomisk verksamhet blir avregistrerad, t.ex. om det av förbiseende inte följt ett föreläggande, har Skatteverket möjligheter att hantera redovisning och betalning av mervärdesskatten enligt särskilda rutiner.

Förslag att det införs en möjlighet för Skatteverket att förelägga om personlig inställelse och identitetskontroll vid registrering om det behövs för att fastställa om förutsättningar för registrering fortfarande föreligger (7 kap. 7 § andra stycket SFL)

Förslaget om att införa en möjlighet för Skatteverket att förelägga om personlig inställelse kommer främst att ha betydelse för att förhindra förvärv av historikbolag i kriminellt syfte. Förslaget bedöms i hög grad ha en avhållande effekt på så sätt att färre kriminella kommer att försöka få tillgång till mervärdesskattesystemet genom historikbolag, där falska identiteter eller målvakter ofta uppges som företrädare. Bedömningen är att antalet situationer där det i ett bolag

som är avsett att användas för seriös verksamhet finns sådana oklarheter att Skatteverket behöver förelägga om personlig inställelse är få. Antalet sådana förelägganden bör endast uppgå till högst något hundratal per år.

Förslag att det införs en möjlighet för Skatteverket att avregistrera en person som inte efterkommer ett föreläggande om personlig inställelse och identitetskontroll (7 kap. 10 § andra stycket SFL)

Förslaget bör inte ha någon betydelse för personer som förvärvar en juridisk person för att bedriva en seriös verksamhet. En person som har för avsikt att bedriva en seriös verksamhet har ingen anledning att inte följa ett föreläggande om personlig inställelse och identitetskontroll. Därmed bör det inte förekomma att seriösa verksamheter avregistreras från mervärdesskatt av det skälet.

Ej registrering om det finns en påtaglig risk att registreringen uteslutande eller så gott som uteslutande kommer att användas som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt (7 kap. 11 § SFL)

Den föreslagna åtgärden bedöms bli tillämplig i få fall. De krav som ställs för att inte registrera är så tydliga att det inte kommer att förekomma några fall där en person som har för avsikt att bedriva en seriös verksamhet får avslag på denna grund.

Avregistrering om registreringen uteslutande eller så gott som uteslutande används som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt eller om det finns en påtaglig risk för detta av företag som ägnar sig åt bedrägerier (7 kap. 12 § SFL)

Förslaget innebär att Skatteverket kan avregistrera en person vars mervärdesskatteregistrering uteslutande eller så gott som uteslutande används som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt. Avregistrering kan också ske om det finns en påtaglig risk att det kommer att ske undandraganden i framtiden. Om mervärdesskatteregistreringen använts för eller som ett led i ett bedrägeri är det samtidigt en påtaglig risk för att så även kommer att ske i framtiden.

De flesta fall där avregistrering kommer att göras är när det är tydligt påvisat att mervärdesskatteregistreringen så gott som uteslutande används för bedrägerier, vilket samtidigt får betraktas som en risk att så kommer ske även i framtiden. Eftersom det är osannolikt att en ägare till ett företag är ovetande om att det används för bedrägerier, om de transaktioner som sker så gott som uteslutande är ett led i sådana undandraganden, kommer endast företag som medvetet används som medel för sådan kriminell verksamhet att avregistreras. Personer som bedriver normal och seriös ekonomisk verksamhet berörs därmed inte av förslaget.

Förslag att det införs en möjlighet att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES (7 kap. 13 § SFL)

Företag som gör unionsinterna förvärv genom att de köper varor från företag i andra EU-länder är skyldiga att redovisa utgående mervärdesskatt på förvärvet. Det betyder att det säljande företaget inte behöver ta ut mervärdesskatt på försäljningen. Informationen att skyldigheten att redovisa mervärdesskatt ligger på köparen får det säljande företaget genom informationen i VIES.

Förslaget om utökade möjligheter för Skatteverket att visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES påverkar varken skyldigheten, behovet eller omfattningen av informationsinhämtning därifrån. Behovet av att inhämta information från VIES finns vid gränsöverskridande handel, men påverkas inte i sig av förslaget. Det betyder samtidigt att varken företag i andra EU-länder som säljer till företag i Sverige, företag i Sverige som köper från andra länder i EU eller företag i Sverige som i sin tur köper av det köpande svenska företaget påverkas av förslaget.

Skatteverket bör oftare använda det utrymme som finns i lagen att besluta om kvartals- eller månadsredovisning av mervärdesskatt vid nyregistrering för mervärdesskatt

Utredningens bedömning kommer att medföra att fler företag får lämna mervärdesskattedeklaration kvartals- eller månadsvis i stället för årsvis. De företag som berörs är främst nystartade företag där det finns en osäkerhet om de kan komma att användas om ett led undan-

dragande av mervärdesskatt. Enligt Skatteverkets statistik uppgick år 2022 antalet juridiska personer som inte är äldre än två år och som är registrerade till mervärdesskatt för helår till 18 500. De företag som kommer att beröras av utredningens bedömning befinner sig till största delen i denna grupp. Det bör dock vara en mycket liten del som direkt kommer att beröras. Utredningen bedömer att några hundra av dem kommer att behöva redovisa mervärdesskatt kvartals- eller månadsvis under något års tid.

Det finns få studier som undersökt merkostnaderna för företag att redovisa mervärdesskatt kvartals- eller månadsvis i stället för årsvis. En aktuell studie som berör frågan är *Förstudie – Företagens kostnader att hantera momsavgift från 2023* som utförts av Trinovo Consulting på uppdrag av Svenskt näringsliv. Enligt studien uppgår kostnaden för att redovisa mervärdesskatt årligen till 350 kronor för ett s.k. normaleffektivt företag utan anställda. Med antagandena att den uppskattade kostnaden motsvarar den genomsnittliga kostnaden för att lämna en mervärdesskattedeklaration för den aktuella gruppen och att denna kostnad är densamma oavsett om deklarationen avser ett år, ett kvartal eller en månad kan merkostnaden att gå från årsredovisning till kvartalsredovisning beräknas till 1 050 kronor (3×350) och från årsredovisning till månadsredovisning till 3 850 kronor (11×350). Det är svårt att uppskatta hur många fler företag som kommer att redovisa mervärdesskatt kvartals- eller månadsvis i stället för årsvis om Skatteverket inför ett mer riskbaserat arbetssätt inom ramen för vad som är möjligt med befintlig lagstiftning. Med ett antagande att det handlar om mellan 100 och 1 000 företag och att hälften går från redovisning per år till kvartal och den andra hälften från år till månadsredovisning kan den samlade kostnadsökningen beräknas till mellan 245 000 kronor ($(50 \times 1 050) + (50 \times 3 850)$) och 2 450 000 kronor ($(500 \times 1 050) + (500 \times 3 850)$). Om den verkliga kostnadsökningen ligger däremellan uppgår den till 1,3 miljoner kronor ($(0,245 + 2,45)/2 = 1,347$).

Utöver ökningen av de administrativa kostnaderna påverkas företagen genom att mervärdesskatten får betalas in tidigare än annars. Uttryckt på ett annat sätt så kommer färre företag än annars att kunna använda sig av de skattekrediter som årsredovisningen innebär. Effekten för företagen utgörs av den räntekostnad som motsvarande krediter hade medfört genom annan upplåning. Räntekostnaden varierar dock mellan olika företag beroende på t.ex. kreditvärdigheten för

det enskilda företaget. Det är därför svårt att uppskatta den totala räntekostnaden för företagen. Som jämförelse kan den offentligfinansiella effekten användas. Den uppskattades till mellan 2 och 17 miljoner kronor. Eftersom staten kan låna på andra villkor än företag är räntekostnaden för företagen högre än den offentligfinansiella effekten. Med antagandena att den genomsnittliga räntekostnaden för företagen är 50 procent högre än statslåneräntan och att 500 företag kommer att påverkas kan den samlade ökningen av räntekostnaden uppskattas till cirka 14 miljoner kronor ($1,5 \times (2+17)/2 = 14,25$).

Skatteverket bör öka antalet utbetalningskontroller

Enligt utredningens bedömning bör Skatteverket utöka antalet utbetalningskontroller. Att bli föremål för en kontroll medför en kostnad för det företag som den är riktad mot. En relevant fråga är dock hur kostnaden ska betraktas rent principiellt: Ska den ses som en administrativ börda för alla företag eller enbart för de företag som inte får ett ändringsbeslut med anledning av kontrollen? Utredningen väljer att se den administrativa kostnaden för företag som får ett ändringsbeslut som en del av konsekvensen av att ha lämnat en felaktig mervärdesskattedeklaration. Som en följd av detta uppskattas endast de administrativa kostnaderna för företag som blivit föremål för en kontroll, som inte resulterar i ett ändringsbeslut.

Kostnaden varierar stort mellan olika företag och är beroende av komplexiteten i den fråga som ska utredas, hur omfattande verksamheten är, hur redovisningen hanteras i det aktuella företaget etc. Det saknas studier eller annat underlag för att bedöma kostnaderna av att bli föremål för en utbetalningskontroll. I stället får en uppskattning göras utifrån rimliga antaganden. Mot bakgrund av att det är stor skillnad mellan olika företag antas att tiden de allra flesta företag behöver lägga ned under en kontroll varierar mellan en timme och fyra timmar. Med ett antagande att en större andel behöver lägga ned en timme än fyra timmar kan den genomsnittliga tiden antas uppgå till två timmar. Om värdet av den tid som läggs ned kan jämföras med lönen för en kvalificerad ekonom kan den genomsnittliga kostnaden beräknas enligt följande. Enligt Statistiska centralbyråns (SCB) lönestatistik för yrkesgrupper (SSYK) uppgick den genomsnittliga månadslönen för redovisningsekonomer i privat sektor till 41 400 kronor

år 2022. Enligt Tillväxtverket (Ekonomiska effekter av nya regler – Så beräknar du företagets kostnader) ska den genomsnittliga månadslönen multipliceras med schablonvärdet 1,84 som inkluderar semesterersättning, arbetsgivaravgifter och olika indirekta kostnader. Om antalet arbetade timmar per månad antas vara 160 innebär det en genomsnittlig kostnad på ungefär 950 kronor per kontrollerat företag ($(41\,400/160) \times 2 \times 1,84 = 952$).

För att beräkna den totala ökningen av kostnaderna för de företag som blivit föremål för en kontroll men inte fått ett ändringsbeslut måste en uppskattning göras av antalet. Enligt tabell 3.13 i avsnitt 3 resulterar lite mindre än hälften av alla utredningar i ett ändringsbeslut. Det är svårt att bedöma storleken på den ökning av antalet utredningar som förslaget leder till. Ett inte orimligt antagande är att antalet utredningar ökar med 2 000. Med en träffsäkerhet om 50 procent skulle det innebära att cirka 1 000 företag ytterligare blir föremål för en kontroll utan att det leder till ändringsbeslut. Den samlade kostnaden för dessa företag kan därmed beräknas till 950 000 kronor ($950 \times 1\,000$).

Förslag att det införs en möjlighet för Skatteverket att begränsa avräkningen av överskjutande ingående mervärdesskatt mot andra skulder på skattekontot, vid misstanke om bedrägerier (63a kap. SFL)

Avsikten är att möjligheten att begränsa avräkningen av ingående mervärdesskatt mot andra skulder ska användas endast när det uppenbart är fråga om antingen mervärdesskattebedrägerier eller falska negativa mervärdesskattedeclarationer som ska dölja betalningssvårigheter.

När det gäller mervärdesskattebedrägerier bedömer utredningen att Skatteverket kommer att använda möjligheten att begränsa avräkningen endast i ett fåtal fall per år. En stor del av effekten på mervärdesskattebedrägerier kommer att uppstå genom att åtgärden är avhållande. Införandet av denna möjlighet för Skatteverket kommer att medföra att det blir svårare att utnyttja skattekontot vid mervärdesskattebedrägerier på detta sätt.

När det gäller falska negativa mervärdesskattedeclarationer för att dölja betalningssvårigheter bedömer utredningen att Skatteverket kommer att använda möjligheten i något större omfattning. Det saknas närmare uppgifter om hur omfattande detta slags missbruk är,

men utredningen gör en grov uppskattning att åtgärden kommer att användas i något hundratal fall per år.

Förslaget med att begränsa avräkningen av ingående mervärdesskatt är utformat med avsikten att det ska användas med mycket hög grad av träffsäkerhet. Med andra ord ska så få företag som möjligt, som är berättigade till att återfå mervärdesskatt, få hantera en situation där skulder på skattekontot måste betalas med andra medel än planerat. Utredningen bedömer att det kommer att förekomma situationer där Skatteverket beslutar om att begränsa avräkningen av ingående mervärdesskatt men där det senare framkommer att mervärdesskattedeklarationen är korrekt. Om begränsningen av avräkningen både beslutas och upphävs innan den månatliga avstämningen görs på skattekontot påverkas inte företaget alls. Om däremot begränsningen upphävs efter den månatliga avstämningen medför det negativa konsekvenser för företaget, antingen genom att det fått betala skattekontoskulden med andra medel eller genom att skattekontoskulden överförs till Kronofogdemyndigheten. Även om en inbetalning på skattekontot återbetalas och en restföring hos Kronofogdemyndigheten återställs efter att avräkning upphävs så innebär det negativa konsekvenser för de företag som hamnar i denna situation. Utredningen bedömer att Skatteverket kommer att använda möjligheten till begränsning av avräkning i så tydliga missbrukssituationer att det kommer att hända endast i undantagsfall.

12.4.3 Små företag

De flesta av utredningens lagförslag syftar till att begränsa tillgången till mervärdesskattesystemet för personer som missbrukar det genom bedrägerier. Inget av dessa förslag påverkar seriösa företag på något betydande sätt och därmed inte heller småföretag. Däremot påverkar utredningens bedömning om att Skatteverket i högre omfattning bör tillämpa möjligheterna att besluta om kortare redovisningsperiod än ett år just små företag. Eftersom det endast är företag med en omsättning under en miljon kronor som kan vara aktuella för årsvis redovisning är det per definition små företag som berörs. Syftet med bedömningen är dock att tillämpningen ska ske restriktivt och att det främst är i fall där det finns en osäkerhet om att missbruk kan ske som det blir aktuellt. Det ska även tilläggas att ett beslut om

kortare redovisningsperiod än ett år efter en tid kan ändras, vilket innebär att det ofta avser en begränsad tid. Den sammantagna bedömningen är att det endast är en mindre andel av de mindre företagen som påverkas och att det oftast kommer att vara under begränsad tidsperiod.

12.5 Effekter för kommuner och regioner

Kommuner och regioner berörs inte av utredningens förslag.

12.6 Effekter för statliga myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslagen medför ett antal olika kostnader för Skatteverket, såväl engångskostnader som löpande kostnader. Förslaget om föreläggande om personlig inställelse och identitetskontroller medför kostnader för utveckling av rutiner och instruktioner. Förslaget medför inte att det behöver utvecklas nya system. Identitetskontrollerna kan, med en liten anpassning, utföras med de system som redan finns för att utföra folkbokföringskontroller. Förslaget om begränsade möjligheter till avräkning på skattekontot medför kostnader för omställning av skattekontosystemet. Förslaget om avregistrering i VIES medför också vissa införandekostnader.

Kostnaderna för att upprätta informationsmaterial, skapa rutiner och instruktioner samt anpassa system för identitetskontroller uppskattas av Skatteverket till totalt 186 000 kronor. Därutöver tillkommer en kostnad för intern information som av Skatteverket uppskattas till 135 000 kronor.

När det gäller förslaget om att införa en begränsning av avräkningen i skattekontot så konstaterar Skatteverket att det fordrar en omfattande utveckling av skattekontosystemet. Skatteverket har dock inte haft möjlighet att göra någon detaljerad uppskattning av vare sig tidsåtgången eller kostnaden för anpassningen av skattekontosystemet.

Införande av möjligheter att avregistrera i VIES bedömdes i Skatteverkets promemoria, *När ett registreringsnummer till mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES* (Dnr 131 173843-17/113), medföra engångskostnader om 300 000 kronor för informationsinsatser och -material och 100 000 kronor för utveckling av it-system. Med en upprä-

ning efter utvecklingen av KPI från 2017 års nivå uppskattas de samlade engångskostnaderna för förslaget om ändringar i VIES-systemet till 500 000 kronor ($400\,000 \times 1,3 = 520\,000$).

Utredningens bedömning av behovet att antalet utbetalningskontroller behöver utökas förväntas medföra att antalet kontroller ökar med mellan 400 och 1 100 vilket enligt Skatteverkets beräkningar medför en löpande kostnad om mellan 11 miljoner kronor och 30 miljoner kronor per år. I Skatteverkets beräkning är utgångspunkten att kontrollerna görs genom skrivbordskontroller, vilka i genomsnitt tar sex dagar i anspråk. Detta medför att ökningen motsvarar mellan 11 och 30 årsarbetskrafter. Den genomsnittliga kostnaden för en årsarbetskraft i den aktuella personalkategorin uppgår enligt Skatteverket till 1 miljon kronor.

Identitetskontrollerna kommer att göras i något av Statens servicecenters (SSC) kontor. På SSC:s kontor finns redan i dag utrustning och rutiner för identitetskontroller. De löpande kostnader som tillkommer för SSC bedöms vara små.

Sammanfattningsvis gäller följande. De samlade engångskostnaderna för Skatteverket av förslagen om identitetskontroller och ändringar i VIES-systemet uppgår till cirka 820 000 kronor. Utredningens bedömning är att de föreslagna åtgärderna medför en effektivisering av Skatteverkets kontroller, något som bör frigöra resurser från kontrollverksamheten och därmed innebär att förslagen på sikt är självfinansierade. När det gäller förslaget om begränsad avräkning på skattekontot saknas en uppskattning av kostnaderna för omställning av systemen. Utredningen gör dock bedömningen att även detta förslag medför att Skatteverkets kontrollverksamhet blir effektivare och att det därmed på sikt är självfinansierat. De årliga kostnaderna för ökade utbetalningskontroller uppgår till mellan 11 och 30 miljoner kronor. Även denna kostnad bedömer utredningen är motiverad mot bakgrund av den förväntade offentligfinansiella effekten av bedömningen (se även avsnitt 12.9).

Förslagen bedöms medföra små konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Ökningen av antalet mål bedöms var begränsad och de mål som eventuellt tillkommer bör ha låg grad av komplexitet.

12.7 Effekter på brottslighet

Åtgärderna har såväl en direkt som en indirekt effekt på brottsligheten. Utöver den direkta effekten att bedrägerierna, som är ett brott i sig, minskar i omfattning och storlek så uppstår en indirekt effekt. Bedrägerier mot de offentliga utbetalningssystemen finansierar olika former av kriminell verksamhet. Genom att försvåra för kriminella att utnyttja mervärdesskattesystemet för bedrägerier bidrar förslagen därmed även till att begränsa möjligheterna att bedriva andra former av brottslig verksamhet.

12.8 Övriga effekter

Utredningens förslag påverkar inte den ekonomiska jämställdheten, miljön eller sysselsättningen.

12.9 Samlad bedömning

Utredningen bedömer att ett genomförande av förslagen och bedömningarna kommer att medföra betydande positiva effekter för såväl de offentliga finanserna som konkurrenssituationen för företagen och förtroendet för mervärdesskattesystemet. Effekter som i sin tur bidrar till en bättre fungerande samhällsekonomi. Förslagen bedöms dessutom vara resurseffektiva på så sätt att de är träffsäkra, dvs. seriösa företag som bedriver normal ekonomisk verksamhet berörs i liten grad, samtidigt som de administrativa kostnaderna är jämförelsevis låga för såväl företag som Skatteverket och andra myndigheter.

Enligt utredningens uppskattning uppgår den samlade offentlig-finansiella effekten av förslagen och bedömningarna till mellan 400 och 500 miljoner kronor per år vid fullt genomslag. De aktörer som berörs direkt och indirekt av förslagen är företagen och Skatteverket. Utredningen uppskattar att den administrativa bördan för företagen ökar med cirka 2,3 miljoner kronor. Till detta tillkommer en beräknad negativ ränteffekt om cirka 14 miljoner kronor för företag som kommer att behöva redovisa mervärdesskatt med kortare perioder än ett år. Den samlade kostnadsökningen för företagen kan därmed uppskattas till 16,3 miljoner kronor. De samlade engångskostnaderna för Skatteverket, av förslagen om identitetskontroller och ändringar

i VIES-systemen, uppskattas till 820 000 kronor. Dessa kostnader bedöms på sikt vara självfinansierade. Till detta tillkommer en kostnad för att anpassa systemen efter förslaget om att begränsa avräkningen i skattekotot, som inte varit möjlig att uppskatta. Utredningen bedömer dock att även denna kostnad är självfinansierad på sikt. För Skatteverket tillkommer även en löpande årlig kostnad för en ökning av kontrollfrekvensen om mellan 11 och 30 miljoner kronor per år.

Den samlade bilden är att den offentligfinansiella effekten överstiger de samlade kostnaderna med stor marginal. Till detta ska läggas de positiva indirekta effekter som uppstår i samhällsekonomin generellt, men som inte är möjliga att kvantifiera. En viktig följd av förslagen är att det blir svårare för oseriösa företag att konkurrera ut seriösa företag genom skatteundandragande och bedrägerier. Konkurrensen kommer därmed i högre grad att ske genom produktutveckling och effektivare produktion, vilket gynnar den ekonomiska utvecklingen och samhällsekonomin i stort.

Utöver de direkta och indirekta effekterna är den mest övergripande och långsiktigt stabiliserande effekten att åtgärderna stärker den allmänna tilltron till mervärdesskattesystemet. Genom att såväl företag som konsumenter kan lita på att alla betalar rätt skatt, samtidigt som försök till missbruk kraftfullt åtgärdas, upprätthålls och stärks mervärdesskattesystemets legitimitet.

13 Författningskommentar

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

7 kap.

6 §

Skatteverket får förelägga den som anmälan om registrering för mervärdesskatt avser att lämna uppgift om företrädare och ägare. Detsamma gäller den som redan är registrerad för mervärdesskatt.

I paragrafen, som är ny, regleras att Skatteverket får förelägga den som anmälan avser eller den registrerade att lämna uppgifter om företrädare och ägare.

Bestämmelsen innebär att Skatteverket utöver att förelägga om uppgifter som avser den ekonomiska verksamheten som ska bedrivas, även får förelägga den som anmälan avser eller den registrerade att lämna uppgifter om den som ska vara registrerad enligt 7 kap. 1 §. Den som anmälan avser och som kan föreläggas enligt bestämmelsen är den som enligt 7 kap. 2 § avser att bedriva näringsverksamhet och som har anmält sig för registrering hos Skatteverket. Om en uppgift som ligger till grund för registreringen ändras, ska enligt 7 kap. 4 § den som är registrerad underrätta Skatteverket om ändringen inom två veckor från det att ändringen inträffade. Skatteverket kan få kännedom om att företrädare för en juridisk person har ändrats också på andra sätt än genom att det inkommer en anmälan om ändring av registrerade uppgifter, exempelvis genom de uppgifter som Skatteverket får från Bolagsverket. Även i dessa fall får Skatteverket förelägga den registrerade att lämna uppgifter om företrädare och ägare. Behovet av att förelägga den som redan är registrerad kan särskilt före-

ligga ifråga om s.k. historikbolag, dvs. ett bolag som avslutat sin verksamhet och sedan säljs vidare i stället för att avvecklas.

Med företrädare avses i fråga om aktiebolag styrelsen, verkställande direktör och särskild firmatecknare om sådan finns. Om inget annat har avtalats företräds ett handelsbolag av var och en av bolagsmännen.

Bestämmelser om föreläggande finns i 37 kap.

Övervägandena finns i avsnitt 7.3.2.

Personlig inställelse och identitetskontroll

7 §

Om det behövs vid en anmälan om registrering för mervärdesskatt får Skatteverket förelägga en företrädare eller den som anmälan avser att inställa sig personligen för kontroll av identitet eller behörighet att företräda den som anmälan avser.

Första stycket gäller även den som är registrerad för mervärdesskatt om det behövs för att kontrollera om uppgifter om den registrerade har ändrats.

I paragrafen, som är ny, regleras att Skatteverket får förelägga om personlig inställelse för en företrädare eller den som anmälan avser. Vad som avses med företrädare se kommentaren till 6 §.

Åtgärden ska tillämpas restriktivt och bara användas om det bedöms nödvändigt för att säkerställa företrädarens identitet eller behörighet att företräda företaget. Ett sådant behov kan t.ex. finnas om det finns misstanke om att företrädaren är en s.k. målvakt, en person som anmäls som företrädare för ett företag i syfte att dölja för allmänhet och myndigheter vem som egentligen styr företaget, eller att de identitetsuppgifter som lämnats är oriktiga. Vid en kontroll av identiteten har Skatteverket enligt 8 § möjlighet att begära att identitetshandlingar överlämnas för kontroll. Närmare om vilka identitetshandlingar som på begäran ska överlämnas och om kontroll av biometriska uppgifter se 8 §. För att få underlag till bedömningen av om den person som förelagts att inställa sig personligen är en behörig företrädare kan vissa grundläggande frågor behöva ställas. Det kan t.ex. vara frågor om vilken verksamhet som ska bedrivas eller bedrivs, var detta ska ske och av vem eller vilka. Åtgärden kompletterar befintliga utredningsåtgärder t.ex. föreläggande enligt 7 kap. 5 §.

Det är Skatteverket som avgör om det finns behov av personlig inställelse och behovet ska grunda sig på information som Skatteverket har tillgång till i det aktuella ärendet. Det kan vara omständigheter som bedöms utgöra riskfaktorer för oseriös verksamhet. Innan ett föreläggande om personlig inställelse utfärdas måste alltid en proportionalitetsbedömning göras. Proportionalitetsprincipen regleras i 2 kap. 5 §. Den närmare formen för inställelsen är inte reglerad i lag.

Övervägandena finns i avsnitt 7.3.3.

8 §

Vid en kontroll av identiteten enligt 7 § ska den som innehar ett pass, ett identitetskort eller annan motsvarande handling på begäran överlämna handlingen.

Om en handling som överlämnats har ett lagringsmedium där fingeravtryck eller ansiktsbild är sparade, ska innehavaren på begäran låta Skatteverket ta fingeravtryck och ansiktsbild i digitalt format för att kontrollera att dessa motsvarar dem som finns i handlingen.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om undantag från kravet i andra stycket på att låta Skatteverket ta fingeravtryck.

Paragrafen är ny och innehåller bestämmelser om överlämnande av handlingar samt kontroll av biometriska uppgifter som finns lagrade i handlingar i samband med identitetskontroll.

I *första stycket* anges vilka identitetshandlingar som på begäran ska överlämnas av den som ska kontrolleras. Bestämmelsen innebär en möjlighet för Skatteverket att begära att pass, identitetskort eller annan motsvarande handling vid den personliga inställelsen överlämnas för en kontroll av identiteten enligt 7 §. För den enskilde innebär bestämmelsen en skyldighet att efter en sådan begäran överlämna handlingar. Med begreppet motsvarande handling avses framför allt handlingar som används i stället för pass och för vilka det finns särskilda standarder och krav som innebär att handlingen utgör ett säkert verktyg för identifiering, som t.ex. främlingspass och resedokument.

Med att handlingen ska överlämnas avses ett tillfälligt överlämnande som möjliggör en kontroll på plats. Handlingen ska alltså inte kunna omhändertas för fördjupad granskning och återlämnas först vid ett senare tillfälle.

I *andra stycket* regleras Skatteverkets möjligheter att kontrollera biometriska uppgifter. Genom att jämföra fingeravtryck och ansikts-

bild med de som kan finnas lagrade i den handling som överlämnats möjliggörs en säkrare kontroll av identiteten. Uppgifterna får inte sparas utan ska gallras direkt efter genomförd kontroll, se 2 kap. 12 a § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

I *tredje stycket* finns ett bemyndigande för regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer att meddela föreskrifter om undantag från kravet på att lämna fingeravtryck. Det kan handla om personer med fysiska handikapp som gör det omöjligt att lämna fingeravtryck.

Övervägandena finns i avsnitt 7.3.3.

10 §

Om den som förelagts enligt 5 eller 6 § inte följer föreläggandet får Skatteverket besluta att inte registrera den som anmälan avser eller att avregistrera den som är registrerad för mervärdesskatt.

Detsamma gäller om den som förelagts enligt 7 § att inställa sig personligen inte följer föreläggandet eller inte kan styrka sin identitet eller behörighet.

Paragrafen är ny. Bestämmelsen i *första stycket* innebär att Skatteverket får möjlighet att vägra registrering av den som en anmälan avser eller att avregistrera den som är registrerad för mervärdesskatt om ett föreläggande inte följs. Bestämmelsen omfattar både föreläggande enligt 5 och 6 §§.

Andra stycket innebär att registrering får vägras eller avregistrering ske om den som förelagts inte inställer sig personligen eller inte kan styrka sin identitet eller behörighet att företräda den som anmälan om registrering avser eller den registrerade. Om identiteten och behörigheten kan styrkas kan det kvarstå misstanke om att den som anmälan avser eller den registrerade kommer att använda registreringen som ett led i ett skatteundragande. Om förutsättningarna i 11 eller 12 § är uppfyllda kan registrering vägras eller den registrerade avregistreras med stöd av dessa bestämmelser. Se närmare kommentarerna till 11 och 12 §§.

Övervägandena finns i avsnitt 7.3.2.

11 §

Skatteverket får besluta att inte registrera den som anmält sig för registrering för mervärdesskatt om det finns en påtaglig risk för att registreringen uteslutande eller så gott som uteslutande kommer att användas som ett led i undandragande av mervärdesskatt.

Paragrafen som är ny, innehåller bestämmelser om att Skatteverket får besluta att inte registrera en fysisk eller juridisk person som anmält sig för registrering för mervärdesskatt under vissa förutsättningar. Bestämmelsen får tillämpas om det finns en påtaglig risk för att registreringen uteslutande eller så gott som uteslutande kommer att användas som led i ett undandragande av mervärdesskatt. Med som ett led i undandragande av mervärdesskatt avses att de transaktioner som genomförts utgjort en del i ett mervärdesskattebedrägeri. Uttrycket omfattar även den som agerar som mellanled i en transaktionskedja där det genomförs mervärdesskattebedrägerier utan att själv underlåta att betala in korrekt mervärdesskatt eller få mervärdesskatt utbetald med ett för högt belopp. Angående vad som avses med uteslutande eller så gott som uteslutande se 12 §. När det gäller begreppen påtaglig risk och undandragande av mervärdesskatt se kommentaren till 13 §.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.

12 §

Skatteverket får besluta att avregistrera den som är registrerad för mervärdesskatt om registreringen uteslutande eller så gott som uteslutande används som ett led i undandragande av mervärdesskatt eller om det finns en påtaglig risk för att registreringen kommer att användas på det sättet.

Paragrafen är ny och innebär att Skatteverket får avregistrera den som är registrerad för mervärdesskatt i samband med undandraganden av mervärdesskatt.

Avregistrering får ske dels om det framkommit att registreringen används som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt, dels om det finns en påtaglig risk för att detta kommer att ske. Med att registreringen uteslutande eller så gott som uteslutande används som ett led i undandragande av mervärdesskatt avses att verksamheten bara eller nästan bara består av transaktioner som ingår som ett led i undan-

dragande av mervärdesskatt. Kravet innebär att det knappast kan bli aktuellt med avregistrering av ett företag som inte känt till att transaktionerna som genomförts varit ett led i undandraganden av mervärdesskatt, dvs. varit i god tro. En bedömning av om registreringen uteslutande eller så gott som uteslutande används som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt bör i första hand göras utifrån transaktionernas beloppsmässiga andel, dvs. ersättningen för leverans av varor, tillhandahållande av tjänster och unionsinterna förvärv av varor som ingår som ett led i bedrägerier i förhållande till totala ersättningen för sådana transaktioner i verksamheten. För att uppnå en rättvisande bild bör dock en helhetsbedömning göras av verksamheten där även andra omständigheter kan vägas in såsom t.ex. transaktionernas antalsmässiga andel eller om viss verksamhet bedrivits bara i syfte att dölja bedrägerierna.

När det gäller begreppen påtaglig risk och undandragande av mervärdesskatt se kommentaren till 13 §. Påtaglig risk kan föreligga om avregistrering tidigare gjorts med stöd av 10 §, t.ex. på grund av att en företrädare för den registrerade inte kunnat styrka sin identitet eller behörighet.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.

Visa ett registreringsnummer som ogiltigt i VIES

13 §

Skatteverket får besluta att ett registreringsnummer för mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i det elektroniska system som avses i artikel 17 i rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri om det finns en påtaglig risk för att den som är registrerad kommer att använda registreringsnumret för undandragande av mervärdesskatt.

Skatteverket får fatta ett beslut enligt första stycket för tid till dess att frågan kan avgöras slutligt utan hinder av att den som beslutet gäller ännu inte har fått tillfälle att yttra sig över de omständigheter som ligger till grund för beslutet.

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om när ett registreringsnummer för mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i Europeiska unionens system för utbyte av information om mervärdesskatt, VAT Information Exchange System (VIES). I bestämmelsen anges att det krävs att det finns en påtaglig risk för att den som är registrerad kommer att använda registreringsnumret för undandragande av mervärdesskatt.

Paragrafen kompletterar regleringen i artikel 23 rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri. Av artikel 23 följer bl.a. att det finns krav på att ett registreringsnummer för mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES om den registrerade upphört med sin ekonomiska verksamhet, lämnat falska uppgifter för att bli registrerad eller underlåtit att anmäla ändring av sina uppgifter och registrering skulle ha vägrats eller dragits tillbaka om skatteförvaltningen haft kännedom om detta.

Att det ska vara fråga om en risk som är påtaglig ger uttryck för att det inte ska vara fråga om en obetydlig, oklar eller avlägsen risk, utan en klar och konkret risk. Ett beslut får inte bygga endast på spekulationer eller allmänna bedömningar, utan ska vara grundat på faktiska omständigheter som föreligger vid beslutstillfället. Det ställs därmed ett krav på konkretion beträffande de omständigheter som ligger till grund för att det finns en påtaglig risk för skatteundandragande. Riskbedömningen ska vara framåtblickande vilket innebär att det ska finnas en klart förutsebar utveckling utifrån de faktiska omständigheterna att ett skatteundandragande kan komma att ske. Att risken ska vara påtaglig innebär även ett krav på viss sannolikhet för att risken ska förverkligas.

Exempel på konkreta omständigheter som kan ligga till grund för riskbedömningen är att den registrerade enligt uppgifter som rapporterats från andra medlemsstater gör omfattande unionsinterna förvärv men inte lämnar några skattedeklarationer eller lämnar s.k. nolldeklarationer. Det kan även vara att den registrerade tidigare avregistrerats med stöd av 10 § eller 12 § eller i andra sammanhang inte har svarat på förfrågningar eller förelägganden från Skatteverket eller att den registrerade har en företrädare som bedöms vara en målvakt. Att företrädaren för den beskattningsbara personen tidigare har varit involverad i mervärdesskattebedrägerier kan också vara en sådan omständighet som talar för att det föreligger en påtaglig risk för skatteundandragande.

Med undandragande av mervärdesskatt avses att en aktör genom ett bedrägligt förfarande inte har betalat mervärdesskatt eller har tillskapat en rätt att få återbetalning av mervärdesskatt på felaktiga grunder eller med för högt belopp. Beslutet förutsätter att det finns en påtaglig risk för att den som är registrerad kommer att använda registreringsnumret för undandragande av mervärdesskatt. Att undan-

dragande redan har konstaterats eller är under utredning kan vara en omständighet till grund för bedömningen att det finns en påtaglig risk framöver i den mening som avses i paragrafen men är inte ett krav. Bestämmelsen omfattar även skatteundandraganden i andra länder.

Att den som är registrerad kommer att använda registreringsnumret för undandragande av mervärdesskatt omfattar även fall där oriktiga uppgifter eller s.k. målvakter har använts vid registreringen i syfte att dölja och försvåra utredningen av ett bedrägeri men där andra personer rent faktiskt kontrollerar ett företag.

Olovligt användande av ett registreringsnummer för mervärdesskatt som bygger på att någon utan den registrerades vetskap använder ett registreringsnummer faller utanför bestämmelsens tillämpningsområde.

Möjligheten i *andra stycket* till interimistiskt beslut ska tillämpas endast i de fall då det föreligger omständigheter som kräver att beslutet fattas snabbt för att stoppa pågående bedrägeri och förhindra att utbetalningar eller transaktioner genomförs eller att beslut i frågan fördröjs t.ex. genom att den som är registrerad undandrar sig kontakt med Skatteverket. Beslut får med stöd av andra stycket fattas utan att den som beslutet gäller har fått tillfälle att yttra sig över de omständigheter som ligger till grund för beslutet men kräver i övrigt att alla förutsättningar enligt första stycket är uppfyllda.

Beslutet om att ett registreringsnummer ska visas som ogiltigt i VIES gäller omedelbart enligt 68 kap. 1 § och verkställs genom att åtgärden registreras hos Skatteverket så att uppgiften om registreringsnumret för mervärdesskatt visas som ogiltigt i VIES.

Övervägandena finns i avsnitt 6.3.3.

61 kap.

4 a §

Om beslut har fattats att överskjutande ingående mervärdesskatt enligt 63 a kap. 1 § inte ska tillgodoräknas ska beloppet registreras tidigast på dagen för tillgodoräkning av den redovisade överskjutande ingående mervärdesskatten eller senast på dagen för beslutet.

Paragrafen är ny. Av bestämmelsen framgår att ett beslut enligt 63 a kap. 1 § ska registreras på skattekontot. När beslutet registreras kommer ett belopp motsvarande den överskjutande ingående mervärdesskatt som beslutet omfattar att debiteras på skattekontot.

Övervägandena finns i avsnitt 9.

62 kap.

15 §

Om det behöver anges om en skatt eller avgift är betald, ska inbetalda och andra tillgodoräknade belopp fördelas proportionellt mellan samtliga skatter och avgifter som har registrerats under den aktuella avstämningsperioden. Anstånd med betalning eller nedsättning av skatt eller avgift som har tillgodoräknats under perioden ska dock beaktas bara om beloppet avser en skatt eller avgift som har betalats under en tidigare period. Den skatt eller avgift som ett anstånd eller en nedsättning avser ska inte beaktas. *Den mervärdesskatt som omfattas av ett beslut enligt 63 a kap. 1 § ska inte heller beaktas.*

Första stycket gäller inte om annat följer av 12, 13 eller 14 § eller av bestämmelser i annan lag.

Ändringen i *första stycket* föranleds av att det införs en möjlighet att besluta om att överskjutande ingående mervärdesskatt inte ska tillgodoräknas enligt 63 a kap. 1 §. I och med ändringen klargörs att överskjutande ingående mervärdesskatt som omfattas av ett beslut enligt 63 a kap. 1 § inte ska beaktas i den likafördelning som görs enligt bestämmelsen för att ange vilken skatt eller avgift som är betald.

63 a kap.

1 §

Om Skatteverket har inlett en kontroll av en mervärdesskattedeklaration och det finns risk för skatteundandragande så får Skatteverket besluta att den överskjutande ingående mervärdesskatten inte ska tillgodoräknas i avvaktan på att kontrollen slutförts.

Första stycket gäller om den överskjutande ingående mervärdesskatten uppgår till ett betydande belopp.

Skatteverket får fatta ett beslut enligt första stycket utan att den som beslutet gäller har fått tillfälle att yttra sig över de omständigheter som ligger till grund för beslutet.

Paragrafen är ny. Bestämmelsen innebär att Skatteverket får besluta att överskjutande ingående mervärdesskatt inte ska tillgodoräknas. Ett sådant beslut förhindrar att överskjutande ingående mervärdesskatt som uppkommit till följd av ett mervärdesskattebedrägeri kan användas för avräkning mot andra skatter och avgifter på skattekontot.

När en mervärdesskattedeclaration kommer in fattas normalt ett beskattningsbeslut. Redovisas överskjutande ingående mervärdesskatt kommer beloppet att tillgodoräknas skattekontot. Ett beslut att den överskjutande ingående mervärdesskatten inte ska tillgodoräknas innebär att skattekontot vid beslutstillfället debiteras med det belopp som beslutet omfattar, se även kommentaren till 61 kap. 4 a § och 63 a kap. 2 §.

Det ska finnas en risk för skatteundandragande, dvs. i detta sammanhang att någon genom ett bedrägligt förfarande har tillskapat en rätt till återbetalning av skatt med för högt belopp. Skatteundandragandet kan alltså för att bestämmelsen ska bli tillämplig vara en följd av att transaktionen har utgjort ett led i ett mervärdesskattebedrägeri. Risk för skatteundandragande kan dock också föreligga om beskattningsbara personer använder oriktiga uppgifter i en mervärdesskattedeclaration som skapar en felaktig överskjutande ingående mervärdesskatt för att fördröja restföring av andra debiterade skatter.

Ett beskattningsbeslut fattas för varje redovisningsperiod. Det innebär att ett beslut om att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt måste fattas för varje redovisningsperiod.

Ett beslut om att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt förutsätter att en kontroll av deklARATIONEN inletts. Med kontroll avses beslut om föreläggande enligt 37 kap. 6–10 §§ eller revision enligt 41 kap. 2 §.

Andra stycket innebär att det ska vara fråga om ett betydande belopp. Om det endast är fråga om mindre belopp får det anses vara tillräckligt att det är möjligt att skjuta upp återbetalningen med stöd av 14 kap. 7 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

Bestämmelsen i *tredje stycket* innebär att Skatteverket får fatta beslut utan föregående kommunikation. Huvudregeln är att ett ärende inte får avgöras till nackdel för den som ärendet gäller utan att denne har fått tillfälle att yttra sig i ärendet (40 kap. 2 §). För att ett beslut om att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt ska

få avsedd effekt behövs en möjlighet att fatta beslut utan föregående kommunikation med den som beslutet gäller.

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 ett överklagande. Skatteverket måste också alltid iaktta den proportionalitetsavvägning som ska göras vid varje beslut enligt 2 kap. 5 §.

Övervägandena finns i avsnitt 9.2.

2 §

Ett beslut om att överskjutande ingående mervärdesskatt inte ska tillgodoräknas får avse högst ett belopp som motsvarar den överskjutande ingående mervärdesskatt som omfattas av kontrollen.

Paragrafen, som är ny, innebär att det i beslutet enligt 1 § ska anges ett belopp som inte får tillgodoräknas och det får inte vara högre än den överskjutande ingående mervärdesskatt för redovisningsperioden som omfattas av kontrollen.

Övervägandena finns i avsnitt 9.

3 §

Tiden för ett beslut enligt 1 § ska bestämmas till längst två år efter dagen för beslutet. Om beslut om omprövning inte har fattats inom denna tid och det föreligger särskilda skäl får tiden förlängas med sex månader i taget.

Paragrafen är ny. I paragrafen regleras giltighetstiden för beslutet.

Ett beslut om att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt gäller i likhet med övriga beslut enligt skatteförfarandelagen omedelbart. Beslutet gäller längst till dess att ett omprövningsbeslut har fattats, se 5 §. I beslutet ska dock alltid anges en giltighetstid som inte får vara längre än två år. Giltighetstiden räknas från dagen för beslutet. Har kontrollen avslutats på annat sätt än genom att ett beslut om omprövning fattats ska beslutet upphävas, se 4 §.

Giltighetstiden kan förlängas om det föreligger särskilda skäl. Särskilda skäl kan anses föreligga om utredningen tar längre tid beroende på omständigheter som Skatteverket inte kan råda över som t.ex. att den kontrollerade håller sig undan eller om information behöver

inhämtas från ett annat land. Tiden får förlängas med som mest sex månader i taget. Bestämmelsen innehåller ingen begränsning av hur många gånger tiden får förlängas. Beslutet om att tiden förlängs kan i likhet med det första beslutet omprövas och överklagas.

Övervägandena finns i avsnitt 9.2.

4 §

Om förhållandena som ligger till grund för beslutet har ändrats eller om det finns särskilda skäl, ska Skatteverket upphäva beslutet eller sätta ned beloppet.

Paragrafen är ny. Bestämmelsen innebär att Skatteverket ska ompröva beslutet enligt 1 § om det framkommer uppgifter under kontrollen som gör att det finns skäl att sätta ned det belopp som inte får tillgodoräknas eller upphäva beslutet. Av EU-domstolens dom i mål C-446/18, Agrobet (ECLI:EU:C:2020:369), följer att mervärdesskatt inte får innehållas om det inte längre finns skäl för det. En kontroll kan avslutas utan att något beslut om omprövning fattas, t.ex. om det under utredningen framkommit omständigheter som gör att redovisningen i mervärdesskattedeklarationen ska godtas. Har kontrollen avslutats på annat sätt än genom ett omprövningsbeslut ska beslutet om att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt upphävas omedelbart.

Ett beslut om att sätta ned beloppet är ett särskilt beslut som kan omprövas och överklagas. Att ett beslut fattats att sätta ned beloppet innebär inte någon ändring av den giltighetstid som bestämts i det ursprungliga beslutet eller ett beslut om förlängning av tiden.

Övervägandena finns i avsnitt 9.2.

5 §

Om Skatteverket genom ett beslut om omprövning sätter ned den redovisade överskjutande ingående mervärdesskatten ska beslutet enligt 1 § fortsätta gälla till och med förfallodagen för den skatt som fastställts enligt omprövningsbeslutet.

Paragrafen är ny.

När ett omprövningsbeslut har fattats ska beslutet om att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt upphävas. Om ett beslut om omprövning innebär att den redovisade överskjutande

ingående mervärdesskatten inte godtas, ska dock beslutet gälla till den förfalldag då skatten förfaller till betalning enligt omprövningsbeslutet. I annat fall skulle en kreditering som kan avräknas mot övriga skulder tillgodoräknas skattekontot i avvaktan på att omprövningsbeslutet debiterar skattekontot på förfalldagen.

Övervägandena finns i avsnitt 9.

65 kap.

7 a §

Om skatt ska betalas på grund av att Skatteverket har beslutat att överskjutande ingående mervärdesskatt inte ska tillgodoräknas enligt 63 a kap. 1 § ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter den dag då den redovisade skatten registrerades till och med dagen för beslutet.

Paragrafen är ny. Bestämmelsen innebär att kostnadsränta ska beräknas från den dag som den redovisade överskjutande ingående mervärdesskatten registrerades till och med dagen för beslutet att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt. På så sätt kommer företaget inte att tillgodoräknas ränta från det att den redovisade ingående överskjutande mervärdesskatten registrerades fram till och med Skatteverkets beslut. För tid därefter beräknas ränta enligt vanliga regler.

Övervägandena finns i avsnitt 9.

16 c §

Om överskjutande ingående mervärdesskatt ska tillgodoräknas på grund av att ett beslut enligt 63 a kap. 1 § har upphört eller satts ned genom omprövningsbeslut eller beslut av domstol, ska intäktsränta beräknas från och med dagen efter den dag då den redovisade skatten registrerades till och med den dag då tillgodoräknanandet registreras på skattekontot.

Paragrafen är ny. Bestämmelsen innebär att om ett beslut om att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt har upphävts eller satts ned ska intäktsränta på det då krediterade beloppet beräknas från och med dagen efter den dag då den redovisade skatten anses registrerad enligt 61 kap. 4 § till och med den dag då tillgodoräknanandet registreras på skattekontot. På så sätt kommer företaget inte att

tillgodoräknas ränta från det att den redovisade ingående överskjutande mervärdesskatten registrerades fram till och med Skatteverkets beslut.

Övervägandena finns i avsnitt 9.

70 kap.

5 §

Skatteverket ska återta en fordran på skatt eller avgift från indrivning om

1. anstånd beviljas med betalningen,
2. *fordran har uppkommit till följd av att ett belopp inte ska tillgodoräknas enligt 63 a kap. 1 § och beslutet har upphävts eller ändrats, eller*
3. fordran sätts ned eller undanröjs.

I paragrafen har tagits in en ny punkt 2. Ändringen innebär att om ett beslut fattats enligt 63 a kap. 1 § om att inte tillgodoräkna överskjutande ingående mervärdesskatt och beslutet har upphävts eller ändrats så ska den fordran som beloppet avser återtas från indrivning.

Övervägandena finns i avsnitt 9.

13.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

2 kap.

3 §

För de ändamål som anges i 1 kap. 4 och 4 a §§ får följande uppgifter behandlas i databasen:

1. en fysisk persons identitet, medborgarskap, bosättning och familjeförhållanden,
2. en juridisk persons identitet, säte, ägarförhållanden samt firmatecknare och andra företrädare,
3. registrering för skatter och avgifter,
4. underlag för fastställande av skatter och avgifter,
5. bestämmande av skatter och avgifter,
6. underlag för fastighetstaxering,
7. revision och annan kontroll av skatter och avgifter,
8. uppgifter som behövs för handläggning enligt lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter,

9. avgiftsskyldighet till ett registrerat trossamfund och medlemskap i fackförening,

10. yrkanden och grunder i ett ärende,

11. beslut, betalning, redovisning och övriga åtgärder i ett ärende,

12. uppgifter som behövs vid hantering av underrättelser från arbetsgivare om anställning av utlänningar som avses i lagen (2013:644) om rätt till lön och annan ersättning för arbete utfört av en utlänning som inte har rätt att vistas i Sverige,

13. uppgifter som behövs för handläggning enligt lagen (2013:948) om stöd vid korttidsarbete eller lagen (2020:548) om omställningsstöd eller för handläggning av sådant stöd som avses i lagen (2023:230) om förfarande för elstöd till företag,

14. uppgifter om sjuklönekostnad, och

15. *fingeravtryck, ansiktsbilder och biometriska uppgifter som tas fram ur dessa.*

I databasen får även andra uppgifter behandlas som behövs för fullgörande av ett åliggande som följer av ett för Sverige bindande internationellt åtagande.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan med stöd av 8 kap. 7 § regeringsformen meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter som får behandlas i databasen enligt första stycket.

Paragrafen reglerar vilka uppgifter som får behandlas i beskattningsdatabasen.

Ändringen innebär att en ny bestämmelse förs in i första stycket, punkt 15, som anger att fingeravtryck, ansiktsbilder och biometriska uppgifter som tas fram ur dessa får behandlas i beskattningsdatabasen.

Övervägandena finns i avsnitt 7.3.4.

12 a §

När en kontroll enligt 7 kap. 8 § skatteförfarandelagen (2011:1244) har genomförts, ska fingeravtryck och ansiktsbilder samt de biometriska uppgifter som har tagits fram omedelbart förstöras.

Paragrafen är ny. Bestämmelserna innebär att när en kontroll enligt 7 kap. 8 § skatteförfarandelagen (2011:1244) har genomförts, ska fingeravtryck och ansiktsbilder samt de biometriska uppgifter som har tagits fram omedelbart förstöras. Uppgifterna får alltså endast behandlas tillfälligt av Skatteverket i syfte att kontrollera handlingars äkthet och innehavarens identitet. Därefter ska uppgifterna i beskattningsdatabasen omedelbart förstöras.

Övervägandena finns i avsnitt 7.3.4.

Särskilt yttrande

Särskilt yttrande från experten Anna Sandberg Nilsson, Svenskt Näringsliv

Utredningens uppdrag och sammansättning

Enligt utredningsdirektiven¹ ska utredningen bland annat undersöka hur bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet går till. Utredningen har, av tidsskäl, valt att begränsa arbetet till så kallade karusellbedrägerier. Jag menar att en bredare kartläggning hade behövts för att identifiera olika tillvägagångssätt och behov av åtgärder som är hållbara över tid.

En representant för näringslivet har ingått i utredningen trots att företagen är en oavlönad uppborädsman åt staten avseende mervärdesskatt. Utredningssekretariatet har haft möte med företag och representanter från andra organisationer men det kan inte ersätta den djupare analys och diskussioner som förs inom en utredning. Även om arbetet i utredningen har fungerat väl medför sammansättningen av experter en obalans som behöver beaktas för den som granskar förslagen. En bredare representation från näringslivet hade varit att föredra.

Synpunkter på några av utredningens förslag

I fråga om karusellbedrägerier utnyttjas de gemenskapsinterna reglerna för EU-handel. I detta sammanhang är registreringen, registreringsnumret (VAT-nummer) och VIES (VAT information exchange system) viktiga delar. Utredningen har lämnat förslag som försvårar bedragarnas möjlighet att få tillgång till mervärdesskattesystemet. Jag delar utredningens bedömning om dessa förändringar. Samtidigt vill

¹ Dir. 2022:54.

jag lyfta i vilket sammanhang som reglerna ska tillämpas och risken att åtgärderna inte blir tillräckligt träffsäkra om inte dessa kombineras med ökad och skarpare kontroll samt kraftfulla förenklingsåtgärder.

VIES och VAT-nummerkontroll

Av de mervärdesskatteregistrerade företagen är 99 procent små eller medelstora företag och en procent är stora företag.² Sverige är ett litet land med omfattande internationell handel. Det är främst de stora företagen men även en stor mängd små och medelstora företag som bedriver internationell handel. Vad gäller VAT-nummerkontroll och identifiering av gränsöverskridande handel via VIES för att identifiera bedrägerier, är det viktigt att känna till att så stor andel som 60–80 procent av all EU-handel är koncernintern.³ De stora företagen vittnar om flera naturliga avvikelser i VIES-rapporteringen inom en internationell koncern. Medlemsstaterna har exempelvis olika syn på vad som utgör vara eller tjänst, hur delnings- och huvudsaklighetsprincipen ska tillämpas, vem som förmedlar i eget namn, när den beskattningsgrundande händelse uppkommer osv. Vidare innebär långa transportkedjor, omlastningar, tillfälliga lagringar i terminaler, konsignationslager, avroplager, att en vara byter ägare eller att varan hastigt omdirigeras under pågående transport, att avvikelser i rapporteringen kan uppkomma. Till detta ska läggas att det inte är ovanligt med fall där svenska juridiska personer i en koncern kan ha flera svenska och utländska VAT-nummer. Affärsområden kan spänna över flera juridiska personer vilket kan medföra att misstag uppkommer genom att fel VAT-nummer åberopas i en köp- eller säljtransaktion. Det är således svårt att helt förhindra sådana felaktigheter när tusentals transaktioner sker varje dag. Ovanstående innebär således stora avvikelser i VIES-rapporteringen utan att det rör sig om vare sig skatteundandragande eller bedrägerier. Komplexiteten i mervärdesskatte-reglerna i kombinationen med affärsmodeller och handelsmönster medför ett mycket svåröverskådligt skattelandskap. Aktörer som har kunskap om mervärdesskattesystemet och med bedrägeriavsikter, kommer däremot att säkerställa att avvikelser i VIES inte rapporteras. Värdet av VIES-kontroller får därför inte överskattas utan be-

² Statistikportalen | Skatteverket.

³Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering, del 3, s. 1459.

höver kompletteras med en generellt ökad kontroll och fler skarpa kontrollverktyg.

Komplexitet, bristande kunskaper & behov av förenklingar

Regelverket avseende mervärdesskatt är över lag mycket komplext. Kunskapen kan skilja sig mycket åt mellan stora företag med egen skattekompens och mindre företag som är mer beroende av information från rådgivare och Skatteverket. Även Skatteverket har brister i kompetens avseende mervärdesskatt⁴ och medger ett generellt problem att behålla personal och utveckla nödvändig kompetens.⁵ Trots detta har få förenklingsinitiativ tagits av lagstiftaren och Skatteverket. I EU:s pågående reformarbete återfinns främst digital rapportering men även här saknas efterfrågade förenklingar av materiella regler. Även om EU-direktivet behöver förenklas finns redan i dag 100–150 möjligheter som Sverige kan utnyttja för att uppnå förenklingar.⁶ Generella förenklingar skulle kunna frigöra resurser hos företagen, Skatteverk och domstolarna. Resurser som Skatteverket skulle behöva överföra till kontrollverksamheten.

Utökad och skarpare kontroll

Utredningen föreslår att Skatteverket ökar antalet kontroller. Detta är en bedömning jag delar. Sverige har varit utsatt för karusellbedrägerier under en tid där Skatteverkets kontroll har nått bottennivåer.⁷

Utöver detta behöver Skatteverkets kunskap även öka om företagande, nya affärsmodeller och handelsmönster för att kunna identifiera riskfulla beteenden som kan innebära bedrägerier.

Utbytet mellan medlemsstaterna behöver också stärkas vilket bekräftas av de slutsatser som återfinns i en EU-rapport från 2021.⁸ Den information som medlemsstaterna utbyter är av begränsad kvalitet och används inte i stor utsträckning. Medlemsstaterna säkerställer

⁴ Skatteverkets rapport om moms kompetensen 140408 dnr: 410-267872-14/1211.

⁵ Därför missar Skatteverket brottsvägen – ”Chockad över siffrorna” | Tidningen Näringslivet (tn.se).

⁶ Sluta skyll på EU – moms direktivet har 100 möjligheter (svensktnaringsliv.se).

⁷ S. 6 Skatteverkets budgetunderlag 2024–2026 Skatteverkets budgetunderlag 2024–2026.pdf.

⁸ 2021 The European Court of Auditors special report: Exchanging tax information in the EU: solid foundation, cracks in the implementation.

inte kvalitet och fullständighet hos uppgifterna innan de skickas vidare. Information som utbytes automatiskt är underutnyttjad.

Vidare påtalas i ett flertal olika utredningar att myndigheter, kommuner och regioner generellt behöver utöka kontrollen. En bättre samverkan mellan olika utredningar och även med näringslivet behövs för att identifiera gemensamma utmaningar och lösningar, exempelvis hur AI och robotar kan användas för att identifiera avvikelser. Vidare behöver digitala brister åtgärdas. Brister finns i dag i det digitala samarbetet mellan myndigheter, i den digitala infrastrukturen, i register och i informationen.⁹

Sammanfattningsvis anser jag att utöver utredningens förslag behövs en bredare kartläggning av bedrägerier och skatteundandragande, en ökad och skarpare kontroll, ökad kunskap om mervärdesskatt, ökad kunskap om företagande, förbättrad digital samverkan, identifiering och användning av skarpa digitala verktyg samt kraftfulla förenklingsåtgärder. Dagens mervärdesskattelag är farligt komplicerad och innebär att företag, Skatteverk och domstolar lägger resurser på fel saker.

⁹ Digitalisering och AI för korrekta utbetalningar (regeringen.se), Bolag och brott – Regeringen.se.

Kommittédirektiv 2022:54

Åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier

Beslut vid regeringssammanträde den 9 juni 2022

Sammanfattning

En särskild utredare ska föreslå åtgärder för att förhindra bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet. Utredaren ska överväga om det kan vara lämpligt med ett förfarande där företags registreringsnummer för mervärdesskatt visas som ogiltigt i det elektroniska systemet för utbyte av information mellan EU-länder (VIES). Vidare ska utredaren i ett delbetänkande föreslå åtgärder med anledning av Europeiska kommissionens formella underrättelse om Sveriges genomförande av Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1371 av den 5 juli 2017 om bekämpande genom straffrättsliga bestämmelser av bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen, kallat SEFI-direktivet.

Utredaren ska bl.a.

- föreslå lämpliga åtgärder för att förhindra bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet,
- särskilt analysera och överväga vilka ytterligare verktyg Skatteverket behöver för att upptäcka och förhindra bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet,
- föreslå åtgärder med anledning av kommissionens formella underrättelse om Sveriges genomförande av SEFI-direktivet, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget ska redovisas senast den 29 februari 2024. Deluppdraget om genomförande av SEFI-direktivet ska redovisas senast den 31 augusti 2023.

Mervärdesskattebedrägerier

Det finns inga säkra uppgifter om omfattningen av bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet i Sverige. Skatteverkets bedömning (Skattefelsrapport 2021) är att det totala skattefelet för mervärdesskatten år 2019 uppgick till 12,4 miljarder kronor eller 2,7 procent av fastställd skatt. Det är emellertid inte känt hur stor del av detta belopp som avser bedrägerier. I Skatteverkets Årsredovisning 2021 framgår att de befarade uppbördsförlusterna ökat under 2020 och 2021, vilket kopplas till mervärdesskatteundandragande. I propositionen Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor (prop. 2020/21:20) framgår att Skatteverket beräknade att skatteförlusterna för en viss typ av mervärdesskattebedrägeri till åtminstone 3,3 miljarder kronor under cirka två års tid.

Bedrägerier på mervärdesskatteområdet omfattar ofta verkliga eller fiktiva unionsinterna förvärv. Ett exempel på hur ett bedrägeri kan gå till är följande. Ett företag i Sverige köper en vara av ett företag i ett annat EU-land och säljer därefter varan vidare till ett annat företag i Sverige, utan att redovisa och betala mervärdesskatt. Det andra företaget i Sverige som köpte varan gör sedan avdrag för mervärdesskatt. I vissa fall innebär denna typ av bedrägeri att samma varor levereras flera gånger till samma företag i transaktionskedjan utan att mervärdesskatt betalas in till staten, exempelvis via s.k. karusellhandel. Det förekommer även mervärdesskattebedrägerier med konstruerade transaktioner för att få pengar utbetalda av staten.

Bedrägerierna sker i många fall på ett systematiskt sätt med ett flertal företag inblandade och med användning av olika mellanled för att försvåra upptäckt. Bedrägerierna har en negativ inverkan på konkurrensen och den inre marknaden inom EU, eftersom obeskattade varor kan säljas till ett lägre pris på marknaden till nackdel för andra företag som gör rätt för sig och betalar skatt.

Uppdraget att föreslå lämpliga åtgärder för att förhindra bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet

Flera åtgärder har vidtagits på mervärdesskatteområdet för att förhindra bedrägerier och skatteundandragande. Till exempel har omvänd skattskyldighet införts vid omsättning av vissa varor och tjänster, såsom skrot av vissa metaller, utsläppsrätter för växthusgaser och viss elektronik, som mobiltelefoner. Det är dock angeläget att se över lagstiftningen så att den är ändamålsenlig och att den ger Skatteverket tillräckliga och effektiva verktyg för att upptäcka och förhindra bedrägerier och skatteundandragande.

En särskild utredare bör därför överväga vilka åtgärder som kan vara aktuella för att förhindra bedrägerier och skatteundandragande och lämna förslag om detta. De åtgärder som föreslås ska vara lämpliga och förenliga med mervärdesskattedirektivet (rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt) och EU-rätten i övrigt. Utredaren bör också hålla sig informerad om åtgärder som vidtagits av andra EU-länder på detta område. Även förslag om åtgärder som avviker från mervärdesskattedirektivet men som Sverige skulle kunna bemyndigas att vidta, enligt artikel 395 i direktivet, kan komma i fråga. Vid analysen ska en avvägning göras mellan de föreslagna åtgärdernas effektivitet och de administrativa kostnader samt kostnader i övrigt som åtgärderna kan medföra för enskilda, företag och myndigheter. Vidare ska en proportionalitetsbedömning göras av de föreslagna åtgärderna.

Utredaren ska därför

- undersöka hur bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet går till,
- bedöma vilka åtgärder som är möjliga och lämpliga att genomföra för att upptäcka och förhindra sådana bedrägerier och skatteundandraganden,
- särskilt analysera och överväga vilka ytterligare verktyg Skatteverket behöver för att kunna upptäcka och förhindra sådana bedrägerier och skatteundandraganden,
- om det bedöms lämpligt, föreslå sådana åtgärder, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Är ett förfarande med en snabb ändring av uppgifter i VIES en lämplig åtgärd för att förhindra mervärdesskattebedrägerier?

VIES, VAT Information Exchange System, är ett elektroniskt system som bl.a. gör det möjligt att kontrollera en köparens registreringsnummer för mervärdesskatt i samband med att varor och tjänster levereras till andra EU-länder.

Regler på EU-nivå om när ett registreringsnummer för mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES finns i rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri. Av artikel 17 i EU-förordningen framgår att varje medlemsstat ska lagra viss information om de som har tilldelats ett registreringsnummer för mervärdesskatt, bl.a. uppgift om ett företags registreringsnummer för mervärdesskatt har blivit ogiltigt och uppgift om tidpunkt för detta. Av artikel 23 i EU-förordningen framgår att medlemsstaterna ska säkerställa att registreringsnumret för mervärdesskatt visas som ogiltigt i VIES åtminstone om 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. 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 mervärdesskattedeklarationer och periodiska sammanställningar för ett år efter det att tidsfristen för inlämnande av den första uteblivna deklARATIONEN eller sammanställningen har löpt ut. Personen ska ha rätt att på annat sätt styrka att ekonomisk verksamhet bedrivs. Vidare ska medlemsstaterna säkerställa att registreringsnumret för mervärdesskatt visas som ogiltigt i VIES om personer har lämnat falska uppgifter för att bli registrerade till 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. Av artikel 19 i EU-förordningen framgår att medlemsstaterna ska säkerställa att uppgifterna i VIES är aktuella, kompletta och korrekta.

I nuläget visas ett företags registreringsnummer som ogiltigt i VIES efter att företaget har avregistrerats från mervärdesskatt i Sverige. Avregistrering från mervärdesskatt ska ske om förutsättningar för

registrering inte längre är uppfyllda, dvs. i princip att företaget inte bedriver en ekonomisk verksamhet. Detta är svårt att visa, vilket innebär att avregistrering i praktiken sker antingen efter begäran från företaget eller i samband med konkurs. Det kan således ta lång tid innan ett företag avregistreras från mervärdesskatt. Bedrägerierna på mervärdesskatteområdet sker ofta snabbt, under en kort tidsperiod och uppgår till stora belopp. I syfte att förhindra mervärdesskattebedrägerier har Skatteverket i en hemställan föreslagit att det ska få besluta att ett företags registreringsnummer för mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES om det är sannolikt att registreringsnumret används, eller kommer att användas, för mervärdesskattebedrägerier i Sverige eller annat EU-land (Fi2017/01936), även om företaget inte har avregistrerats från mervärdesskatt i Sverige.

Ett förfarande där företags registreringsnummer snabbt kan visas som ogiltigt i VIES skulle kunna förhindra bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet. Det finns därför skäl att överväga om en sådan möjlighet bör införas vid mervärdesskattebedrägerier med gränsöverskridande inslag. Ett sådant förfarande måste utformas på ett rättssäkert sätt, lämpligen som ett led i processen att avregistrera ett företag från mervärdesskatt. Förfarandet måste också vara proportionerligt och förenligt med EU-rätten och det behöver vara tydligt vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att ett sådant beslut ska kunna fattas.

Utredaren ska därför

- analysera under vilka omständigheter det är möjligt och förenligt med EU-rätten att visa ett registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltigt i VIES,
- bedöma om det är lämpligt att införa ett förfarande i den nationella lagstiftningen som innebär att ett registreringsnummer för mervärdesskatt visas som ogiltigt i VIES även om avregistrering från mervärdesskatt ännu inte har skett i Sverige,
- redovisa hur ett sådant förfarande skulle kunna utformas, särskilt med beaktande av rättssäkerhetsaspekter, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget rörande SEFI-direktivet

Den 17 augusti 2017 trädde Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1371 av den 5 juli 2017 om bekämpande genom straffrättsliga bestämmelser av bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen, kallat SEFI-direktivet, i kraft. Direktivets syfte är att fastställa minimiregler för definitionen av brott och påföljder till skydd för EU:s finansiella intressen (artikel 1). I fråga om inkomster från mervärdesskatt är direktivet begränsat till allvarliga brott som riktar sig mot det gemensamma systemet för mervärdesskatt (artikel 2.2). Ett sådant brott anses vara allvarligt när en uppsåtlig handling eller underlåtenhet enligt definitionen i artikel 3.2 d har anknytning till territoriet i två eller flera EU-länder och inbegriper en total skada på minst 10 000 000 euro.

Sveriges genomförande av SEFI-direktivet behandlas i propositionen Skärpt straff för subventionsmissbruk (prop. 2018/19:78).

Kommissionen skickade den 9 februari 2022 en formell underrättelse till Sverige om genomförandet av SEFI-direktivet (dnr Ju2022/00506). Av underrättelsen framgår att kommissionen anser att Sverige bl.a. har underlåtit att korrekt införliva artikel 3.2 d i och 3.2 d iii.

Artikel 3.2 d i jämförd med 2 § skattebrottslagen

Av artikel 3.2 d i i SEFI-direktivet framgår att alla typer av handlingar, även lämnandet av oriktiga muntliga uppgifter och underlåtenhet, som leder till en minskning av EU:s egna medel ska utgöra bedrägeri som riktar sig mot EU:s finansiella intressen.

Den nationella regleringen finns i 2 § skattebrottslagen (1971:69). Enligt bestämmelsen döms den som på annat sätt än muntligen uppsåtligt lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan för skattebrott till fängelse i högst två år.

Kriminalisering av oriktiga muntliga uppgifter

Regeringens uppfattning är att Sverige har genomfört direktivet korrekt men mot bakgrund av kommissionens formella underrättelse och för att regleringen tydligare ska motsvara direktivets lydelse finns det anledning att ändra 2 § skattebrottslagen så att samtliga situationer enligt artikel 3.2 d i omfattas av den nationella lagstiftningen.

En sådan ändring kan få följder även för skatteförfarandet. Till exempel är regleringen om skattetillägg uppbyggd på samma sätt som 2 § skattebrottslagen, dvs. för att kunna påföra skattetillägg ska det vara fråga om en uppgift som lämnas på annat sätt än muntligen (49 kap. 5 § skatteförfarandelagen [2011:1244]). Det finns därför anledning att även göra en översyn av bestämmelserna om skattetillägg.

Utredaren ska därför i ett delbetänkande

- lämna författningsförslag där artikel 3.2 d i i SEFI-direktivet genomförs så att även muntliga uppgifter kan leda till straffansvar enligt 2 § skattebrottslagen,
- bedöma om muntlighetsundantaget även bör tas bort gällande skattetillägg, och
- i övrigt lämna nödvändiga författningsförslag.

Utredaren får även ta upp andra närliggande frågor i samband med de frågeställningar som ska utredas och lägga fram de förslag som behövs.

Förslagen som utredaren lämnar ska vara förenliga med EU-rätten och Sveriges övriga internationella åtaganden, särskilt artikel 6 i Europakonventionen, däribland rätten att inte belasta sig själv, s.k. självinkriminering.

Artikel 3.2 d iii jämförd med 2 § skattebrottslagen

Enligt artikel 3.2 d iii i SEFI-direktivet ska ett momsbedrägeri som består av presentation av korrekta uppgifter i syfte att bedrägligen dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt vara kriminaliserat. Det förfarande som åsyftas är mervärdesskattebedrägerier som begås i form av s.k. karusellhandel, via skenföretag eller inom ramen för en kriminell organisation.

Den svenska skattebrottsbestämmelsen kriminaliserar enligt ordalydelsen inte ”korrekta” uppgifter utan ”oriktiga” uppgifter. Skattebrottslagen innehåller inte heller någon definition av vad som ska anses utgöra en oriktig uppgift. Innebörden bestäms i stället med ledning av bestämmelserna i den skatteförfattning som i det enskilda fallet reglerar skattskyldigheten (prop. 1995/96:170 s. 61). I 49 kap. 5 § skatteförfarandelagen finns en definition om vad som avses med oriktig uppgift vid påförandet av skattetillägg. Där står att en uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig eller en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats.

Kommissionen anser mot denna bakgrund att Sverige har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt direktivet dels genom att den bestämmelse i nationell rätt som införlivar artikeln, 2 § skattebrottslagen, inte omfattar muntliga uppgifter, dels genom att 2 § skattebrottslagen inte omfattar korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt i syfte att bedrägligen dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt.

Högsta domstolen har i avgörandet NJA 2018 s. 704 tagit ställning till om ett yrkande om avdrag för ingående mervärdesskatt utgör en oriktig uppgift i skattebrottslagens mening, trots att yrkandet i och för sig hänförs sig till förvärv som är verkliga och har gått till på det sätt som redovisats i deklARATIONERNA. Högsta domstolen kom fram till att företrädaren i det aktuella bolaget hade lämnat en oriktig uppgift i den mening som avses i skattebrottslagen genom att yrka avdrag för ingående mervärdesskatt, trots att bolaget inte hade avdragsrätt för den i målet aktuella ingående mervärdesskatten. Domstolen ansåg även att det var förenligt med den straffrättsliga legalitetsprincipen att göra en sådan bedömning.

Kriminalisering av presentation av korrekta uppgifter som lämnats i visst syfte

I och med avgörandet från Högsta domstolen är regeringens uppfattning att svensk rätt redan i dag uppfyller kriminaliseringskravet i artikel 3.2 d iii genom det straffansvar som följer direkt av 2 § skattebrottslagen. Trots detta anser regeringen att det finns skäl att tydliggöra en lagstiftning som uttryckligen kriminaliserar lämnandet av korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt i syfte att bedrägligen

dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt.

Utredaren ska därför i ett delbetänkande

- lämna författningsförslag där artikel 3.2 d iii i SEFI-direktivet genomförs så att även presentation av korrekta uppgifter i syfte att bedrägligen dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt uttryckligen omfattas av lagstiftningen,
- bedöma om ändringar bör göras i skatteförfarandelagen till följd av genomförandet av artikel 3.2 d iii i SEFI-direktivet, och
- i övrigt lämna nödvändiga författningsförslag.

Konsekvensbeskrivningar

Utredaren ska lämna en redovisning av samhällsekonomiska och andra effekter av förslagen, inklusive kostnader och andra konsekvenser som uppstår för näringslivet och det allmänna. Om förslagen leder till kostnadsökningar eller intäktsminskningar för staten ska utredaren föreslå finansiering.

Kontakter och redovisning av uppdraget

Utredarens uppdrag ska bedrivas i kontakt med berörda myndigheter, näringslivet och övriga eventuella intressenter. Utredaren ska inhämta synpunkter från Skatteverket och vid behov även från andra berörda myndigheter eller organisationer. Utredaren ska hålla sig informerad om och vid behov beakta relevant arbete som pågår inom Regeringskansliet, inom EU och inom utredningsväsendet, samt beakta relevant EU-rätt.

Deluppdraget om genomförande av SEFI-direktivet ska redovisas i ett delbetänkande senast den 31 augusti 2023.

Uppdraget ska i övrigt redovisas senast den 29 februari 2024.

(Finansdepartementet)

Kommittédirektiv 2024:5

Tilläggsdirektiv till Utredningen om åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier (Fi 2022:11)

Beslut vid regeringssammanträde den 18 januari 2024

Förlängd tid för uppdraget

Regeringen beslutade den 9 juni 2022 kommittédirektiv om åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier (dir. 2022:54). Uppdraget skulle enligt direktiven slutredovisas senast den 29 februari 2024.

Utredningstiden förlängs. Uppdraget ska i stället redovisas senast den 30 april 2024.

(Finansdepartementet)

Statens offentliga utredningar 2024

Kronologisk förteckning

1. Ett starkare skydd för offentliganställda mot våld, hot och trakasserier. Ju.
2. Ett samordnat vaccinationsarbete – för effektivare hantering av kommande vacciner. Del 1 och 2. S.
3. Ett starkt judiskt liv för framtida generationer. Nationell strategi för att stärka judiskt liv i Sverige 2025–2034. Ku.
4. Inskränkningarna i upphovsrätten. Ju.
5. Förbättrad ordning och säkerhet vid förvar. Ju.
6. Steg mot stärkt kapacitet. Fi.
7. Ett säkrare och mer tillgängligt fastighetsregister. Ju.
8. Livsmedelsberedskap för en ny tid. LI.
9. Utvecklat samarbete för verksamhetsförlagd utbildning – långsiktiga åtgärder för sjuksköterskeprogrammen. U.
10. Preskription av avlägsnandebeslut och vissa frågor om återreseförbud. Ju.
11. Rätt frågor på regeringens bord – en ändamålsenlig regeringsprövning på miljöområdet. KN.
12. Mål och mening med integration. A.
13. En effektivare kontaktförbudslagstiftning – ett utökat skydd för utsatta personer. Ju.
14. Arbetslivskriminalitet – myndighets-samverkan, en gemensam tipsfunktion, lärdomar från Belgien och gränsöverskridande arbete. A.
15. Nya regler för arbetskraftsinvandring m.m. Ju.
16. Växla yrke som vuxen – en reformerad vuxenutbildning och en ny yrkesskola för vuxna. U.
17. Skolor mot brott. U.
18. Nya regler om cybersäkerhet. Fö.
19. En ny beredskapssektor – för ökad försörjningsberedskap. KN.
20. Maskinellt värde för vissa industribyggnader – ett undantag från fastighetsskatt. Fi.
21. Ett inkluderande jämställdhetspolitiskt delmål mot våld. A.
22. En ny organisation för förvaltning av EU-medel. Fi.
23. En trygg uppväxt utan nikotin, alkohol och lustgas. S.
24. Ett effektivt straffrättsligt skydd för statliga stöd till företag. Fi.
25. En mer effektiv tillsyn över socialtjänsten. S.
26. En utvärdering av förändringar i sjukförsäkringens regelverk under 2021 och 2022. S.
27. Kamerabevakning i offentlig verksamhet – lättnader och utökade möjligheter. Ju.
28. Offentlighetsprincipen eller insynslag. Allmänhetens insyn i enskilda aktörer inom skolväsendet. U.
29. Goda möjligheter till ökat välbästand. Fi.
30. En statlig ordning med brottsförebyggande åtgärder för barn och unga. S.
31. En ändamålsenlig vapenlagstiftning. Del 1 och 2. Ju.
32. Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier. Fi.

Statens offentliga utredningar 2024

Systematisk förteckning

Arbetsmarknadsdepartementet

- Mål och mening med integration. [12]
- Arbetslivskriminalitet – myndighets-samverkan, en gemensam tipsfunktion, lärdomar från Belgien och gränsöver-skridande arbete. [14]
- Ett inkluderande jämställdhetspolitiskt delmål mot våld. [21]

Finansdepartementet

- Steg mot stärkt kapacitet. [6]
- Maskinellt värde för vissa industribyggnader – ett undantag från fastighetsskatt. [20]
- En ny organisation för förvaltning av EU-medel [22]
- Ett effektivt straffrättsligt skydd för statliga stöd till företag. [24]
- Goda möjligheter till ökat välbstånd. [29]
- Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier. [32]

Försvarsdepartementet

- Nya regler om cybersäkerhet. [18]

Justitiedepartementet

- Ett starkare skydd för offentliganställda mot våld, hot och trakasserier. [1]
- Inskränkningarna i upphovsrätten. [4]
- Förbättrad ordning och säkerhet vid förvar. [5]
- Ett säkrare och mer tillgängligt fastighetsregister. [7]
- Preskription av avlägsnandebeslut och vissa frågor om återreseförbud. [10]
- En effektivare kontaktförbudslagstiftning – ett utökat skydd för utsatta personer. [13]
- Nya regler för arbetskraftsinvandring m.m. [15]

- Kamerabevakning i offentlig verksamhet – lättnader och utökade möjligheter. [27]

- En ändamålsenlig vapenlagstiftning. Del 1 och 2. [31]

Klimat- och näringslivsdepartementet

- Rätt frågor på regeringens bord – en ändamålsenlig regeringsprövning på miljöområdet. [11]
- En ny beredskapssektor – för ökad försörjningsberedskap. [19]

Kulturdepartementet

- Ett starkt judiskt liv för framtida generationer. Nationell strategi för att stärka judiskt liv i Sverige 2025–2034. [3]

Landsbyggs- och infrastrukturdepartementet

- Livsmedelsberedskap för en ny tid. [8]

Socialdepartementet

- Ett samordnat vaccinationsarbete – för effektivare hantering av kommande vacciner. Del 1 och 2. [2]
- En trygg uppväxt utan nikotin, alkohol och lustgas. [23]
- En mer effektiv tillsyn över socialtjänsten. [25]
- En utvärdering av förändringar i sjukförsäkringens regelverk under 2021 och 2022. [26]
- En statlig ordning med brottsförebyggande åtgärder för barn och unga. [30]

Utbildningsdepartementet

- Utvecklat samarbete för verksamhetsförlagd utbildning – långsiktiga åtgärder för sjuksköterskeprogrammen. [9]

Växla yrke som vuxen – en reformerad
vuxenutbildning och en ny yrkesskola
för vuxna. [16]

Skolor mot brott. [17]

Offentlighetsprincipen eller insynslag.
Allmänhetens insyn i enskilda aktörer
inom skolväsendet. [28]