YLVA ROSENKVIST SJÖGREN

Mellanled, mervärdesskattebedrägeri och ond tro

Det nuvarande mervärdesskattesystemet är grundad på EU:s primärrätt och EU rättsliga grundprinciper. Oegentligheter på mervärdesskatteområdet i form av karusellhandel och skatteflykt är allvarliga problem. Artikeln har som syfte att analysera internationella mervärdesskattemissbruk genom skenbolag (MTIC) s.k. missing trader intracommunity VAT fraud och dess mellanled såsom skenbolag, målvaktbolag, buffer- och remotebolag. Artikeln tar upp begreppen, och dess funktion i mervärdesskatten, och fördjupar sig i dessa mellanled, inom ramen för principen om ond tro, d.v.s. kvalifikationen av transaktionernas innebörd.

1. PROBLEMSTÄLLNING

Inom ramen för den unionsinterna handeln förekommer oegentlighet varav ett av de större är mervärdesskattebedrägerierna.[1] Begreppet mervärdesskattebedrägerier används här som ett samlingsnamn, för flera typer av oegentligheter som genomförs med minst en gränsöverskridande transaktion inom EU. Allt ifrån rena förvärvsoegentligheter och karuseller till mer komplicerade transaktioner med många mellanled. Det gemensamma är att mervärdesskatt undandras i något eller flera led. Avsikten är att tillgodogöra sig avdrags- eller återbetalningsrätter inom mervärdesskattesystemet.

En form av ovan angivna företeelser är beteenden som innefattar en s.k. missing trader. Begreppet innebär att en köpare, som skulle redovisa ingående- och utgående mervärdeskatt, på ett eller annat sätt, försvinner och därmed aldrig betalar in skatten. Säljaren har under åberopande av köparens momsregistreringsnummer fått avdrag eller återbetalning för sin ingående skatt. För ett missing trader -förfarande vid unionsintern handel används begreppet MTIC[2]. Under åren 2014 och 2015 identifie-

1 Mervärdesskattebedrägeri genom unionsinternt bedrägeri via skenföretag innebär att ett företag köper varor, som transporteras eller avsänds från en annan medlemsstat, genom en leverans undantagen från mervärdesskatt och sedan säljer dem vidare och inkluderar mervärdesskatt på fakturan till kunden m.m. Se COM(2018) 298 final.

2 ”Missing trader” definition i EUROPEAN COURT OF AUDITORS Special report 2015 no 24 med rubrik ”Tackling intra-Community VAT fraud: More action needed”. ”A trader registered

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:04:05

rade Skatteverket unionsinterna förvärv av motorfordon[3] där mervärdesskatt om sammanlagt 177 504 101 kronor undandragits i Sverige genom missing trader -förfaranden. Under samma år identifierade Skatteverket unionsinterna förvärv av huvudsakligen mobiltelefoner, där skatt om sammanlagt 427 102 335 kronor undandragits.[4] Med tanke på beloppens storlek, sammantaget med att det finns verkliga problem för de berörda staterna genom utbetalningar, förlorade intäkter och företag som konkurreras ut av andra företag som undandrar sig beskattning är analysen väsentlig.[5]

Högsta förvaltningsdomstolen[6] har fastslagit att de objektiva förhållanden som visar att den som begär avdrag förfarit bedrägligt, ska beaktas vid tillämpning av mervärdesskattelagens bestämmelser om avdragsrätt. Principen om ond tro, och förfarandemissbruk innebär att rätten till avdrag för ingående skatt förloras, även om skatten gäller en formellt sett mervärdesskatterättsligt korrekt transaktion, i sådana fall där köparen kände till eller borde ha känt till att denne genom sitt inköp deltagit i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri. Genom domen har vägen för svenska domstolar att tillämpa principen om förfarandemissbruk[7] öppnats. När det gäller förfarandemissbruk förekommer konstellationer som jag benämner ”mellanled”. Begreppet inbegriper målvakt-, sken-, missing trader-, remote- och bufferföretag, som används för att slussa varorna eller tjänsterna, direkt eller indirekt. En frågeställning här är vilka möjligheter som finns att vägra ett avdrag eller återbetalning, i fråga om ett led i förfarandet där inget formellt fel har begåtts. Vilka förutsättningar krävs och vilken bevisning behövs för att visa att dessa förutsättningar föreligger? Området som denna artikel behandlar angår framför allt mervärdesskattemissbruk

for VAT purposes who, potentially with a fraudulent intent, acquires or purports to acquire goods or services without paying VAT and supplies these goods or services with VAT, but does not remit the VAT collected to the national tax authority”.

3 Se Rådets genomförandeförordning 282/2011 Konsoliderad.

4 Se Skatteverkets utredningspromemoria med författningsförslag 2017-04-24 När ett registreringsnummer till mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES.

5 Se COM(2018) 298 final som innebär en förlängning av de åtgärder som föreskrivs i artiklarna 199a och 199b för att stödja medlemsstaterna i deras kamp mot mervärdesskattebedrägeri till dess att en mer genomgripande reform av mervärdesskattesystemet har införts. Kommissionen föreslår tillfälliga ingripanden tills det slutgiltiga systemet trätt i kraft (2022).

6 I HFD 2013 ref. 12.

7 Halifax C-255/02.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:04:05

inom MTIC[8].[9] Artikeln är avsedd att framför allt behandla mellanleden.[10] Frågeställningen kommer att behandlas utifrån *principen om ond tro* d.v.s. att missbruk eller bedrägeri[11] av unionsrätten inte skyddas av legalitetsprincipen och principen om berättigade förväntningar m.m.

2. RÄTTSLIGT

Regler om mervärdesskatt finns i direktiv 2006/112/EG. Reglerna är genomförda i de olika medlemsstaterna genom nationell reglering. I Sverige är regleringen genomförd genom framför allt mervärdesskattelagen (1994:200) (ML). Mervärdesskattesystemet är utformat så att skatten endast ska belasta konsumenten och att skatten ska tillfalla det land där varan eller tjänsten konsumeras. För att skatten endast ska belasta konsumenten bygger mervärdesskattesystemet på reciprocitet, d.v.s. att den utgående mervärdesskatten som säljaren uppbär från köparen ska erläggas och betalas till staten. Samtidigt har säljaren vid förvärv som syftar till en omsättning, avdrags- eller återbetalningsrätt för den ingående mervärdesskatten.[12] Avsikten är att mervärdesskatten ska vara neutral för säljaren och att det garanteras genom bl.a. reciprocitetsprincipen.[13]

Vid unionsinterna förvärv[14] av varor[15], utför en beskattningsbar säljare inom EU, som säljer varor till en annan beskattningsbar köpare inom EU,

8 Missing Trader Intracommunity VAT Fraud.

9 Med MTIC avses bedrägeri vid unionsintern handel med gränsöverskridande transaktioner där minst ett av bolagen är en missing trader.

10 Se Kommissionens förordning 1925/2004 artikel 2.1 och förordning (EU) nr 904/2010 (COM 2017) 706 final.

11 Att enskilda inte kan åberopa rättigheter som vanligen tillförsäkras dem i unionsrätten vid missbruk eller bedrägeri faller tillbaka på EU:s primär rätt.

12 ”Korresponenzprinzip” C-396/98 Grundstückgemeinschaft Schlosstrasse punkt 38 och C-400/98 Breitsohl punkt 36.

13 Neutralitetsprincipen/sskatteverket.se/rattsligvagledning/neutralitetsprincipen.

14 Ett unionsinternt förvärv, innebär att en säljare etablerat i annat EU medlemsland, än Sverige, säljer en vara till en svensk beskattningsbar person. Varan transporteras till den svenske köparen. Den svenska köparen har ett momsregistreringsnummer som han åberopar vid inköpet. Samma registreringsnummer finns på fakturan med en hänvisning till direktivets 2006/112/EG artikel 138 om att varan är omsatt i säljarlandet, men undantagen från skatteplikt. Skatteplikten överförs på den svenske säljaren, som blir skyldig att själv räkna ut den utgående momsen, på försäljningen, redovisa och betala den utgående momsen. I normala fall tillerkänns den svenske köparen en avdrags- eller återbetalningsrätt, som inträder samtidigt som förvärvet gjorts.

15 Skrivelsen behandlar framförallt varuhandeln, men utesluter inte liknande resultat inom ramen för tjänstehandeln.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:04:05

en omsättning som är undantagen från mervärdesskatt i omsättningslandet, d.v.s. säljarens land, förutsatt att varan transporteras till ett annat EU land. Beskattningsrätten fångas upp[16] i förvärvarens land, där den beskattningsbare köparen ska redovisa och betala utgående mervärdesskatt till sitt aktuella beskattningsland. Inom mervärdesskatterätten kallas detta för destinations- eller konsumtionsprincipen, d.v.s. att varan ska beskattas i samma land dit varan är destinerad. Den beskattningsbare köparen får samtidigt en avdrags- eller återbetalningsrätt[17] när denne köper (förvärvar) varan från den beskattningsbara säljaren i det säljande EU landet.

3. MERVÄRDESSKATTEBEDRÄGERIER

3.1 Allmänt

Mervärdesskattebedrägerier kan genomföras så att hanteringen i varje led är formellt sett korrekt eller på ett sätt som även bryter mot de formella hanteringsreglerna. En särskild variant är där en vara överlåts i en kedja av överlåtelser som leder tillbaka till en tidigare säljare. En vara eller tjänst kan på detta sätt skickas runt, i ”loopar”, en sorts karusell. Förfarande kallas därför för karusellhandel.[18]

3.2 Svensk karusell

Den enklaste formen av karusellbedrägerier utgår ifrån att ett svensk-registrerat bolag köper varor från ett bolag, i vad jag kallar en ”ursprungssäljare” i annat EU medlemsland än Sverige. Urspungssäljaren i det andra EU medlemslandet lämnar periodiska sammanställningar via VIES.[19] Ursprungssäljaren lämnar bl.a. momsregistreringsuppgifter om en svensk köpare i Sverige som mottagare. Informationen tas upp genom VIES till svensk myndighet. Genom att den svenska köparen underlåter att redovisa eller betala mervärdesskatten, d.v.s. vare sig in- eller utgående mervär-

16 Genom att säljaren lämnar in en periodisk sammanställning till VAT International Exchanges Systems, d.v.s. VIES. Uppgifterna sänds mellan EU länderna som anslutit sig till samarbetet genom Rådets förordning 904/201/EU.

17 Denna avdrags- eller återbetalningsrätt avgörs på förutsättningar inom avdrags- och återbetalningssystemet i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG, se artikel 168 ff.

18 COM(2012) 206 final – 2012/0102 (CNS), 2013/C 11/06 punkt 3.4.

19 Genom att säljaren lämnar in en periodisk sammanställning till VAT International Exchanges Systems, d.v.s. VIES, där säljaren uppger köparens momsregistreringsnummer m.m. Uppgifterna sänds mellan EU länderna som anslutit sig till samarbetet genom Rådets förordning 904/201/EU konsoliderad.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:04:05

desskatt, för vare sig förvärv eller omsättning d.v.s. försäljning, upptäcks inte varor och tjänster som tagits in i Sverige för försäljning (omsättning). Den svenska köparen ställer samtidigt ut fakturor, för försäljningar av varorna omsatta i Sverige, med utgående mervärdesskatt som denne aldrig betalar in till staten. Den utgående mervärdesskatten, blir ingående mervärdesskatt hos en kund i Sverige. Den svenske kunden redovisar och drar av ingående mervärdesskatt. Kunden säljer tillbaka varorna till den första ursprungssäljaren i EU medlemslandet. Den svenska kunden redovisar därtill, också periodiska sammanställningar med ursprungssäljaren i EU medlemslandets momsregistreringsnummer, i VIES, destinerad till ursprungssäljarens EU medlemsland.

Resultatet av denna karusell blir ett direkt mervärdesskatteuttag i Sverige, genom att kunden, drar av en ingående mervärdesskatt, som aldrig betalats in till staten. På detta sätt kan avdrags- och återbetalningsrätter skapas genom transaktioner i flera EU länder. Varorna ”loopar” genom flera EU länder och skapar avdrags- och återbetalningsrätter, ur mervärdesskattesystemet i EU medlemsländer.

Eftersom mervärdesskattedirektivet och de EU rättsliga grundprinciperna inte skyddar mervärdesskatteoegentligheter kan myndigheter och domstolar bl.a. vägra avdrag för sådana företeelser som bedöms falla under benämningen ”ond tro”.[20] Medlemsstaterna ska under normala omständigheter, vid myndighetsutövande av enskildas rättigheter som tillerkänts genom direktivet, iaktta de allmänna rättsprinciperna eftersom de utgör unionens rättsordning, bland annat legalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och principen om berättigade förväntningar.[21] Principerna gäller med särskild styrka när det rör sig om en lagstiftning som kan medföra ekonomiska bördor, detta för att de berörda ska kunna veta exakt vilka skyldigheter de har enligt lagstiftningen.[22]

20 Se Skatteverkets utredningspromemoria med författningsförslag 2017-04-24 När ett registreringsnummer till mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES. sidan 14.

21 Federation of Technological Industries m.fl., C-384/04, EU:C:2006:309, punkt 29.

22 Nederländerna mot Kommissionen, 326/85, EU:C:1987:547 punkt 24; Halifax C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 72; Teleos, C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 48.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:04:05

3.3 Principen om ond tro (och förfarandemissbruk)

Principen om ond tro behandlades i avgöranden från EU-domstolen avseende mervärdesskatt, bland annat i det förenade målet Kittel-Recolta[23]. EU-domstolen menar att tillämpningen av missbruksprincipen inte är beroende av någon form av nationell införlivande. Det ställs inte något krav på att principen om förfarandemissbruk ska har införlivats med nationell rätt för att den ska kunna tillämpas på området för mervärdesskatt.[24]

Ond tro innebär bl.a. att om ett bolag kan bindas vid en kännedom om, eller åtminstone borde ha känt till, att föregående säljare eller köpare, agerade med avsikt om skatteundandragande som leder till ett momsbedrägeri, kan bolagets transaktioner mervärdesskatterättsligt, kvalificeras om. Denna avsikt är inte placerad som en straffrättslig subjektiv bedömning utan ska bedömas helt baserad på objektiva omständigheter, vilket anges i den EU rättsliga praktiken.[25]

Med den ”onda tron” i fokus har det installerats flera led i karuselltransaktionerna för att göra det svårare att följa dem och bedöma skattskyldighet i respektive beskattningsland.

3.4 Svenska upplägg

Uppläggen kan innefatta en EU ursprungsleverantör som skickar varorna till en svensk beskattningar person, en svensk återförsäljare, som agerar på ett mervärdesskattemässigt legitimt sätt. EU ursprungsleverantören sänder dock alla periodiska sammanställningar och fakturor med ett annat svenskt momsregistreringsnummer som mottagare och destination. Registreringsnumret kan tillhöra en missing trader. Missing trader fakturerar sedan den svenska återförsäljaren med utgående mervärdesskatt, som inte betalas in av missing trader. Den utgående mervärdesskatten blir ingående mervärdesskatt för köparen. Missing trader vare sig redovisar eller betalar skatt. Den svenska återförsäljaren, redovisar ingående transaktioner från förvärvet, d.v.s. inköpet, från missing trader, och får därför avdragsrätt för något som egentligen ska utgöra en s.k. nollmoms[26] för åter-

23 C-106/89 Marleasing och C-268/06 Impact, Kittel/Recolta, punkterna 53 och 54.

24 C-251/16, Cussens, punkterna 27 och 28.

25 C-439/04 och C-440/04 punkterna 53 och 54.

26 Eftersom återförsäljaren är den verklige förvärvaren, skulle återförsäljaren redovisat förvärvet med utgående skatt, samtidigt som avdragsrätten inträder för samma förvärv. Mycket förenklat kallad för noll-moms.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:04:05

försäljaren. Återförsäljaren säljer sedan varorna till en eller flera kunder, med mervärdesskatt.

Om varorna säljs till konsumenter eller andra återförsäljare, betalar och redovisar återförsäljaren den mervärdesskatten, men åtnjuter också samtidigt en avdragsrätt för inköpen som det aldrig betalts någon utgående mervärdesskatt för i säljarledet. Resultatet blir dels ett rabatterat pris, dels direkta utbetalningar genom avdrags- och återbetalningsrätterna i åtminstone ett transaktionsled.

I exemplet ovan anländer varan till Sverige från ett annat EU land, som deklareras såsom det vore en riktig försäljning där köparen ska beskattas i sitt medlemsland (inte säljaren). Omsättningen är undantagen från skatteplikt i säljarlandet, och vältras över på köparen i Sverige.[27] Köparen som är en missing trader, redovisar och erlägger aldrig skatten, utan betalar ursprungssäljaren för varorna och säljer varan vidare inom landet. Köparen lägger på mervärdesskatt i nästa försäljningsled, i detta exempel, till en köpare inom landet. Mellanskillnaden mellan det förvärvade beloppet och försäljningsbeloppet ger missing trader en marginal. Exemplet tydliggörs med ett räkneexempel: missing trader köper en vara för 100 kronor, varan säljs för 90 kronor + 25 procent i mervärdesskatt, dvs. 112.50 kronor. Missing trader redovisar eller betalar aldrig in beloppen, däremot utfås ett positivt belopp på mellanskillnaden 112.50–100 kronor, d.v.s. 12.50 som vinst. Återförsäljaren, får avdragsrätt för 22.50.

Mervärdesskattebedrägerierna utgör inte bara försäljning till ett rabatterat pris på en svart marknad, utan utgör dessutom en avdrags- eller återbetalningsrätt i det aktuella EU medlemslandet. Det innebär en risk, framförallt emot konkurrens- och skatteneutraliteten inom EU.

Uppläggen kan vara mer eller mindre mervärdesskatterättsligt korrekta eller inkorrekta ur mervärdesskattehänseende. Oavsett vilket så sker i transaktionsleden en urtvättning, där den slutgiltige köparen till allt högre grad tilldelas avdragsrätt, trots andra avsikter, ju längre bort ifrån missing trader man kommer. Med det här presenterade i åtanke har mellanleden inrättats. Syftet och avsikten med mellanleden är att de legitima bolagen ska kunna vidhålla sin avdrags- och återbetalningsrätt och inte bli föremål för misstanke om ond tro. Nedan behandlar jag mellanled.

27 Se artikel 138 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG och 3 kap. 30 a § ML.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:04:05

4. MELLANLED[28]

4.1 Allmänt om mellanled

Inom MTIC har EU i gemensam anda utarbetat vissa system för att gemensamt ta krafttag om mervärdesskattebedrägerierna inom MTIC. Man har utarbetat multilaterala kontroller.[29] I arbetet har man identifierat mellanled som man benämner som bl.a. *conduit companies*[30]. Begreppet avser företag som agerar mellanled i en karusellhandel och används för att slussa varorna eller tjänsterna, direkt eller indirekt, mellan de inblandade bolagen. Inom ramen för mellanledsbegreppen förekommer också andra entiteter såsom s.k. ”buffer trader”. Begreppet avser ett mellanled, som kan utgöras i vissa fall av ett legitimt företag som inte känner till att det nyttjas som en sådan. Samma sak gäller remote trader. En remote trader är ett bolag som uppvisar ogiltighet såsom valid entitet.[31] ”Målvaktbolag” är ett nationellt begrepp som identifierar vad man egentligen menar med en missing trader, d.v.s. en ”pappersfigur ”som leder till företrädare som försvinner eller på annat sätt inte är kapabel.

Det gemensamma för dessa mellanled är att de förvillar och försvårar den skatterättsliga bedömningen och samtidigt möjliggör ett maximalt uttag ur skattekassorna i så många medlemsländer som möjligt både vad gäller avdrags- och återbetalningsrätter. Mellanleden är näringsidkare som deltar i transaktionerna i missing trader bolagets medlemsstat eller i andra medlemsstater. Ett annat skäl till att föra in mellanleden är att kunden, skulle kunna förlora sin avdragsrätt om denna handlade direkt med missing trader. I sådana fall kan kunden anses vara i ond tro, och därigenom vägras avdragsrätten.[32] Vid handel med begagnade varor och motorfordon inom mervärdesskatterättens specialreglering för vinstmarginalbeskattning, förekommer även att privatpersoner med falska handlingar

28 Begreppet används som ett samlingsnamn för olika led mellan missing trader och i senare led en legitim eller illegitim köpare.

29 MTIC fraud investigation and LEA: cooperation improving report, s. 28 ff. Ref. Empact/01OAP.2016. With the financial support from EU international Security Fund – Police, EUROPOL.

30 Eftersom mervärdesskattebedrägeri i första hand förekommer i samband med gränsöverskridande handel (s.k. skenföretagsbedrägerier och karusellbedrägerier) kommer möjligheten att vidta effektiva åtgärder genom att tillämpa avvikelser i en enda medlemsstat att vara mycket begränsad, och en ytterligare samordning av de förfaranden som medlemsstaternas skattemyndigheter tillämpar kommer att krävas.

31 MTIC fraud investigation and LEA: cooperation improving report, s. 30 ff.

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

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:04:05

läggs in som en form av mellanled. Vanligt förekommande varor vid den här sortens mervärdesskattebedrägerier är elektronik, utsläppsrättigheter, lyxklockor, läsk, gummisnoddar och motorfordon.[33]

4.2 Tecken på mellanled i mervärdesskattebedrägerier

4.2.1 Allmänna tecken

När det gäller missing trader kan man se indicier på att bolaget är en missing trader genom att missing trader noll-redovisar i sina skattedeklarationer. Andra tecken på missing trader kan vara att företrädarna som saknar känt hemvist, eller är att företrädarna saknar *rättskapacitet*. Missing trader, försvinner normalt sett, så fort bolaget utfört sin funktion som registreringsnummer och måltavla för att vidarebefordra varans eller tjänstens värde, avdrags- och återbetalningsrätterna. När det gäller mellanleden kan de vara mer eller mindre insatta i transaktionernas verkliga avsikt, d.v.s. mellanleden kan vara i god tro. Indikationer på att bolag utgör mellanled har jag identifierat genom att granska svensk domstolspraktik.[34] Jag förklarar dessa närmre nedan.

4.2.2 Köparens undersökningsplikt av sina leverantörer

Köparens kontroll av leverantörer är en del av att fastställa att ett bolag agerar med vissa avsikter. Underlåtelse av fördjupade kontroller av leverantörer. Uteblivna kreditupplysningar, generella slagningar på bolagen via VIES kan vara av vikt. Även motiveringar kring varför man väljer en viss leverantör kan behövas. Det bör finnas grundläggande kontroller för affärsmässiga beskattningsbara eller juridiska personer.

Enligt den domstolspraxis som finns kan det uppstå en *fördjupad undersökningsplikt* för förvärvaren, d.v.s. köparen om det finns varningssignaler som kan tyda på skatteundandragande. En näringsidkare ska vidta varje åtgärd som rimligen kan krävas för att säkerställa att deras transaktioner inte ingår i ett momsbedrägeri för att inte förlora rätten till avdrag för ingående moms.

Varornas ursprung är ett kriterium som borde vara utrett vid affärsmässiga förhållanden. Att förvärva varor, för mångmiljonbelopp utan att känna till dess ursprung är tecken på att det kan finnas oegentligheter i

33 Se Skatteverkets utredningspromemoria med författningsförslag 2017-04-24 När ett registreringsnummer till mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES.

34 HFD 2013 ref. 12 och KRNS 2108-2111-17.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:04:05

leden och alternativa avsikter i leden, såsom att undandra varor och tjänster från beskattning.

4.2.3 Affärsmässiga förhållanden

Vid signaler eller indikatorer på skatteundandragande om att de *affärsmässiga förhållandena* inte är i ordning bör rimligtvis ett företag utöka sin undersökning. Normalt agerande för näringsidkare är att förvissa sig om att transaktionerna inte ingår i ett undandragande. Kontrollen kan inte ges på generella grunder utan avgörs från fall till fall. Det kan anmärkas att i näringsverksamhet där omfattningen av momsundandragande är vanliga bör undersökningen utökas. Nystartade företag eller företag som bytt bransch kan också i allmänhet kräva mer kontroller än andra. Detsamma kan gälla företag som företräds av på området oerfarna personer eller av personer med oklar bakgrund. Att leverantör eller transportör bara har *kontak*t med slutdestinatörs-köparen är ett indicium i bevisningen vad gäller mervärdesskatteoegentligheter.

4.2.4 Fakturering, betalning och belopp

Beloppens storlek och *tidsperioden* för transaktionerna kan även vara sådana faktorer som ska beaktas vid en helhetsbedömning. Även som frågan om hur en viss återförsäljare beter sig, exempelvis vad gäller marknadsföring inom den enskilda branschen m.m. Hur försäljningskontakterna är uppgjorda kan även vara av vikt. Det gäller i synnerhet när det finns utländska köpare angivna vilket ofta är fallet när det gäller karuseller.

Betalningar kan också indikera att ett bolag är ett sken- eller målvaktbolag om inbetalningstransaktioner uteblir eller försenas. Lämnade betalningsfrister är tecken som pekar på att det kan vara så att betalningen inte kommer utföras. I synnerhet när det gäller oberoende parter. Andra delar inom betalningsströmmen som är intressant att iaktta är vart betalningar går. För det fall betalningar går till andra mottagare än den avsedda kan det visa att det finns andra avsikter än de uppgivna.

Inom ramen för *fakturering* kan nämnas att det kan förekomma begrepp som ”självfakturering” som inte riktigt speglar fakturautställandet i verkligheten. Det kan visa sig att det inte rör sig om självfakturering, utan om att uppgifter lämnas med avsikt att leda bort uppmärksamheten från en transaktion.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:04:05

4.2.5 Övrigt

Motsägelsefulla uppgifter kan vara ett indicium, såsom uppgifter från leverantörer och transportörer. Den som står angiven som godsmottagare och att leverantörerna inte känner till att varorna har en annan säljare än ursprungssäljaren, oftast från det första säljarlandet (ursprungssäljaren).

När det gäller fastställandet av ond tro i mellanleden förekommer ovan angivna oklarheter i synnerhet när mellanleden faktiskt är i god tro, men utnyttjas såsom en buffer-, sken- eller remote bolag. I övrigt kan generellt anges att ju närmre utredningen närmar sig den verklige köparen, ju färre kriterier uppfylls gällande angivna indicium.

5. TJECKIEN OCH STORBRITANNIEN – MERVÄRDESSKATTEBEDRÄGERIER

Flera av EUs medlemsländer har erfarit mer omfattande mervärdesskatteoegentligheter än i Sverige[35] och har olika förförande för att lösa dessa problem för att bli av med mervärdesskatteoegentligheter. Här redogör jag för Tjeckien och Storbritannien.

I Tjeckien, har oegentliga transaktioner härrörande från både stora och små varor upptäckts redan på tidigt stadium. De tjeckiska myndigheterna har identifierat varor som kan handlas i stora mängder likväl som små, lättkonsumerade varor. Mervärdesskattebedrägeriet genomförs genom att yrka avdraget och samtidigt sälja varorna på den lokala marknaden till ett reducerat pris.

Under 2013 identifierade Tjeckiens skattemyndighet 1 007 miljarder avseende begärda avdrags- och återbetalningsrätter. Tjeckien har genomfört flertalet kontrollprocesser för kontroll över avdrags- och återbetalningsrätterna. Tjeckiens skattemyndighet har identifierat att mer än hälften av de registrerade bolagsföreträdarna med koppling till mervärdesskattebedrägerier, varit okontaktbara och inrymda på virtuella adresser. Inte heller förekom företrädarna på den adress som angavs i myndighetens register. Dessutom saknade företrädarna tillgångar.[36]

Tjeckien har varit en av de starkaste drivande krafterna emot en tillämpning av mervärdesskatt som innebär att den omvända skattskyldig-

35 https://www.regeringen.se/artiklar/2017/03/momsfragor-pa-ekofins-dagordning-21-mars/.

36 Alexej Sato. Carousel Frauds in the Czech Republic. *Journal of Finance and Accounting*. Special Issue: Emerging trends in Finance and Accounting. Vol. 2, No. 6-2, 2014, pp. 1–5. doi: 10.11648/j.jfa.s.2014020602.11.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:04:05

heten, vad gäller varuöverlåtelser skulle bli tillämplig även på en nationell marknad.[37]

Storbritannien lämnar ut information till företag för att de ska kunna försäkra sig om att inte bli indragna i bedrägerier i mervärdesskattesammanhang.[38] Informationen innehåller viktiga punkter som ska iakttas och även införlivas i berörda bolags verksamhet. Som exempel kan anges att bolagen uppmanas att göra betalningskontroller och kontrollera varifrån betalningarna kommer eller till vem och vilket land betalningarna utförs. Storbritanniens skattemyndighet anser att det är näringsidkarens skyldigheter. Informationen är dessutom behäftad med en föreskrift där det framgår att om ett momsregistrerat bolag inte iakttar rimlig försiktighet och det senare visar sig att bolaget känt till att det förekommit bedrägliga transaktioner kan medföra sanktioner.[39] Som exempel kan nämnas att återförsäljaren kan begära en skriftlig deklaration från köparen som garanterar att beloppet betalas till (återför-) säljaren om köparen inte uppfyller momsbetalningsskyldigheten. Köpare och återförsäljare som misslyckas med att fullgöra sin tjänst korrekt, kan bli svartlistad.[40]

6. ANALYS

En av de viktigaste punkterna i kommissionens handlingsplan för moms, är syftet att minska momsbedrägerierna och skapa en enhetlig och stabil tillämpning för handel inom unionen med gränsöverskridande transaktioner i ett enat europeiskt mervärdesskatteområde.[41] Kopplingen mellan mervärdesskattesystemets princip om ond tro och alla led i transaktionerna kräver djupa och breda analyser av de faktiska och objektiva omständigheterna. Samtidigt som de objektiva mervärdesskatterättsliga kriterierna är förutsättningarna. Att faktiskt känna till vad som krävs för att exempelvis uppnå avdragsrätt vid ett eventuellt förfarandemissbruk, förutsätter

37 Eko-Fin rådets möte den 21 mars 2017.

38 Issued by HM Revenue & Customs April 2018 © Crown Copyright 2018 ”How to spot missing trader VAT fraud. A guide to helping you protect yourself or your business from organised criminals”.

39 Issued by HM Revenue & Customs April 2018 © Crown Copyright 2018 ”How to spot missing trader VAT fraud. A guide to helping you protect yourself or your business from organised criminals”.

40 ”Mecsek principle”, Basic interventions: output tax interventions: refusing zero rating of dispatches and exports where there is connection with fraud: the Mecsek principle: making a submission and notifying the taxable person of your decision VATF43238 GOV.UK.

41 Bryssel den 7.4.2016 COM(2016) 148 final.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:04:05

kännedom om mervärdesskatterättens tvåsamhet, d.v.s. både den svenska mervärdesskatterätten och den EU rättsliga grunden.

Analysen ger vid handen att det finns en tvärsgående svårighet där den svenska lagstiftaren har avsikter förankrade i svensk praktik och politik. EU rätten ska samtidigt vara grunden och analysen för lagstiftningen inom mervärdesskatten. Frågan man kan ställa sig är huruvida det finns motsägelser i att ha endera den svenska mervärdesskattelagen och samtidigt ha en EU lagstiftning som tillsammans med en EU rättsliga analys för att tolka och implementera direktivsbestämmelserna. HFD har genom sin dom[42] visserligen tillämpat EU rättens grundprincip om ond tro i svensk mervärdesskatterätt. HFD har antagit att nationell lagstiftning inte hindrar tillämpning av EU:s grundläggande princip om ond tro vad gäller de avdragsrättsliga begränsningarna.[43] Eftersom EU rättsliga grundprinciper, såsom principen om berättigade förväntningar, tillsammans med EU konform tolkning ska innebära att de nationella domstolarna är behöriga i att säkerställa att unionsrätten ges full verkan även vad gäller tillämpning i nationell svensk rätt ska denna rättsliga tvåsamhet d.v.s. svensk rätt och EU rätt inom mervärdesskatten vara fullt tillämpbar. Trots det ter sig inte EUs lagstiftning framträda med den tydlighet som den borde göra i den nationella lagstiftningen. För att förtydliga skulle vi kunna snegla på övriga medlemsländers nationella lösningar för en framkomlig väg såsom en djupare undersökningsplikt gällande säljarens och köparens skyldighet liksom praxis i Storbritannien, kan vara en väg som inte står i motsats med EU konform tolkning eller den nationella rättsstatens suveränitet.

Även förslaget om omvänd skattskyldighet skulle kunna vara en lösning som kan antas på en europeisk nivå. Pernilla Rendahl anger att omvänd skattskyldighet som lagstiftningsteknik kan tillämpas men att det kan finnas ett behov att lägga till en nationell avdrags- eller återbetalningsrätt för att hindra den kumulativa effekten av mervärdesskatten. Och att det kan konstateras att särregleringarna i första hand har motiverats som att risk för skatteundandragande och bedrägerier varit konstaterade eller överhängande varför avsteg från en mer generellt utformad moms gjorts.[44]

42 HFD 2013 ref. 12.

43 Eleonor Kristoffersson Skattenytt 2013 sidan 598; ”Skattebedrägerier, förfarandemissbruk och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.”

44 Pernilla Rendahl ”Momsrapport – är moms en konsumtionsskatt eller en företagsskatt”, s. 73, handelshögskolan Göteborgs universitet och Svenskt näringsliv, april 2015. Se också förslaget om tidsförlängning vad gäller möjligheten att införa omvänd betalningsskyldighet via Rådets

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:04:05

Förslaget om att införa en impuls genom skatteförfarandet i syfte att klassificera ett bolag som bedrägligt redan när misstanke därom föreligger skulle kunna vara en lösning som ligger i linje med att EU:s medlemsstater ska agera snabbt emot skatteflykt[45] för att snabbt och effektivt reagera mot varje oväntad situation utan en uttrycklig EU-lagstiftning.[46]

Det som talar emot är att en ändring av de nationella skattereglerna kan tvinga skattebetalare att ändra fasta affärsprocesser och som orsakar ökade kostnader. Skillnader i innehållet och utformningen av individuella arrangemang som vidtas på nationell nivå ger också nödvändigheten av att de ömsesidigt harmoniseras på den gemensamma marknaden.

Ylva Rosenkvist Sjögren, jur.kand., specialiserad i mervärdesskatt.

mervärdesskattedirektiv och den genomgripande förändring som föreslås vad gäller kampen mot mervärdesskattebedrägerierna, där ett av stegen är att möjligheten att undanta omsättningar av varor mellan beskattningsbara personer ska (delvis) upphöra vid 2022. COM(2018) 298 final angående RÅDETS DIREKTIV om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller perioden för frivillig tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa varor och tjänster som är känsliga för bedrägerier och mekanismen för snabba insatser mot mervärdesskattebedrägeri.

45 Snabbreaktionsmekanism mot mervärdesskattbedrägeri genom Rådets direktiv 2013/42/EU och mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG, artikel 199 b.

46 Se Skatteverkets utredningspromemoria med författningsförslag 2017-04-24 När ett registreringsnummer till mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:04:05