



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Karuselbedrägeri

Problematiken kring mervärdesskattebedrägerier ur ett EG-rättsligt perspektiv

Magisteruppsats inom EG-skatterätt

Författare: Anna Akselsson och Emma Barrögård

Handledare: Björn Westberg

Framläggningsdatum: 17 januari 2008

Jönköping januari 2008



JÖNKÖPING INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL
Jönköping University

Carousel fraud

The problems surrounding VAT fraud from an EC perspective

Master's Thesis within EC Tax Law

Author: Anna Akselsson and Emma Barrögård

Tutor: Björn Westberg

Jönköping January 2008

Magisteruppsats inom EG-skatte rätt

Titel:	Karusellbedrägeri - Problematiken kring mervärdesskattebedrägerier ur ett EG-rättsligt perspektiv
Författare:	Anna Akselsson och Emma Barrögård
Handledare:	Björn Westberg
Datum:	2008-01-17
Ämnesord	Mervärdesskatte rätt, EG-rätt, karusellbedrägeri, principen om förbud mot förfarandemissbruk

Sammanfattning

Mervärdesskattebedrägerier inom den gemenskapsinterna handeln är idag ett utbrett problem. I och med den inre marknads framväxt och det gemensamma mervärdesskattesystemets struktur har nya former av mervärdesskattebedrägerier uppstått. Då den inre marknaden öppnades 1993 togs den fysiska tullkontrollen bort och kvar återstod endast en administrativ kontroll.

Till dess att en fullständig harmonisering kan genomföras på mervärdesskatteområdet tillämpas destinationslandsprincipen på gemenskapsintern handel mellan näringsidkare. För att undvika dubbelbeskattning har regler om gemenskapsinterna förvärv framtagits. Dessa innebär att köparen beskattas i sitt hemland och att säljaren undantas från skatteplikt i sitt hemland.

En form av mervärdesskattebedrägeri som utnyttjar mervärdesskattesystemet och bristerna i informationsutbytet mellan medlemsstaterna är karusellbedrägerier. I stora drag kan karusellbedrägerier beskrivas som transaktioner med samma varor som säljs i rask takt mellan olika företag i olika länder. I samband med dessa försäljningar betalar något eller några av företagen inte in utgående mervärdesskatt, samtidigt som andra företag i kedjan har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Staten förlorar därmed mervärdesskatteintäkter.

Karusellbedrägerier har behandlats i rättspraxis. I Optigen-domen fastställs att avdragsrätten för en part i god tro inte påverkas av bedrägligt beteende i tidigare eller senare led i transaktionskedjan. I Kittel-domen stadgas att en skattskyldig person som kände till eller borde ha känt till att dennes transaktion ingick i ett mervärdesskattebedrägeri skall anses vara medgärningsman och därmed vägras avdragsrätt.

I uppsatsen utreds huruvida principen om förbud mot förfarandemissbruk kan vara tillämplig på karusellbedrägerier. Principen om förbud mot förfarandemissbruk har utvecklats för att angripa konstruerade transaktioner vars enda syfte är att genom missbruk av gemenskapslagstiftningen erhålla förmåner. I Halifax-domen fastslås att denna princip är tillämplig på mervärdesskatteområdet. Vår slutsats är att principen om förbud mot förfarandemissbruk inte kan tillämpas på någon part i ett karusellbedrägeri. Vi anser att varken en part i god tro eller en part i ond tro angående bedrägeriet kan uppfylla kriterierna för principen.

Det finns olika tillvägagångssätt för att angripa karusellbedrägerier. Inom EG används främst informationsutbyte som strategi för bedrägeribekämpning. Organisationer såsom SCAF och OLAF har också betydelse för bekämpningen. Även medlemsstaterna har på olika sätt försökt bekämpa bedrägerierna. De har bland annat använt sig av omvänd skattskyldighet och solidariskt betalningsansvar.

Vi anser att de administrativa åtgärderna är avgörande för bekämpning av karusellbedrägerier. De mer genomgripande alternativen, såsom omvänd skattskyldighet och solidariskt betalningsansvar, bör endast användas då det är uppenbart att de administrativa åtgärderna inte räcker till.

Master's Thesis within EC Indirect Tax Law

Title:	Carousel Fraud – The problems surrounding VAT fraud from an EC perspective
Author:	Anna Akselsson och Emma Barrögård
Tutor:	Björn Westberg
Date:	2008-01-17
Subject terms:	Indirect Tax Law, EC Law, carousel Fraud, the principle of prohibiting abusive practice

Abstract

Today, VAT fraud is a widely spread problem among intra-Community trade. Due to the growth of the common market and the structure of the harmonized VAT system, new forms of VAT fraud have arisen. The opening of the common market, in 1993, led to the abolition of physical border controls. The combination of physical and administrative controls was replaced by only administrative control.

Until the VAT system is completely harmonized the principle of destination will be applied to intra-Community business-to-business transactions. Regulations on intra-Community transactions have been developed to avoid double taxation. These regulations mean that the purchaser will be taxed in its state of origin, and that the seller will be exempted from taxation in its state of origin.

Carousel fraud is a form of VAT fraud that makes use of the VAT system and the lack of exchange of information between the member states. In general terms VAT fraud can be described as transactions with the same goods that are being sold at high speed between different companies in different countries. In connection to these sales one or more of the companies do not pay the output VAT, at the same time other companies in the chain of supply have the right to deduct input VAT. Due to this, the state will lose VAT revenues.

Carousel fraud has been dealt with in EC case law. It is established in the Optigen judgment that the right, of a taxable person, to deduct input VAT cannot be affected by any other taxable person's fraudulent behavior in the chain of supply as long as the taxable person did not know or have any means of knowledge of the fraud in question. The Kittel judgment states that a taxable person, who knew or should have known that, by his purchase, he was participating in a transaction of VAT fraud, should be seen as a participant in that fraud and therefore be refused entitlement to the right to deduct.

This thesis examines whether the principle of prohibiting abusive practice is applicable to carousel fraud. The Halifax judgment states that the principle also applies to the sphere of VAT. The principle of prohibiting abusive practice has been developed to attack transactions of purely artificial nature, which only purpose is to obtain advantages by abusing the Community law. However, our conclusion is that the principle of prohibiting abusive practice cannot be applied to anyone in a chain of transac-

tions that constitutes carousel fraud. Our opinion is that neither a taxable person in good faith nor a taxable person in bad faith can meet the criteria of the principle.

There are different ways to approach carousel fraud. Within the EC, exchange of information and various organisations for anti fraud are being used to deal with the problem. The member states have also, in various ways, tried to handle carousel fraud. They have for example used reverse charge and joint liability.

We believe that administrative measures are crucial to combat carousel fraud. More radical alternatives such as reverse charge and joint liability should not be used unless it is obvious that the administrative measures do not suffice.

Innehåll

Förkortningar	iii
1 Inledning	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Syfte	2
1.3 Metod	2
1.4 Avgränsning	3
1.5 Disposition.....	3
2 Mervärdesskatt inom EG.....	5
2.1 Inledning.....	5
2.2 Destinationslands- och ursprungslandsprincipen	5
2.3 Gemenskapsinterna förvärv	6
2.4 Legalitetsprincipen	7
2.5 Principen om skatteneutralitet	8
2.6 Proportionalitetsprincipen.....	8
2.7 Avslutande kommentar.....	9
3 Karusellbedrägeri	10
3.1 Inledning.....	10
3.2 Hur går ett karusellbedrägeri till?	10
3.2.1 Allmänt om karusellbedrägerier	10
3.2.2 Exempel 1	12
3.2.3 Exempel 2.....	13
3.2.4 Exempel 3.....	15
3.2.5 Exempel 4.....	16
3.2.6 Avslutande kommentar	17
3.3 Rättsfall	18
3.3.1 De förenade målen (C-354/03) Optigen Ltd, (C-355/03) Fulcrum Electronics Ltd och (C-484/03) Bond House Systems Ltd	18
3.3.2 De förenade målen (C-439/04) Kittel och (C-440/04) Recolta Recycling.....	19
3.3.3 Avslutande kommentar	22
4 Förfarandemissbruk.....	23
4.1 Inledning.....	23
4.2 Principen om förbud mot förfarandemissbruk.....	23
4.3 Okodifierad skatteflyktsklausul?	24
4.4 Mål (C-255/02) Halifax	25
4.5 Avslutande kommentar.....	29
5 Hur kan karusellbedrägerier angripas?	31
5.1 Inledning.....	31
5.2 EG:s försök att stävja karusellbedrägerier.....	31
5.2.1 Ett fungerande mervärdesskattesystem?	31
5.2.2 VIES	31
5.2.3 SCAF- kommittén	33

5.2.4	OLAF	33
5.2.5	Avslutande kommentar	34
5.3	Medlemsstaternas initiativ	34
5.3.1	Solidariskt betalningsansvar för mervärdesskatt.....	34
5.3.2	Omvänd skattskyldighet.....	35
5.3.3	Avslutande kommentar	37
6	Analys	38
6.1	Inledning.....	38
6.2	Kan principen om förbud mot förfarandemissbruk tillämpas på karusellbedrägeri?	38
6.2.1	Förutsättningar för analys	38
6.2.2	Hur fastställs ond respektive god tro.....	39
6.2.3	Parter i ond tro	39
6.2.4	Parter i god tro	41
6.2.5	Avslutande kommentar	42
6.3	Förebyggande sätt att angripa karusellbedrägerier.....	42
6.3.1	Bakgrund	42
6.3.2	Administrativa åtgärder.....	42
6.3.3	Solidariskt betalningsansvar	43
6.3.4	Omvänd skattskyldighet.....	43
6.3.5	Avslutande kommentar	45
	Referenslista	46

Förkortningar

BNP	Bruttonationalprodukt
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen
EG	Europeiska gemenskapen
EG-domstolen	Europeiska gemenskapernas domstol
EG-fördraget	Fördraget om upprättande av den europeiska gemenskapen
et al	et alii (och flera)
FTI	Federation of Technological Industries
GIF	Gemenskapsinterna förvärv
kap.	kapitel
KOM	Kommunikation
Kommissionen	Europeiska gemenskapernas kommission
MEMO	Memorandum
m.fl.	med flera
ML	mervärdesskattelagen
OLAF	Office européen de lutte anti-fraud
REG	Rättsfallssamling från europeiska gemenskapernas domstol
Rådet	Europeiska unionens råd
SCAC	the Standing Committee on Administrative Co-operation
SCAF	Sub-Committee Anti Fraud
SFS	Svensk författningssamling
VAT	Value added tax
VIES	VAT Information Exchange System
vol.	volume
UCLAF	Unité de Coordination de La Lutte Anti-Fraud

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Det EG-rättsliga mervärdesskattesystemet kan härledas från Romfördraget från 1957¹ då de första riktlinjerna för vad som senare kom att kallas den inre marknaden upprättades. Ett steg mot uppfyllandet av den inre marknaden togs då det första mervärdesskattedirektivet² skapades 1967. En förutsättning för att den inre marknaden skall fungera enligt detta direktiv är att medlemsländerna tillämpar ett enhetligt system för mervärdesskatt.³ 1977 utformades EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv⁴ där mer detaljerade regler rörande medlemsländernas mervärdesskattesystem fastställdes. Det sjätte mervärdesskattedirektivet har under åren förändrats på väsentliga punkter varför det av tydlighetsskäl och effektivitetsskäl har omarbetats och ersatts av ett nytt direktiv (rådets direktiv (2006/112/EG)).⁵

I och med den inre marknads framväxt och det gemensamma mervärdesskattesystemets struktur har nya former av mervärdesskattebedrägerier uppstått. Mervärdesskattebedrägerier inom den gemenskapsinterna handeln är idag ett utbrett problem. Även om problemet med mervärdesskattebedrägerier har förekommit under en länge tid finns indikationer på att det har ökat på senare år. I maj 2006 gick kommissionen ut med ett meddelande om behovet av ett ökat samarbete mellan medlemsstaterna för att bekämpa det utbredda skattebedrägeriet inom EU.⁶

En vanligt förekommande typ av mervärdesskattebedrägeri är så kallade karusellbedrägerier. Denna form av bedrägeri är ofta välplanerad och kräver att flera parter i olika medlemsstater är inblandade. Bedrägeriet går till så att samma varor säljs i rask takt mellan olika företag i olika länder. I samband med dessa försäljningar betalar något eller några av företagen inte in utgående mervärdesskatt. Staten går därmed miste om mervärdesskatteintäkter. Förekomsten av karusellbedrägerier beror delvis på att beskattningen vid gemenskapsinterna förvärv sker i förvärvarens hemland enligt destinationslandsprincipen. Då gränskontrollerna mellan medlemsstaterna avskaffades 1993 öppnades större möjligheter till karusellbedrägeri. Innan den inre marknaden infördes bestod gränskontrollerna för varuinförsel av både fysisk och administrativ kontroll, medan de efter 1993 endast består av administrativ kontroll.⁷

I EG-rätten finns i nuläget ingen kodifierad skatteflyktsklausul. En gemensam skatteflyktsklausul inom EG torde vara svår att lagfästa, att uppnå enighet mellan medlemsstaterna på

¹ Fördraget om upprättande av den Europeiska ekonomiska gemenskapen.

² Rådets direktiv (67/227/EEG).

³ Rådets direktiv (67/227/EEG).

⁴ Rådets direktiv (77/388/EEG).

⁵ Rådets direktiv (2006/112/EG), inledning (1).

⁶ KOM (2006) 254 slutlig.

⁷ Amand, Christian och de Rick, Frederik, Intra-Community VAT Carousels, International VAT monitor, 2005, vol. 16, nr. 1, s. 8.

detta område skulle vara mycket komplicerat och tidsödande.⁸ Inom EG-rätten har det vuxit fram en allmän rättsprincip med syfte att komma till rätta med missbruk av gemenskapsrätten. Principen om förbud mot förfarandemissbruk utvecklades först på andra områden än skatteområdet, men det var först i Halifax- domen⁹ som EG-domstolen fastslog att principen även är tillämplig på mervärdesskatteområdet.¹⁰ Enligt principen om förbud mot förfarandemissbruk skall uppenbart konstruerade transaktioner omdefinieras.¹¹

Karusellbedrägerier är ett stort problem inom EG-skatterätten som inte endast påverkar den nationella skattebasen utan även snedvrider konkurrensen inom unionen. Därför är bekämpningen av karusellbedrägeri inte bara viktig för skattemyndigheterna utan även för näringsidkare. Då ingen skatteflyktsklausul finns inom EG kommer vi att undersöka om karusellbedrägeri istället kan angripas med hjälp av principen om förbud mot förfarandemissbruk.

1.2 Syfte

Syftet med den här uppsatsen är att, ur ett EG-rättsligt perspektiv, utreda hur karusellbedrägeri kan angripas och om, samt i sådana fall när, principen om förbud mot förfarandemissbruk är ett alternativ för att reglera bedrägeriet i efterhand.

1.3 Metod

För att utreda hur karusellbedrägeri kan angripas och om principen om förbud mot förfarandemissbruk kan användas för att reglera bedrägeriet i efterhand kommer vi att använda oss av EG-rättens rättskällor: primärrätten (som utgörs av de grundläggande fördragen), allmänna rättsprinciper, avtal som gemenskapen har ingått med tredje land eller internationella organisationer, bindande eller icke bindande sekundärrätt, EG-domstolens och förstainstansernas rättspraxis, generaladvokaternas förslag till avgöranden, doktrin och ekonomiska teorier. En del av dessa rättskällor, primärrätt, sekundärrätt, internationella avtal och de allmänna rättsprinciperna är bindande. De mest relevanta rättskällorna för vårt arbete är rådets direktiv (2006/112/EG), rättspraxis, allmänna rättsprinciper och generaladvokaternas förslag.

Hädanefter kommer rådets direktiv (2006/112/EG) att refereras till som mervärdesskatte-direktivet. Eftersom direktivet har ändrats kommer vi, när rättskällorna hänvisar till det äldre direktivet, att referera till det nya mervärdesskattedirektivets artiklar men med det gamla direktivets artiklar inom parantes.

Primärrätten består av fördragen och det är med stöd av dessa som sekundärrätten skapas enligt artikel 249 EG. Institutionerna kan genom denna artikel skapa bindande rättsakter

⁸ Alhager, Eleonor, Förfarandemissbruk – en analys av EG-domstolens domar i målen Halifax, BUPA och University of Huddersfield, Skattenytt, 2006, s. 269.

⁹ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006 s. I-01609.

¹⁰ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006 s. I-01609, p. 70.

¹¹ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006 s. I-01609, p. 94.

såsom förordningar, direktiv och beslut. Ett direktiv fastställer ett resultat som skall uppnås inom viss tid och lämnar form och tillvägagångssätt för uppnåendet till medlemsländerna.¹²

Bestämmelser för att förhindra karusellbedrägerier finns inte uttryckligen i mervärdesskatte-direktivet. De har istället utvecklats i EG-domstolen genom rättspraxis. EG-domstolens uppgift är att inom ramen för sitt behörighetsområde säkra att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av EG-fördraget.¹³ Ofta är de skrivna bestämmelserna vaga och ger marginell vägledning. EG-domstolen kan därför komma att behöva lösa frågan genom rättspraxis.¹⁴

Vid analys av rättsfall kommer vi även att hämta vägledning och förtydliganden från generaladvokaternas förslag till avgöranden.

Slutligen kommer vi även att beakta doktrin.

1.4 Avgränsning

Då inriktningen på denna uppsats är mervärdesskatterättslig kommer vi inte att behandla inkomstskatterättsliga spørsmål. Däremot krävs beaktande av civilrättsliga regler eftersom avtalsrätten spelar en central roll i EG-domstolens resonemang.

Uppsatsen utgår från ett EG-rättsligt perspektiv och kommer därför inte att beröra frågeställningarna ur en svensk synvinkel.

Principen om förbud mot förfarandemissbruk kommer att utredas i uppsatsen. I rättskällorna varierar sätten att referera till principen om förbud mot förfarandemissbruk. Den omnämns bland annat som rättsmissbruk, missbruk av rättigheter och principen om förfarandemissbruk. Vi anser dock att *principen om förbud mot förfarandemissbruk* bäst reflekterar innebörden av principen, därför kommer vi att använda den benämningen. Gällande denna princip kommer vi i huvudsak att analysera om den kan tillämpas på karusellbedrägeri. Vi går inte in djupare på frågeställningar kring principen, utan genomför endast en så långtgående utredning som krävs för en korrekt analys.

1.5 Disposition

För att göra uppsatsen läsbar har vi valt att börja varje kapitel med en kort inledning och att avsluta varje kapitel med en summering. I vissa kapitel har vi även valt att lägga in avslutande kommentarer för varje delmoment.

I kapitel två ger vi en kortfattad bakgrund till mervärdesskatt och hur harmoniseringen av mervärdesskatteområdet inom EG är konstruerad. Kapitlet behandlar även EG-rättsliga principer och gemenskapsinterna förvärv.

I kapitel tre ges exempel på olika karusellbedrägerier. Vidare görs en genomgång av relevanta rättsfall beträffande karusellbedrägerier.

¹² EG-fördraget, artikel 249 EG.

¹³ EG-fördraget, artikel 220 EG.

¹⁴ Hettne, Jörgen, Okten Eriksson, Ida, EU-rättslig metod- teori och genomslag i svensk rättstillämpning, 2005, s. 30.

Inledning

Kapitel fyra behandlar principen om förbud mot förfarandemissbruk. Vi redogör inledningsvis för utvecklingen av principen fram till Halifax-målet. Därefter behandlas kortfattat vissa tillämpningsaspekter av principen. Avslutningsvis refereras Halifax-målet utförligt.

I kapitel fem tar vi upp olika metoder för att bekämpa karusellbedrägerier. Vi behandlar metoder från både EG:s och medlemsstaternas sida.

I kapitel sex följer sedan analysen. Här försöker vi besvara syftet med hjälp av egna slutsatser som dras i förhållande till övriga kapitel i uppsatsen.

2 Mervärdesskatt inom EG

2.1 Inledning

Mervärdesskatten är en konsumtionsskatt vars huvudsakliga syfte är att belasta den slutliga konsumenten. Den slutliga mervärdesskatten som konsumenten betalar är ett resultat av det samlade mervärde som varje bolag bidragit med innan varan når dess slutkund. Mervärdesskatten tas således ut i flera led.¹⁵

EG-fördragets syfte är att skapa en gemensam marknad som liknar den inom en nation.¹⁶ Enligt det första mervärdesskattedirektivet är harmoniseringen av mervärdesskatten inom EG en förutsättning för genomförandet av den gemensamma marknaden. Det krävs en lagstiftning för mervärdesskatter som inte hindrar den fria konkurrensen eller den fria rörligheten av varor och tjänster inom gemenskapen.¹⁷

I detta kapitel kommer en genomgång att göras av de två huvudsakliga beskattningsprinciperna; destinationslands- och ursprungslandsprincipen. Därefter följer en förklaring till hur gemenskapsinterna förvärv skapar tillfällen till karusellbedrägerier. Sedan kommer en kortfattad genomgång av de allmänna rättsprinciper som har betydelse för uppsatsens syfte.

2.2 Destinationslands- och ursprungslandsprincipen

För att fastställa beskattningsland vid gränsöverskridande handel finns inom EG-rätten två huvudsakliga beskattningsprinciper; destinationslandsprincipen och ursprungslandsprincipen. Ursprungslandsprincipen innebär att beskattning sker i ursprungslandet, det vill säga det land där säljaren är etablerad. Denna princip används i nuläget framförallt vid försäljning av varor till privatpersoner.¹⁸ Vid gemenskapsintern försäljning av varor mellan näringsidkare används destinationslandsprincipen.¹⁹

Varför ursprungslandsprincipen inte kan appliceras på all gränsöverskridande handel inom EG kan förklaras med att mervärdesskattesatserna inte är helt harmoniserade. Vid tillämpning av ursprungslandsprincipen skulle konkurrensneutraliteten inte kunna upprätthållas eftersom liknande varor skulle belastas med olika stora skatteuttag beroende på ursprungslandets mervärdesskattesats. En förutsättning för ursprungslandsprincipen är därmed att harmoniseringen har kommit så långt, att alla medlemsländer i princip har samma mervärdesskattesats.²⁰

I ett EG med gemensamma skattesatser skulle ursprungslandsprincipen få unionen att framstå som ett enda land.²¹ Då den gemensamma marknaden skulle skapas 1993 fanns

¹⁵ Rådets direktiv (67/227/EEG) artikel 2.

¹⁶ EG-fördraget, artikel 2 EG.

¹⁷ Rådets direktiv (67/227/EEG), inledning.

¹⁸ Alhager, Eleonor et al., Mervärdesskatt i teori och praktik, s. 122.

¹⁹ Rådets direktiv (2006/112/EG) inledning (10).

²⁰ Rådets direktiv (2006/112/EG) inledning (4 -10).

²¹ Skatteverkets handledning för mervärdesskatt, s. 62.

förslag på harmonisering och införande av ursprungslandsprincipen. Medlemsstaterna godtog dock inte detta förslag.²² Tills dess att en fullständig harmonisering godtas tillämpas en så kallad övergångsordning som var tänkt att gälla mellan 1993 och 1996.²³ Denna tillämpas dock fortfarande i avvaktan på ett slutligt mervärdesskattesystem. Övergångsordningen innebär att det är destinationslandsprincipen som tillämpas på gemenskapsintern handel mellan näringsidkare. För tillfället är det endast denna princip som kan skapa konkurrensneutralitet inom EG.²⁴ Destinationslandsprincipen innebär att det är köparen i destinationslandet och inte säljaren i ursprungslandet som beskattas.²⁵ Detta medför att inom en medlemsstats territorium utgår det alltid samma mervärdesskattesats oavsett varifrån, inom den gemensamma marknaden, varorna har sitt ursprung.

2.3 Gemenskapsinterna förvärv

Harmoniseringen av mervärdesskatt har öppnat stora möjligheter för gemenskapsintern handel, samtidigt som den har medfört att vissa parter utnyttjar systemet för bedrägliga syften. Det finns flera beståndsdelar i mervärdesskattesystemet som utnyttjas av bedragare. För att förstå hur karusellbedrägerier kan förekomma bör något om gemenskapsinterna förvärv, så kallade GIF, nämnas. För att beskatta transaktioner mellan medlemsstater enligt destinationslandsprincipen har regler för gemenskapsinterna förvärv framtagits.²⁶ Ett gemenskapsinternt förvärv innebär att köparen beskattas i sitt hemland och att säljaren undantas från skatteplikt i sitt hemland. Genom dessa regler kan destinationslandsprincipen tillämpas utan att dubbelbeskattning av varorna sker.²⁷

Tullkontrollerna bestod innan den inre marknaden infördes 1993 av både en administrativ och en fysisk kontroll. Efter 1993 försvann den fysiska tullkontrollen och numera utförs endast en administrativ kontroll. I och med den fysiska kontrollens frånvaro har mervärdesskattesystemet försvagats och möjligheter till karusellbedrägerier har uppstått. Eftersom gemenskapsinterna förvärv är förvärv från en annan medlemsstat leder det till att transaktioner görs i två olika länder. Detta leder i sin tur till att kontrollen för skattemyndigheterna både försvåras och minskar. Destinationslandsprincipen bidrar därmed till att karusellbedrägerier kan genomföras. De gemenskapsinterna förvärven sker utan mervärdesskatt från säljares sida, då det är köparen som skall betala in säljarens utgående mervärdesskatt. På grund av medlemsstaternas bristande vetskap uppstår en lucka i kontrollen av mervärdesskatten, som inte hade uppstått om ursprungslandsprincipen tillämpats. Det är därför svårt för medlemsstaterna att veta vad som hänt tidigare i transaktionskedjan då transaktionerna

²² Forvass, Bo, EU:s momsstrategi – grunden för ett omfattande reformarbete på momsområdet, Skattenytt, 2004, s. 269.

²³ Rådets direktiv (91/680/EEG).

²⁴ Rådets direktiv (2006/112/EG), inledning (10) och Skatteverkets handledning för mervärdesskatt s. 62.

²⁵ Rådets direktiv (2006/112/EG), inledning (10).

²⁶ Rådets direktiv (2006/112/EG) artikel 20-23, 40-42 och 138.1.

²⁷ Rådets direktiv (2006/112/EG), artikel 138.1 och Alhager, Eleonor et al, Mervärdesskatt i teori och praktik, s. 123.

skett i en annan medlemsstat. Den bristande vetskapen hos medlemsstaterna utnyttjas för att bedriva karusellbedrägerier.²⁸

För att komma till rätta med den bristande kontrollen av handel inom EU som befarades inträffa efter införandet av den inre marknaden utvecklades ett informationssystem, VAT Information Exchange System (VIES).²⁹ VIES-systemet kommer att behandlas utförligare i avsnitt 5.2.2. Informationsutbytet mellan medlemsstaterna går relativt långsamt. VIES-systemet fungerar med flera månaders fördröjning vilket gör att det trots sitt syfte inte ger tillräcklig information vid gemenskapsinterna förvärv. Myndigheternas resurser för kontroller är dessutom knappa och små möjligheter finns till att göra kontroller i samband med att till exempel överskjutande mervärdesskatt betalas ut.³⁰

2.4 Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen härrör från artikel 220 EG-fördraget i vilken det stadgas att *”domstolen och förstainstansrätten skall inom ramen för sina respektive behörighetsområden säkerställa att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av detta fördrag”*³¹. Även i artikel 7 fastställs att gemenskapens institutioner skall handla inom den befogenhetsram som de har tilldelats genom fördraget.³²

Från straffrättens *nulla crime sine lege* är det möjligt att göra en analogi till skatterätten och bilda satsen *nullum tributum sine lege*, det vill säga ingen skatt utan lag.³³ Enligt legalitetsprincipen, som även kallas rättssäkerhets- och förutsebarhetsprincipen, får medborgarna endast påföras skatt med uttryckligt stöd av lag. Den fria lagtolkningen får aldrig ske till nackdel för den enskilde.³⁴

För denna uppsats är det intressant att ifrågasätta huruvida principen om förbud mot förfarandemissbruk strider mot legalitetsprincipen eller om den anses vara inom ramen för gemenskapsrättens bestämmelser. I målet Halifax, som berör principen om förbud mot förfarandemissbruk, erinrar EG-domstolen om att gemenskapens lagstiftning skall vara entydig och dess tillämpning skall vara förutsebar för enskilda.³⁵ Domstolen stadgar också att kravet på rättssäkerhet i synnerhet gäller lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande, eftersom den skattskyldige måste erhålla möjligheten till exakt kännedom om sina skyldigheter enligt gällande rätt.³⁶ Generaladvokaten i Halifax menar att verksamheter som uppfyller kriterierna för principen om förbud mot förfarandemissbruk inte bör skyddas av legalitets-

²⁸ Amand, Christian och de Rick, Frederik, Intra-Community VAT Carousels, International VAT monitor, 2005, vol. 16, nr. 1, s. 8.

²⁹ Forvass, Bo, EU:s momsstrategi – grunden för ett omfattande reformarbetet på momsområdet, Skattenytt, 2004, s. 278.

³⁰ Magnusson, Dan och Sigbladh, Roland, Ekonomisk brottslighet: så skyddar du dig och din verksamhet, s. 211.

³¹ EG-fördraget, artikel 220.

³² EG-fördraget, artikel 7.

³³ Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 3.

³⁴ Lodin, Sven-Olof et al, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 618.

³⁵ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 72.

³⁶ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 72.

principen, eftersom dess enda syfte är att underminera gemenskapsbestämmelsernas målsättning.³⁷ Eftersom EG-domstolen i samma mål erkänner principen om förbud mot förfarandemissbruk som en allmän gemenskapsrättslig princip, talar det för att EG-domstolen ej anser att principen som sådan inkräktar på legalitetsprincipen.³⁸

2.5 Principen om skatteneutralitet

De bestämmelser som reglerar skatt skall vara neutrala. Då den skattskyldige står inför olika handlingsalternativ skall skattereglerna inte påverka beslutet.³⁹ Denna princip är även grundläggande för mervärdesskattesystemet; lika varor skall beskattas lika i olika länder oberoende av hur lång produktions- och distributionskedjan är.⁴⁰ För att säkerställa mervärdesskattsystemets neutralitet finns ett avdragssystem vilket gör att näringsidkare som betalar in mervärdesskatt som har samband med den ekonomiska verksamheten inte belastas av denna mervärdesskatt. Skattebördan för all ekonomisk verksamhet oavsett syfte och resultat behandlas därmed neutralt.⁴¹ Det skulle dock enligt EG-domstolen strida mot principen om skatteneutralitet om skattskyldiga fick göra avdrag för ingående mervärdesskatt för sådana transaktioner som inte utgör deras normala verksamhet. Eftersom syftet med förfarandemissbruk är att uppnå en skattefördel ingår transaktionen inte i den normala affärsverksamheten, därför kan avdragsrätt vägras. Att använda principen om förbud mot förfarandemissbruk strider därmed inte mot principen om skatteneutralitet.⁴²

2.6 Proportionalitetsprincipen

Proportionalitetsprincipen återfinns i artikel 5.3 EG och innebär att gemenskapen inte skall vidta åtgärder som sträcker sig utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen som är uppställda i EG-fördraget.⁴³

Proportionalitetsprincipen kan få betydelse i tre situationer. För det första kan den få betydelse då gemenskapens institutioner vidtar åtgärder som exempelvis inskränker medlemsstaternas suveränitet. Den kan också få betydelse då någon medlemsstat vidtagit för långtgående åtgärder och därmed inskränkt den fria rörligheten på ett oproportionerligt sätt. Slutligen kan en proportionalitetsavvägning behövas då någon medlemsstat implementerat gemenskapsrätten på ett oproportionerligt sätt.⁴⁴

För den här uppsatsen är den andra situationen mest intressant. Då medlemsländerna stiftar lagar eller vidtar andra åtgärder för att komma till rätta med karusellbedrägerier är det av

³⁷ Generaladvokat Poirares Maduros förslag till avgörande den 7 april 2005, mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006 s. I-01609, p. 86.

³⁸ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 70.

³⁹ Lodin, Sven-Olof et al., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 37.

⁴⁰ Mål C-89/81 Hong Kong Trade, REG 1982, s. I-01277, p. 6.

⁴¹ Se bland annat Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006 s. I-01609, p. 78.

⁴² Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006 s. I-01609, p. 80.

⁴³ EG-fördraget, artikel 5.3 EG.

⁴⁴ Moëll, Christina, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, s. 105-106.

största vikt att proportionalitetsprincipen iakttas. Exempelvis måste de regler om solidariskt betalningsansvar som vi berör i avsnitt 5.3.1 falla inom proportionalitetsprincipens gränser för att de inte skall hindra den fria rörligheten otillbörligt mycket.

För att utreda om en viss åtgärd är proportionell behöver vissa frågor besvaras. De första två frågorna som ställs är om åtgärden är lämplig och om den är nödvändig för att nå det önskade resultatet. Därefter ställs frågan om åtgärden betyder att den börda som kommer att belasta individen är orimligt stor i förhållande till det önskade resultatet med åtgärden.⁴⁵

2.7 Avslutande kommentar

För att förstå uppkomsten av karusellbedrägerier är det nödvändigt att känna till mervärdesskattesystemets uppbyggnad. En bidragande orsak till varför karusellbedrägerier kan uppstå är tillämpningen av destinationslandsprincipen inom gemenskapen. Destinationslandsprincipen ger att varor inom EU säljs utan att säljaren debiterar någon mervärdesskatt vid själva försäljningen.

Sedan införandet av den interna marknaden har tullkontrollen minskat vilket öppnar möjligheter för mervärdesskattebedrägeri. Den minskade tullkontrollen tillsammans med tillämpningen av destinationslandsprincipen gör det svårt för skattemyndigheterna att överblicka och kontrollera gemenskapsinterna förvärv.

Inom EG-rätten finns ett antal grundläggande allmänna principer. I det här kapitlet har vi behandlat de principer som är relevanta för uppsatsen. Då vi utreder huruvida principen om förbud mot förfarandemissbruk är tillämplig på någon part i ett karusellbedrägeri är legalitetsaspekten en viktig faktor. Legalitetsprincipen innebär att gemenskapens lagstiftning skall vara entydig och förutsebar för enskilda. I målet Halifax stadgades indirekt att principen om förbud mot förfarandemissbruk inte strider mot legalitetsprincipen.

Principen om skatteneutralitet har betydelse vid tillämpningen av principen om förbud mot förfarandemissbruk. Principen innebär att all ekonomisk verksamhet oavsett syfte och resultat skall behandlas neutralt. Eftersom förfarandemissbrukets huvudsakliga syfte är att uppnå en skattefördel ingår inte transaktionen i den ekonomiska verksamheten. Därför strider inte principen om förbud mot förfarandemissbruk mot principen om skatteneutralitet.

Proportionalitetsprincipen innebär att gemenskapen inte skall vidta åtgärder som sträcker sig utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dess mål. Då medlemsländerna vidtar åtgärder för att komma till rätta med karusellbedrägerier skall proportionalitetsprincipen iakttas. Det är viktigt att åtgärden inte är orimligt stor i förhållande till det önskade resultatet.

⁴⁵ Craig, Paul, de Búrca, Gráinne, EU Law: text, cases and materials, s. 372.

3 Karusellbedrägeri

3.1 Inledning

Karusellbedrägerier förekommer i flera olika former. I det här kapitlet kommer några av dessa att förklaras. För att förtydliga transaktionerna kommer bedrägerierna att illustreras med figurer.

Vi har valt att referera två rättsfall som behandlar karusellbedrägerier: Mål C-354/03 Optigen och mål C-439/04 Kittel. EG-domstolen avgör i dessa rättsfall hur parter i god respektive ond tro beträffande karusellbedrägerier skall behandlas. Då uppsatsens syfte är att utreda hur karusellbedrägerier kan angripas, är det viktigt att klargöra EG-domstolens inställning.

3.2 Hur går ett karusellbedrägeri till?

3.2.1 Allmänt om karusellbedrägerier

Gemenskapsinterna förvärv bygger på destinationslandsprincipen där varor som säljs över gränserna inom EG beskattas i destinationslandet hos köparen. Mervärdesskattesystemets uppbyggnad öppnar vägar för bedragare att utnyttja systemet. Karusellbedrägeri är en form av bedrägeri där oärliga företag utnyttjar att det är köparen och inte säljaren som betalar in mervärdesskatten.

Kommissionen har i en rapport⁴⁶ från 2006 uppmärksammat att problemen med karusellbedrägerier idag är stora. I rapporten framförs att 2004 motsvarade skatteintäkterna inom EU 39,3 % av EU:s BNP (4 097,7 miljarder euro). Endast ett fåtal uppskattningar av hur mycket skatt som inte betalas in på grund av skattebedrägeri har genomförts. I ekonomisk facklitteratur har det emellertid angetts att de sammanlagda förlorade skatteintäkterna motsvaras av 2-2,5 % av BNP. Detta betyder att cirka 200-260 miljarder euro försvinner genom bedrägeri. Förutom att intäkter försvinner skapar också dessa bedrägerier ett hinder för den inre marknaden eftersom konkurrensen snedvrids. En del företag kan ta ut lägre priser på grund av att de felaktigt inte betalar in någon mervärdesskatt till staten.⁴⁷ Bedrägerierna berör också oskyldiga parter som dras in i transaktionskedjan.⁴⁸ Medlemsstaterna uttrycker stor oro över karusellbedrägerier, men den fria rörligheten inom unionen gör det svårt för staterna att på egen hand hindra bedrägerierna.⁴⁹ Krafttag behöver därför tas på gemenskapsnivå. I kapitel 5 går vi in på vilka metoder som EG respektive medlemsstaterna använder för att bekämpa bedrägeriet.

Nedan visas exempel på hur karusellbedrägerier går till i praktiken. I stora drag kan det beskrivas som att samma varor, exempelvis mobiltelefoner och datakomponenter, säljs i rask takt mellan olika företag i olika länder. Det krävs att varorna är värdefulla och lätta att

⁴⁶ KOM (2006) 254 slutlig.

⁴⁷ KOM (2006) 254 slutlig.

⁴⁸ Kogels, Han, Caught or involved in a VAT carousel, International VAT monitor, 2006, vol 17, nr. 3, s. 172.

⁴⁹ KOM (2006) 254 slutlig.

transportera för att bedrägeriet skall ge någon förtjänst.⁵⁰ Därför lämpar sig just mobiltelefoner och datakomponenter för den här typen av bedrägerier. Det finns många olika variationer av hur karusellbedrägerier kan gå till. Det krävs dock åtminstone tre parter i två olika länder för att bedrägeriet skall vara möjligt att genomföra.⁵¹ I samband med dessa försäljningar betalar något eller några av företagen, beroende av hur många företag som är involverade, inte in utgående mervärdesskatt samtidigt som andra företag i kedjan har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.⁵² Staten förlorar därmed intäkter då den betalar ut ingående mervärdesskatt till ett företag samtidigt som ett annat företag underlåter att betala in sin utgående mervärdesskatt. Då staten upptäcker att ett företag inte betalat in sin utgående mervärdesskatt är det oftast redan för sent eftersom företaget då gått upp i rök.⁵³ Alla parter i transaktionskedjan behöver inte vara medvetna om att de deltar i ett karusellbedrägeri. Ofta blandar bedragarna in oskyldiga parter i transaktionskedjan för att få upplägget mer verklighetstroget och för att lättare kunna bedra staten.⁵⁴

⁵⁰ Amand, Christian och de Rick, Frederik, Intra-Community VAT Carousels, *International VAT monitor*, 2005, vol. 16, nr. 1, s. 11.

⁵¹ Kogels, Han, Caught or involved in a VAT carousel, *International VAT monitor*, 2006, vol. 17, nr. 3, s. 172.

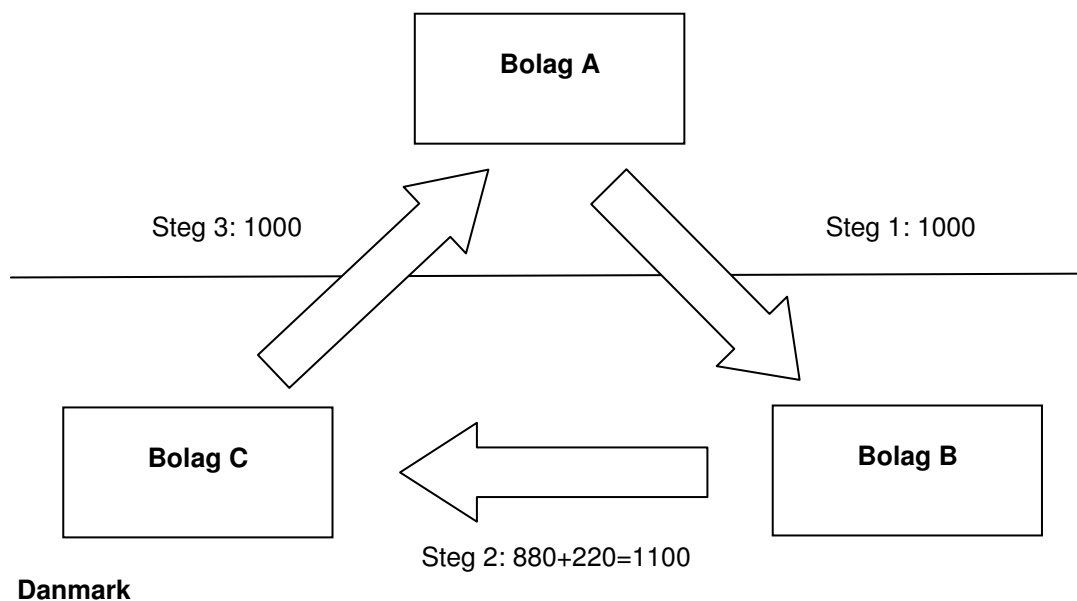
⁵² Rabe, Gunnar, Momssystemet under attack, *Skattenytt*, 2007, s. 65.

⁵³ Amand, Christian och de Rick, Frederik, Intra-Community VAT Carousels, *International VAT monitor*, 2005, vol. 16, nr. 1, s. 10.

⁵⁴ Kogels, Han, Caught or involved in a VAT carousel, *International VAT monitor*, 2006, vol. 17, nr. 3, s. 172.

3.2.2 Exempel 1⁵⁵

Sverige



Detta exempel är den enklaste formen av ett karusellbedrägeri. Bedrägeriet utförs i två medlemsstater med endast tre parter involverade.

Steg 1: Bolag B gör ett gemenskapsinternt förvärv från bolag A.⁵⁶ Eftersom förvärvet regleras av destinationslandsprincipen sker betalningen av varorna utan mervärdesskatt. Bolag B skall betala in bolag A:s utgående mervärdesskatt, som också är B:s ingående mervärdesskatt, till den danska staten.⁵⁷ I realiteten behöver B dock aldrig betala in denna eftersom B har avdragsrätt för sin ingående mervärdesskatt.⁵⁸

Steg 2: I steg två säljer bolag B varorna vidare till bolag C. Priset på varorna i den här transaktionen är $880 + 220^{59}$ (mervärdesskatt) = 1 100. Det är i det här steget som bedrägeriet äger rum eftersom bolag B, även kallat målvaktsbolaget, aldrig betalar in den utgående mervärdesskatten till staten. Då karusellbedrägeriet slutförts försvinner bolag B från marknaden med den mervärdesskatt som det undanhållit från staten. Bolag C, som inte nödvändigtvis är medveten om bedrägeriet, begär tillbaka den mervärdesskatt som betalats på förvärvet från bolag B.

⁵⁵ Eget exempel, inspirerat av Kogels, Han, Caught or involved in a VAT carousel, International VAT monitor, 2006, vol. 17, nr. 3, s. 172.

⁵⁶ Rådets direktiv (2006/112/EG), artikel 20.

⁵⁷ Rådets direktiv (2006/112/EG), artikel 197.1 a.

⁵⁸ Rådets direktiv (2006/112/EG), artikel 168 a.

⁵⁹ Mervärdesskatten i Danmark är 25 %, se Rabe, Gunnar, Skattelagstiftning, 2007 s. 960.

vet om att det är inblandat i ett bedrägeri, gör avdrag för den mervärdesskatt som angivits på fakturan från bolag B, det vill säga 220.⁶⁵ Bolag B som skall betala in utgående mervärdesskatt, 220, till staten försvinner sedan innan den svenska skattemyndigheten hinner uppmärksamma att B inte betalat in denna. Det är således i det här steget som staten går miste om mervärdesskatt. Staten betalar ut pengar till C som inte inbetalats av B, en förlust uppkommer därmed.

Steg 3: C säljer i sin tur vidare varorna till bolag D som finns i Danmark och som liksom bolag B är ett målvaktsbolag. Då transaktionen utgör ett gemenskapsinternt förvärv säljs varorna utan mervärdesskatt för 1000.⁶⁶

Steg 4: För att ett ”äkta” karusellbedrägeri skall ha ägt rum säljer D varorna till bolag A, därmed är cirkeln sluten. Bolag D skickar en faktura till bolag A som innehåller dansk mervärdesskatt. Då D liksom B inte har för avsikt att betala in den utgående mervärdesskatten kan priset också i detta steg sättas lägre. Priset som inkluderar dansk mervärdesskatt sätts till $880 + 220$ (*mervärdesskatt*) = 1100. I det här steget begås således ytterligare ett bedrägeri, vilket inte skulle vara möjligt då endast tre parter deltar i transaktionskedjan.

På det här viset går samma varor runt liksom i en karusell. Bolag B och D är målvaktsbolag som planerat själva bedrägeriet, medan bolag A och C inte nödvändigtvis är medvetna om bedrägeriet. A och C kan i vissa fall kallas för mäklare, då de är de bolag som säljer varorna vidare till en annan medlemsstat. För att bolag B skall kunna förmå C att delta i karusellen kan det exempelvis ha påstått att det har en bra kontakt med bolag D, men att det på grund av legala eller andra skäl inte kan sälja direkt till detta bolag. Bolag D kan i sin tur ha berättat en liknande historia för bolag A i syfte att detta skall sälja varorna till B. Både B och D kan dessutom ”locka” med låga priser eftersom bolagen inte betalar in någon mervärdesskatt. En diskussion kan föras kring huruvida A och C verkligen är i god tro eller om de borde ha förstått att de deltagit i ett bedrägeri.⁶⁷ Denna diskussion utvecklas vidare i kapitel 3.3 och i analysen.

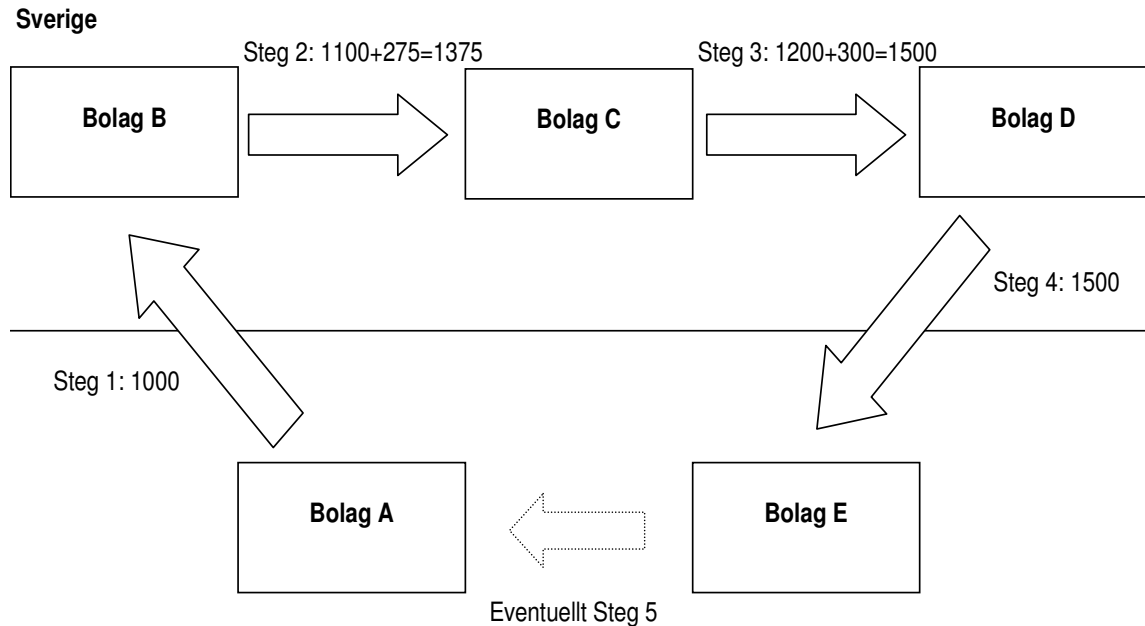
⁶⁵ Rådets direktiv (2006/112/EG), artikel 168 a.

⁶⁶ Rådets direktiv (2006/112/EG), artikel 20.

⁶⁷ Amand, Christian och de Rick, Frederik, Intra-Community VAT Carousels, *International VAT monitor*, 2005, vol. 16, nr. 1, s.10.

3.2.4 Exempel 3⁶⁸

Här följer ytterligare en form av karusellbedrägeri.



Steg 1: Bolag B, som har sin verksamhet i Sverige, köper in varor från bolag A som har sin verksamhet i Tyskland. Priset på varorna är 1000. Eftersom bolag B gör ett gemenskapsinternt förvärv utgår ingen mervärdesskatt på varorna i Tyskland, utan mervärdesskatten skall betalas in i Sverige av bolag B enligt destinationslandsprincipen.⁶⁹

Steg 2: Bolag B säljer varorna till bolag C, som också har sin verksamhet i Sverige. Bolag B debiterar mervärdesskatt på varorna och tar ut ett högre pris än vad bolaget betalade i steg 1. Priset bolag C betalar för varorna blir då $1100 + 275$ (mervärdesskatt) = 1375. Bolag B:s utgående mervärdesskatt på 275 skall betalas in till staten vilket inte görs.⁷⁰ Bolag C brukar kallas för en bulvan eftersom det fungerar som en mellanhand mellan B och D. Syftet med detta bolag är att dölja karusellbedrägeriet och förvillna staten.

Steg 3: Bolag C säljer vidare varorna till bolag D, som även det har sin verksamhet i Sverige. Priset för varorna är $1200 + 300$ (mervärdesskatt) = 1500. Bolag C:s utgående mervärdesskatt är då 300, men det har endast betalats 275 i ingående mervärdesskatt. Bolag D säljer tillbaka varorna till Tyskland, transaktionen beskattas då enligt destinationslandsprincipen vilket gör att D inte redovisar någon utgående mervärdesskatt.⁷¹ Bolag D begär tillbaka sin ingående mervärdesskatt på 300 från den svenska staten.

⁶⁸ Exemplet är inspirerat av Goldberg, Daniel, Staten svindlas på miljarder, Computer Sweden, <http://computersweden.idg.se/2.2683/1.103703>, 2007-10-21.

⁶⁹ Rådets direktiv (2006/112/EG), artikel 20 och artikel 197.1 a.

⁷⁰ Rådets direktiv (2006/112/EG), artikel 197.1 a.

⁷¹ Rådets direktiv (2006/112/EG), artikel 138.1.

Steg 4: Bolag D säljer varorna till bolag E i Tyskland för en summa av 1500. Transaktionen blir även här ett gemenskapsinternt förvärv och mervärdesskatten skall således betalas in till den tyska staten av bolag E.⁷²

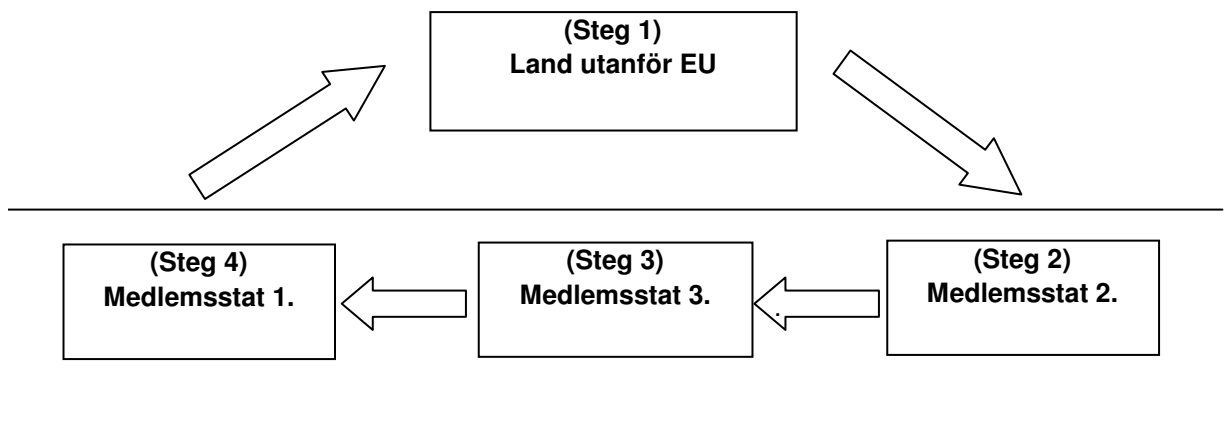
Steg 5: Så snart bolag B, målvaktbolaget, har fått in den utgående mervärdesskatten på 275 från C kan det försvinna från marknaden. Bolag C måste antingen betala in det överskjutande beloppet på 25 som skiljer mellan utgående och ingående mervärdesskatt, eller behålla dessa pengar och försvinna från marknaden också det. Bolag D begär tillbaka 300 från staten, vilket det har rätt till. På det här viset kan parterna tjäna sammanlagt 500 på laglig väg och 300 (275 + 25) genom bedrägeri.

Ett resonemang kring vem som är ovetandes eller ej kan dock föras, se vidare angående ond och god tro under avsnitt 3.3 och i analysen. Skulle bolag E medverka i bedrägeriet finns möjligheten för detta bolag att liksom B genomföra ett mervärdesskattebedrägeri genom att sälja varorna vidare till bolag A. Karusellbedrägeriet kan därmed snurra än en gång.

3.2.5 Exempel 4⁷³

I denna uppsats inriktar vi oss på gemenskapsinterna transaktioner. Karusellbedrägerier förekommer dock även vid handel med länder utanför den europeiska unionen. Nedan redogörs kortfattat för hur det kan gå till. Vi kommer dock inte att föra någon analys rörande bedrägerier som involverar tredje land då det faller utanför vårt syfte.

Vid bedrägerier som involverar tredje land importeras varor in i en medlemsstat, med slutdestination i en annan medlemsstat. På grund av gemenskapsrättsliga regler rörande intern gemenskapstransitering kan varorna transporteras tullfritt genom unionen.⁷⁴ Innan de når sin slutliga destination delas de upp i mindre försändelser och på så sätt döljs dess verkliga ursprung. Den gemensamma tulltaxan förblir således obetalad för dessa varor.⁷⁵ Ett exempel på ett karusellbedrägeri som involverar handel med ett land utanför EU är som följer:



⁷² Rådets direktiv (2006/112/EG), artikel 20 och artikel 197.1 a.

⁷³ Exemplet är inspirerat av Stopping the carousel fraud: Missing Trader Fraud in the EU, the Authority of the House of Lords, <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldcom/101/101.pdf>, 2008-01-02.

⁷⁴ Rådets direktiv (2006/112/EEG), artikel 276.

⁷⁵ Stopping the carousel fraud: Missing Trader Fraud in the EU, the Authority of the House of Lords, <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldcom/101/101.pdf>, s. 10-11, 2008-01-02.

Steg 1. Ett företag i ett tredje land köper in varor från en mäklare i medlemsstat 1. Dessa varor exporteras till europeiska unionen med angiven slutgiltig destination i medlemsstat 1. Då varorna träder in i den europeiska unionen i medlemsstat 2 regleras importen under reglerna om intern gemenskapstransit till dess varorna når den medlemsstat som är dess slutgiltiga mål.

Steg 2. Försändelsen delas upp och säljs genom ett flertal olika bolag i olika medlemsstater, allt för att dölja varornas verkliga ursprung.

Steg 3. Varorna säljs in i medlemsstat 3 som ett gemenskapsinternt förvärv, som i sin tur kan säljas utan mervärdesskatt till ett bolag i medlemsstat 1.

Steg 4. I detta steg sker ett karusellbedrägeri liknande det som förklarats ovan i avsnitt 3.2.2 – 3.2.4. Varorna ingår i en transaktionskedja med målvakter och bulvaner. Mäklaren, som befinner sig i slutet av kedjan, exporterar sedan varorna till ett land utanför den europeiska unionen och är därefter berättigad att begära tillbaka den ingående mervärdesskatten från skattemyndigheten.⁷⁶

I detta exempel underlåter bedragarna att betala in den gemensamma tulltaxan, samtidigt som de bedrar staten på mervärdesskatt på samma sätt som vid ett gemenskapsinternt karusellbedrägeri.

3.2.6 Avslutande kommentar

Vi har nu demonstrerat tre olika exempel på hur ett gemenskapsinternt karusellbedrägeri kan gå till. Viktigt att notera är att dessa exempel endast är tre av flera. Ett karusellbedrägeri kan till form och upplägg se ut på åtskilliga sätt. Det är bland annat denna komplexitet som leder till att karusellbedrägerier är så svåra att komma åt. Gemensamt för samtliga karusellbedrägerier är att upplägget består av minst tre olika bolag i åtminstone två olika medlemsstater. Mervärdesskattebedragare ger upphov till en stor förlust för gemenskapen, både ekonomiskt och konkurrensmässigt.⁷⁷

Ett upplägg med fyra parter ger bättre utdelning för bedragarna eftersom bedrägeriet kan ske i två medlemsstater, till skillnad från då tre parter är inblandade och bedrägerisituationen endast kan utnyttjas i en medlemsstat. Skulle företagen dessutom blanda in en tredje medlemsstat kan ytterligare mervärdesskatt undanhållas.

Vi har även visat ett exempel där ett karusellbedrägeri involverar ett tredje land. I detta bedrägeri utnyttjas både reglerna för gemenskapsinterna förvärv och reglerna för intern gemenskapstransitering.

För en analys av huruvida principen om förbud mot förfarandemissbruk är tillämpbar på karusellbedrägerier krävs en diskussion kring vilka parter i en transaktionskedja som erhåller en fördel genom sitt medverkande, antingen direkt eller indirekt. De parter som är målvaktsbolag försvinner med mervärdesskatten och erhåller således en fördel, men det kan

⁷⁶ Rådets direktiv (2006/112/EEG), artikel 146.1 a.

⁷⁷ KOM (2006) 254 slutlig.

också vara flera parter som är med och delar på förtjänsten. I analysen diskuteras huruvida de parter som inte är målvakter erhåller en indirekt fördel från bedrägeriet, eftersom de kan köpa varorna för ett lågt pris.

3.3 Rättsfall

3.3.1 De förenade målen (C-354/03) Optigen Ltd, (C-355/03) Fulcrum Electronics Ltd och (C-484/03) Bond House Systems Ltd

Det kan finnas parter i ett karusellbedrägeri som inte är medvetna om att de ingår i ett mervärdesskattebedrägeri. Frågan är då vad som händer när en sådan oskyldig part omedvetet blir delaktig i ett bedrägeri. Skall denna transaktion räknas in som en del av alla transaktioner i bedrägeriet och den skattskyldige således förlora sin rätt till återbetalning av mervärdesskatten, eller skall transaktionen räknas som en enskild transaktion och stå utanför de andra bedrägliga transaktionerna?

År 2006 avgjordes frågan i EG-domstolen.⁷⁸ I de förenade målen mellan parterna Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd och Bond House Systems Ltd, å ena sidan, och Commissioners of Customs & Excise å andra sidan, har klaganden överklagat Commissioners beslut gällande avslag om återbetalning av mervärdesskatt som erlagts vid köp av mikroprocessorer.⁷⁹

Vi har valt att nedan endast beskriva målen Optigen Ltd och Fulcrum Electronics Ltd, som förenades redan vid respektive överklagande till VAT and Duties Tribunal. Bond House Systems Ltd är snarlik Optigen och Fulcrum, varför det är överflödigt att beskriva även detta mål.

I målet är det ostridigt att samtliga aktuella transaktioner ingick i karusellbedrägerier, utan att de klagande bolagen hade vetskap om det.⁸⁰

Det High Court of Justice vill få svar på genom begäran om förhandsavgörande är huruvida transaktionerna i målen Optigen och Fulcrum utgör leverans av varor som utförts av en skattskyldig person i denna egenskap i samband med en ekonomisk verksamhet. Transaktionerna i dessa mål utgör i sig inte några mervärdesskattebedrägerier. De ingår dock, utan aktörens kännedom, i en kedja av leveranser där en annan transaktion utgör ett sådant bedrägeri. Under dessa omständigheter är frågan huruvida den omedvetna aktörens rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt kan inskränkas.⁸¹

Domstolen bedömer att begreppet ekonomisk verksamhet har en objektiv karaktär som skall bedömas för sig, oberoende av syfte och resultat.⁸² Domstolen anför att även begreppen leverans av varor och skattskyldig person i denna egenskap, vilka definierar de transaktioner som är skattepliktiga enligt sjätte mervärdesskattedirektivet, har en objektiv karaktär

⁷⁸ Mål C-354/03 Optigen Ltd m.fl., REG 2006, s. I-00483.

⁷⁹ Mål C-354/03 Optigen Ltd m.fl., REG 2006, s. I-00483, p. 2.

⁸⁰ Mål C-354/03 Optigen Ltd m.fl., REG 2006, s. I-00483, p. 12.

⁸¹ Mål C-354/03 Optigen Ltd m.fl., REG 2006, s. I-00483, pp. 26 och 29.

⁸² Mål C-354/03 Optigen Ltd m.fl., REG 2006, s. I-00483, p. 43.

och skall tillämpas oberoende av transaktionernas syften och resultat.⁸³ Det skulle strida mot rättssäkerheten om skattemyndigheten, för att fastställa huruvida en transaktion uppfyller dessa begrepp, beaktar en avsikt som en annan näringsidkare i samma leveranskedja har haft.⁸⁴ Domstolen gör därför bedömningen att varje enskild transaktion skall bedömas för sig och kan ej i en kedja av transaktioner påverkas av föregående eller efterföljande händelser så länge den berörde näringsidkaren inte kände till eller borde känna till dessa bedrägliga händelser.⁸⁵ Rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt påverkas därför inte om den skattskyldige personen var i god tro. Den rätt till avdrag som avses i mervärdesskattedirektivet är direkt förenlig med systemet för mervärdesskatt och kan därför i grunden inte inskränkas.⁸⁶

Domslutet blir således att en näringsidkares avdragsrätt för en betalning av mervärdesskatt i en transaktionskedja enbart skall bedömas med hänsyn till den enskilda transaktionen i vilken näringsidkaren var part, så länge denna transaktion uppfyller de objektiva kriterier som uppställs. Rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt påverkas således ej av att den skattskyldige är inblandad i ett karusellbedrägeri, så länge den berörde näringsidkaren inte kände till eller borde ha känt till att så var fallet.⁸⁷

3.3.2 De förenade målen (C-439/04) Kittel och (C-440/04) Recolta Recycling

I dessa två rättsfall har den belgiska staten begärt förhandsavgörande från EG-domstolen efter att den belgiska skattemyndigheten nekat avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på transaktioner som ansågs utgöra karusellbedrägerier.⁸⁸ De båda målen har liknande innehåll varför vi endast beskriver Kittel-målet. EG-domstolens dom är relativt kortfattad medan generaladvokaten för ett djupare resonemang i vilket han behandlar både karusellbedrägerier och förfarandemissbruk. Vi har därför valt att redogöra för generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers förslag till avgörande något mer utförligt.

Den belgiska domstolen, Cour d'appel de Liège, har vägrat att medge aktiebolaget Ang Computive Belgium avdrag på transaktioner som involverade försäljning och vidareförsäljning av datakomponenter, då den ansåg att företaget uppsåtligen deltagit i ett karusellbedrägeri. Domstolen fastslog att avdragsrätt inte kan medges då avtalet är en nullitet och därmed inte kan medföra några rättsverkningar.⁸⁹ Här bör anmärkas att den belgiska lagstiftningen innefattar en regel som säger att *"avtal utan syfte eller med ett falskt eller olagligt syfte saknar verkan"*. En ytterligare regel säger att syftet är olagligt *"när det är förbjudet genom lag eller när det*

⁸³ Mål C-354/03 Optigen Ltd m.fl., REG 2006, s. I-00483, p. 44.

⁸⁴ Mål C-354/03 Optigen Ltd m.fl., REG 2006, s. I-00483, pp. 45-46 och C-4/94 BLP Group, REG 1995, s. I-00983, p. 24.

⁸⁵ Mål C-354/03 Optigen Ltd m.fl., REG 2006, s. I-00483, p.47 och generaladvokat Poiares Maduros förslag till avgörande den 16 februari 2005, C-354/03 Optigen Ltd m.fl., REG 2006, s. I-00483 p. 27.

⁸⁶ Mål C-354/03 Optigen Ltd m.fl., REG 2006, s. I-00483, pp. 52-53.

⁸⁷ Mål C-354/03 Optigen Ltd m.fl., REG 2006, s. I-00483, p. 55.

⁸⁸ Mål C-439/04 Axel Kittel m.fl., REG 2006, s. I-06161, p. 2.

⁸⁹ Mål C-439/04 Axel Kittel m.fl., REG 2006, s. I-06161, p. 10.

strider mot god sed och grunderna för rättsordningen".⁹⁰ Den slutliga domen överklagades av Axel Kittel, Ang Computive Belgiums konkursförvaltare, till Cour de cassation. Cour de cassation vilandeförklarade målet och överlämnade tolkningsfrågorna till EG-domstolen.⁹¹

Den belgiska domstolen ville få reda på om en skattskyldig i god tro kan nekas avdrag då avtalet som ingåtts utgör en nullitet enligt nationella bestämmelser. Den belgiska domstolen efterfrågade även om svaret blir annorlunda om båda parter är införstådda med att syftet med avtalet, som är en nullitet, är att genomföra mervärdesskattebedrägeri.⁹²

Vad gäller den första tolkningsfrågan, det vill säga då den skattskyldige är i god tro om bedrägeriet, anför domstolen att det sjätte mervärdesskattedirektivet grundar sig på en enhetlig definition av vad som är en skattepliktig transaktion.⁹³ Här refererar domstolen till bland annat domen i Optigen⁹⁴ där ett liknande resonemang fördes. När en transaktion inte utgör mervärdesskattebedrägeri skall den betraktas som leverans av varor utförd av en skattskyldig person i denna egenskap och som ekonomisk verksamhet om den uppfyller de objektiva kriterierna för dessa uttryck. Detta oberoende av om en annan näringsidkare i transaktionskedjan har bedrägliga avsikter med transaktionen.⁹⁵ EG-domstolen påpekar att avdragsrätten i mervärdesskattedirektivet i princip inte kan inskränkas och att den inträder omedelbart för hela den ingående skatten.⁹⁶ Avdragsrätten syftar till att garantera att näringsidkaren inte blir belastad av mervärdesskatt som denne har betalat inom ramen för den ekonomiska verksamheten.⁹⁷ Enligt principen om skatteneutralitet kan det i det här sammanhanget i princip inte göras någon skillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner.⁹⁸ En skattskyldig som gör vad som rimligen krävs för att se till att dennes transaktion inte ingår i ett bedrägeri bör inte riskera att förlora rätten till avdrag.⁹⁹ Domstolen fastslår att mervärdesskattedirektivet skall tolkas så att en skattskyldig i god tro inte kan nekas avdragsrätt.¹⁰⁰

Då parterna är i ond tro anser generaladvokaten att det bör utredas om någon allmän princip i gemenskapsrätten kan användas för att angripa ifrågavarande aktörer med bedrägliga syften. Generaladvokaten menar att transaktionskedjor där en av deltagarna inte betalar in den utgående mervärdesskatten och en annan deltagare gör avdrag för densamma skall betraktas som ett förfarandemissbruk¹⁰¹. Detta eftersom en rättsregel, artikel 168 (17) mervär-

⁹⁰ Mål C-439/04 Axel Kittel m.fl., REG 2006, s. I-06161, pp. 8-9.

⁹¹ Mål C-439/04 Axel Kittel m.fl., REG 2006, s. I-06161, pp. 13 och 25.

⁹² Mål C-439/04 Axel Kittel m.fl., REG 2006, s. I-06161, p. 25.

⁹³ Mål C-439/04 Axel Kittel m.fl., REG 2006, s. I-06161, p. 39.

⁹⁴ Mål C-354/03 Optigen Ltd m.fl., REG 2006, s. I-00483.

⁹⁵ Mål C-439/04 Axel Kittel m.fl., REG 2006, s. I-06161, p. 44 med hänvisning till C-354/03 Optigen Ltd m.fl., REG 2006, s. I-00483, p. 51.

⁹⁶ Mål C-439/04 Axel Kittel m.fl., REG 2006, s. I-06161, p. 47.

⁹⁷ Mål C-439/04 Axel Kittel m.fl., REG 2006, s. I-06161, p. 48.

⁹⁸ Mål C-439/04 Axel Kittel m.fl., REG 2006, s. I-06161, p. 50.

⁹⁹ Mål C-439/04 Axel Kittel m.fl., REG 2006, s. I-06161, p. 51.

¹⁰⁰ Mål C-439/04 Axel Kittel m.fl., REG 2006, s. I-06161, p. 52.

¹⁰¹ I generaladvokatens förslag till avgörande används termen *missbruk av rättighet*.

dessskattedirektivet, används i strid med bestämmelsens syfte.¹⁰² Generaladvokaten påpekar även att ett problem med principen om förbud mot förfarandemissbruk är hur kriterierna för användandet skall fastställas.¹⁰³ Här skall dock poängteras att domstolen inte berör förfarandemissbruk i sitt resonemang.

Vi har nu redogjort för generaladvokatens resonemang. EG-domstolen resonerar i sin tur som följer. Då en skattskyldig person utför skattebedrägerier är de objektiva kriterier som uttrycken leverans av varor som utförts av skattskyldig person i denna egenskap och ekonomisk verksamhet grundar sig på inte uppfyllda.¹⁰⁴ Domstolen hänvisar till tidigare rättsfall¹⁰⁵ och stadgar att när en skattemyndighet finner att den skattskyldige utnyttjat avdragsrätten på ett bedrägligt sätt, kan myndigheten retroaktivt kräva tillbaka de belopp som dragits av.¹⁰⁶ EG-domstolen påpekar vidare att den nationella domstolen skall vägra avdrag om de objektiva omständigheterna visar att bedrägeri har förekommit, se mål C-32/03 Fini H¹⁰⁷.¹⁰⁸ Efter detta konstaterade EG-domstolen att en skattskyldig person som kände till eller borde ha känt till att denne deltog i ett mervärdesskattebedrägeri skall anses vara medgärningsman.¹⁰⁹ På grund av detta skall de nationella domstolarna även vägra avdragsrätt för en skattskyldig som enligt objektiva omständigheter anses ha känt till eller borde ha känt till sitt deltagande i ett mervärdesskattebedrägeri. Avdragsrätten skall vägras, även om de objektiva kriterierna för leverans av varor som utförts av en skattskyldig person i denna egenskap och uttrycket ekonomisk verksamhet är uppfyllda.¹¹⁰

I sitt förslag till avgörande för generaladvokaten ett utförligare resonemang än EG-domstolen. Generaladvokaten menar att tolkningsfrågorna skall besvaras så att en skattskyldig som inte är medveten om bedrägeriet från säljaren inte kan nekas avdragsrätt. En skattskyldig som visserligen är medveten om bedrägeriet men som inte deltar och som inte erhåller någon vinning skall inte heller nekas avdragsrätt. Då köparen avsiktligt deltar i bedrägeriet för att enbart minska sin skattebörda missbrukar denne däremot sina rättigheter och avdrag skall därmed nekas.¹¹¹ Noteras bör att domstolen inte använder sig av samma uttryckssätt som generaladvokaten i sin dom. EG-domstolen konstaterar att avdragsrätt

¹⁰² Generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colmers förslag till avgörande den 14 mars 2006, mål C-439/04 Axel Kittel m.fl., REG 2006, s. I-06161, p. 50.

¹⁰³ Generaladvokat Ruiz-Jarabo Colmers förslag till avgörande den 14 mars 2006, mål C-439/04 Axel Kittel m.fl., REG 2006, s. I-06161, p. 54.

¹⁰⁴ Mål C-439/04 Axel Kittel m.fl., REG 2006, s. I-06161, p. 53 med hänvisning till C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006 s. I-01609, pp. 58-59.

¹⁰⁵ Mål C-268/83 Rompelman, REG 1985, s. 655, p. 24.

¹⁰⁶ Mål C-439/04 Axel Kittel m.fl., REG 2006, s. I-06161, p. 55.

¹⁰⁷ Mål C-32/03 I/S Fini H, REG 2005, s. I-1599.

¹⁰⁸ Mål C-439/04 Axel Kittel m.fl., REG 2006, s. I-06161, p. 55, med hänvisning till C-32/03 I/S Fini H, REG 2005, s. I-1599, p. 32.

¹⁰⁹ Mål C-439/04 Axel Kittel m.fl., REG 2006, s. I-06161, p. 56.

¹¹⁰ Mål C-439/04 Axel Kittel m.fl., REG 2006, s. I-06161, p. 59.

¹¹¹ Generaladvokat Ruiz-Jarabo Colmers förslag till avgörande den 14 mars 2006, mål C-439/04 Axel Kittel m.fl., REG 2006, s. I-06161, p. 63.

skall vägras samtliga parter i ond tro gällande bedrägeriet, oavsett om vinning görs eller inte.¹¹²

3.3.3 Avslutande kommentar

De viktigaste slutsatserna som kan dras ur de här två rättsfallen är att en part i god tro angående bedrägeriet inte kan vägras avdrag, samtidigt som en part i ond tro kan vägras avdrag. I Optigen framkommer att avgörande begrepp skall tolkas objektivt. Den skattskyldige påverkas inte av att parter i tidigare transaktioner hade bedrägliga syften, så länge denne inte kände till eller borde ha känt till att så var fallet. Frågor av intresse som uppkommer i och med detta rättsfall är hur kriteriet ”kände till eller borde ha känt till” skall tolkas.

I Kittel framgår att en skattskyldig person som kände till eller borde ha känt till att dennes transaktion ingick i ett mervärdesskattebedrägeri skall anses vara medgärningsman. Den nationella domstolen skall därmed vägra avdragsrätt för den skattskyldige, om det med hänsyn till de objektiva omständigheterna framkommer att denne kände till eller borde ha känt till sin inblandning i ett mervärdesskattebedrägeri. Även för detta rättsfall är det av vikt att avgöra hur ”kände till eller borde ha känt till” skall tolkas.

Båda rättsfallen har belyst frågan om hur olika parter i ett karusellbedrägeri skall behandlas. Det är numera klart hur personer i god respektive ond tro skall behandlas. Enligt EG-domstolen skall de objektiva omständigheterna vara avgörande vid fastställande av god respektive ond tro.

Det skall också påpekas att generaladvokaten i Kittel menar att den som vet om men som inte deltar eller erhåller någon vinning av karusellbedrägeriet inte kan vägras avdragsrätt. EG-domstolen behandlar dock inte denna situation uttryckligt i domen. Domstolen stadgar endast att en skattskyldig person, som känt till eller borde ha känt till bedrägeriet, skall ses som medgärningsman och därmed vägras avdragsrätt. Detta oberoende av om den denne erhåller en fördel av sin inblandning eller ej.

För denna uppsats är det av särskilt intresse att generaladvokaten i Kittel anser att det rör sig om förfarandemissbruk. EG-domstolen använder sig dock inte av sådana termer utan konstaterar endast att avdragsrätt skall vägras eftersom den skattskyldiga skall ses som en medgärningsman till bedrägeriet. Dessa skiljaktigheter behandlas vidare i analysen.

¹¹² Mål C-439/04 Axel Kittel m.fl., REG 2006, s. I-06161, pp. 56 och 59.

4 Förfarandemissbruk

4.1 Inledning

En del av syftet med den här uppsatsen är att utreda huruvida principen om förbud mot förfarandemissbruk är tillämplig på karusellbedrägerier. Därför kommer vi nu att gå igenom utvecklingen av principen.

Det finns ingen kodifierad skatteflyktslag inom EG-rätten. Att genomföra ett lagstadgande av en gemensam skatteflyktsklausul inom EG skulle vara svårt och tidsödande.¹¹³ Istället har det genom rättspraxis vuxit fram en princip om förbud mot förfarandemissbruk som har till syfte att angripa konstruerade transaktioner. Denna princip har utvecklats genom åtskilliga rättsfall, men det var först då Halifax-domen kom som principen om förbud mot förfarandemissbruk även blev tillämplig på mervärdesskatteområdet.¹¹⁴ Med förfarandemissbruk avses transaktioner vars enda syfte är att genom missbruk av gemenskapslagstiftningen erhålla förmåner.¹¹⁵

Nedan kommer vi först att granska utvecklingen av principen om förbud mot förfarandemissbruk och kort förklara vad principen innebär för gemenskapen och dess medlemmar. Därefter kommer det viktigaste rättsfallet Halifax refereras för att lättare förstå EG-domstolens syften med denna gemenskapsrättsliga princip. En annan anledning till att domen refereras relativt grundligt är att den till stor del ligger till grund för resonemanget huruvida principen om förbud mot förfarandemissbruk är tillämplig på karusellbedrägeri.

4.2 Principen om förbud mot förfarandemissbruk

Redan år 2000, i EG-domen C-110/99 Emsland-Stärke, angav EG-domstolen när principen om förbud mot förfarandemissbruk kan och skall tillämpas. Denna dom behandlar gemensamma tillämpningsföreskrifter för systemet med exportbidrag för jordbruksprodukter. I domen fastslås att det krävs såväl objektiva som subjektiva faktorer för att kunna fastställa att det är fråga om ett förfarande som utgör missbruk av rättigheter. Det skall framgå av de objektiva förhållandena att syftet med den berörda gemenskapsbestämmelsen inte uppnåtts, trots att de villkor som uppställs i bestämmelsen formellt har uppfyllts.¹¹⁶ Det krävs att en subjektiv faktor föreligger, nämligen att den skattskyldige genom konstruerade transaktioner har för avsikt att utnyttja gemenskapsbestämmelserna för att uppnå en förmån.¹¹⁷

Principen utvecklas vidare i EG-domen Fini H. Denna dom behandlar huruvida personen i fallet, som upphört med sin ekonomiska verksamhet, kan ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt till följd av en bestämmelse i ett hyresavtal. Betydelsefullt i domen är att

¹¹³ Alhager, Eleonor, Förfarandemissbruk – en analys av EG-domstolens domar i målen Halifax, BUPA och University of Huddersfield, Skattenytt, 2006, s. 269.

¹¹⁴ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006 s. I-01609, p. 70.

¹¹⁵ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006 s. I-01609, pp. 74-75.

¹¹⁶ Mål C-110/99 Emsland-Stärke, REG 2006, s. I-02619, p. 52.

¹¹⁷ Mål C-110/99 Emsland-Stärke, REG 2006, s. I-02619, p. 53.

EG-domstolen slår fast att den skattskyldige skall ha rätt till avdrag såvida detta inte leder till missbruk eller bedrägeri; gemenskapsrätten får nämligen aldrig missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte.¹¹⁸ EG-domstolen anför att om det mot bakgrund av objektiva omständigheter skulle framkomma att bedrägeri eller missbruk förekommit i samband med åberopande av avdragsrätt, skall denna avdragsrätt vägras.¹¹⁹

Då denna uppsats utgår från ett mervärdesskatterättsligt perspektiv är det av intresse att utreda principen om förbud mot förfarandemissbruk inom mervärdesskatteområdet. I EG- domen C-63/04 *Centralan Property*, redogör generaladvokat Kokott för problematiken kring principen om förbud mot förfarandemissbruk. I korthet behandlar detta rättsfall en försäljning av en universitetsbyggnad, som till viss del möjliggör rätt till avdrag.¹²⁰ Generaladvokaten kommer i sitt förslag till avgörande fram till att det i detta fall saknas anledning att pröva om, och i så fall i vilken omfattning, det inom mervärdesskatterätten finns ett förbud mot förfarandemissbruk.¹²¹ Generaladvokaten anser att även om transaktionerna i detta mål är konstruerade med det enda syftet att göra det möjligt för den skattskyldige att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, leder dessa konstruerade transaktioner inte till en skattebefrielse som strider mot ändamålet med direktivet. Därför finns det ingen anledning att utrona om det finns någon oskriven princip, såsom förbudet mot missbruk av rättigheter, som kan korrigera konstruerade transaktioner i mervärdesskattesituationer.¹²² EG-domstolen har i samma mål instämt med generaladvokaten och slår fast att det i detta fall inte är nödvändigt att utreda om frågan angående principen om förbud mot förfarandemissbruk skall tillämpas.¹²³ Därför stod frågan huruvida principen om förbud mot förfarandemissbruk kan vara tillämplig på mervärdesskatt fortfarande obesvarad.

Emsland-Stärke, Fini H och *Centralan Property* är tre mål som gemensamt har bidragit till utvecklingen av principen om förbud mot förfarandemissbruk. Dessa mål har åskådliggjort EG-domstolens syn på när och hur en sådan princip kan eller skall användas. Den första domen från EG-domstolen som introducerade principen om förbud mot förfarandemissbruk på mervärdesskatteområdet är *Halifax*-domen, se vidare i avsnitt 4.4.

4.3 Okodifierad skatteflyktsklausul?

Eleonor Alhager menar att den princip om förbud mot förfarandemissbruk som uppstått på mervärdesskatteområdet i och med *Halifax*-domen är en okodifierad skatteflyktsklausul. Alhager framhåller med stöd av generaladvokaten i *Halifax*, Poiares Maduro, att då principen är en allmän tolkningsprincip behöver den inte implementeras i nationell lag för att bli

¹¹⁸ Mål C-32/03 I/S Fini H, REG 2005, s. I-1599, p. 31-32 med hänvisning till bland annat C-367/96 Kefalas m.fl., REG 1998, s. I-2843, punkt 20, och C-373/97, *Diamantis* REG 2000, s. I-1705, p. 33.

¹¹⁹ Mål C-32/03 I/S Fini H, REG 2005, s. I-1599, pp. 33-34.

¹²⁰ Mål C-63/04 *Centralan Property Ltd*, REG 2005, s. I-11087, pp. 19-30.

¹²¹ Generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande den 17 mars 2005, mål C-63/04, *Centralan Property Ltd*, REG 2005, s. I-11087, p. 60.

¹²² Generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande den 17 mars 2005, mål C-63/04, *Centralan Property Ltd*, REG 2005, s. I-11087, p. 61.

¹²³ Mål C-63/04, *Centralan Property Ltd*, REG 2005, s. I-11087, p. 81.

gällande.¹²⁴ Generaladvokat Kokott är dock inte av samma åsikt i sitt förslag till avgörande i mål C-321/05 Kofoed¹²⁵. I nämnda dom gällde en av tolkningsfrågorna om Danmark kunde använda sig av en artikel i ett direktiv trots att direktivet inte införlivats i dansk rätt. Artikeln handlade om förfarandemissbruk.

Domstolen fastslår att den nationella domstolen har att pröva om det i nationell rätt finns någon bestämmelse eller allmän princip som förbjuder förfarandemissbruk, eller om det finns andra regler om skatteflykt som kan tolkas i överensstämmelse med i artikeln.¹²⁶ Generaladvokaten anser att en direkt tillämpning av direktivet är otillåten. Däremot kan en indirekt tolkning ske, det vill säga en gemenskapsrättskonform tolkning av nationell rätt.¹²⁷ En gemenskapskonform tolkning av nationell rätt kan göras även om den är till nackdel för den skattskyldige. En indirekt tolkning av gemenskapsrätten är nämligen tillåten.¹²⁸ Generaladvokaten anser att myndigheter inte heller får rikta sig direkt mot enskilda med stöd av en allmän gemenskapsrättslig princip enligt vilken förfarandemissbruk är otillåtet. Professor Kristina Ståhl anser i sin artikel om skatteflykt inom EG att Kokotts resonemang talar för att principen om förbud mot förfarandemissbruk inte kan åberopas direkt mot enskilda utan att principen har förankrats i nationell rätt. Sammanfattningsvis anför Ståhl att rättsläget angående principens tillämpbarhet får anses vara oklart.¹²⁹

Resonemanget kring principens tillämpbarhet i medlemsstaterna får viss betydelse för uppsatsen, då en förutsättning för att principen om förbud mot förfarandemissbruk överhuvudtaget skall kunna tillämpas på karusellbedrägeri är att den kan användas av de nationella domstolarna. Detta torde enligt Ståhl och Kokott vara avhängigt på de nationella reglerna. Då rättsläget är oklart och diskussionen går utanför uppsatsens syfte kommer frågan om principens tillämplighet på nationell nivå lämnas utanför analysen.

4.4 Mål (C-255/02) Halifax

I mål C-255/02 Halifax utvecklas principen om förbud mot förfarandemissbruk. VAT and Duties Tribunal har begärt förhandsavgörande gällande tvisten mellan Halifax och Commissioners of Customs & Excise. Halifax är en bank, i vilken de flesta tjänster är undantagna från mervärdesskatt.¹³⁰ Halifax skulle utföra omfattande byggnadsarbeten på ett flertal av deras fastigheter. Det Halifax gjorde, för att den ingående mervärdesskatten på byggnadsarbetena inte skulle bli fast i bankverksamheten, var att konstruera ett upplägg där bygg-

¹²⁴ Alhager, Eleonor, Förfarandemissbruk – en analys av EG-domstolens domar i målen Halifax, BUPA och University of Huddersfield, Skattenytt, 2006, s. 269 med hänvisning till Generaladvokat Poiras Maduros förslag till avgörande den 7 april 2005, C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006 s. I-01609, pp. 75-77.

¹²⁵ Mål -321/05 Kofoed, REG 2007, s. 0.

¹²⁶ Mål C-321/05 Kofoed, REG 2007, s. 0, p. 46.

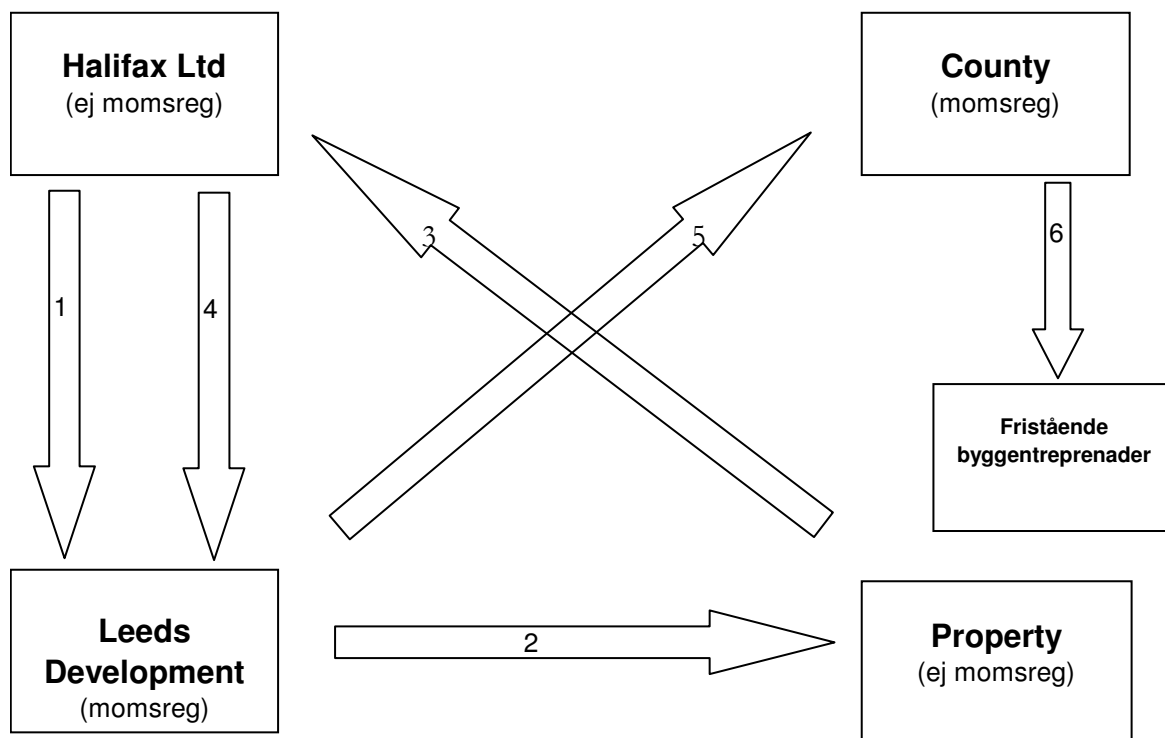
¹²⁷ Generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande föredraget den 8 februari 2007, mål C-321/05 Kofoed, REG 2007, s. 0, pp. 65-66.

¹²⁸ Generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande föredraget den 8 februari 2007, mål C-321/05 Kofoed, REG 2007, s. 0, p. 65.

¹²⁹ Ståhl, Kristina, EG-rätt och Skatteflykt, Skattenytt, 2007, s. 580.

¹³⁰ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 12.

nadstjänsterna gick genom tre andra bolag. Detta upplägg var mycket komplicerat, men konstruktionen såg simplificerat ut enligt följande:¹³¹



1. Halifax utarrenderar fastigheterna till Leeds Development.
2. Leeds Development överlåter arrenderättigheterna till Property.
3. Property hyr därefter ut lokalerna till Halifax.
4. Halifax skriver avtal angående byggnadsarbeten med Leeds Development.
5. Leeds Development sluter avtal med County om att utföra arbetet åt Halifax.
6. County sluter avtal med fristående byggentreprenörer om att utföra arbetet åt Halifax.

Halifax lät olika transaktioner gå genom de tre bolagen Leeds Development, County och Property. På så sätt kunde Halifax möjliggöra större avdrag för ingående mervärdesskatt än vad som kunde ha skett om Halifax förvärvat byggtjänster direkt från fristående byggnadsentreprenörer.

Beskattningsmyndigheten, Commissioners, avslog Leeds Development och Countys ansökningar om avdrag för ingående mervärdesskatt som de fristående entreprenörerna hade fakturerat County.¹³² Commissioners ansåg att eftersom Leeds Development aldrig utförde några arbeten för Halifax och County inte hade utfört några arbeten för Leeds Development, skulle inte dessa transaktioner beaktas i mervärdesskattehänseende. De interna transaktionerna skulle bortses från och beskattning borde ske som om det var Halifax som hade

¹³¹ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, pp. 12-29.

¹³² Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 32.

förvärvat byggtjänsterna direkt från de fristående entreprenörerna.¹³³ Halifax, Leeds Development och County medgav att upplägget visserligen hade planerats för ett fördelaktigt skatteresultat, men att skatten likväl skulle faktureras för varje transaktion i sig enligt mervärdesskattesystemet.¹³⁴ Som svar på det hävdar Commissioners, för det första, att en transaktion som utförs i det enda syftet att undgå mervärdesskatt i sig inte kan anses utgöra vare sig en leverans, ett tillhandahållande eller en transaktion utförd i samband med ekonomisk verksamhet. För det andra anser Commissioners att de transaktioner som utförs i det enda syftet att undgå mervärdesskatt inte skall beaktas, utan omdefinieras enligt principen om förbud mot förfarandemissbruk.¹³⁵

VAT and Duties Tribunal beslutade att vilandeförklara målet och ställa en förfrågan till EG-domstolen. Den nationella domstolen önskade få svar på om de interna transaktionerna kunde anses utgöra en del av den ekonomiska verksamheten trots att dess enda syfte var att uppnå en skattefördel.¹³⁶ En annan tolkningsfråga som ställdes till EG-domstolen var om den skattskyldiges rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt hindras när de transaktioner som ligger till grund för denna rättighet innebär förfarandemissbruk.¹³⁷ Slutligen ställdes frågan under vilka villkor mervärdesskatt kan debiteras när förfarandemissbruk konstaterats.¹³⁸

EG-domstolens svar på den första frågan liknar det synsätt som framställts i senare mål, bland annat i Optigen m.fl.¹³⁹ De interna transaktionerna i målet Halifax skall således anses vara utförda inom ramen för ekonomisk verksamhet, även om de genomförts i det enda syftet att uppnå en skattefördel och utan något annat ekonomiskt syfte.¹⁴⁰

Nedan utreds det som i denna dom är mest relevant för uppsatsens frågeställning, nämligen utvecklingen av principen om förbud mot förfarandemissbruk på mervärdesskatteområdet. EG-domstolen slår i denna dom fast att principen om förbud mot förfarandemissbruk är tillämplig även på mervärdesskatteområdet.¹⁴¹ Domstolen uppställer två villkor som måste vara uppfyllda för att förfarandemissbruk skall kunna konstateras. För det första skall transaktionerna, trots att de uppfyller villkoren i relevanta bestämmelser, leda till att en skattefördel uppnås som strider mot dessa bestämmelsers syfte.¹⁴² För det andra skall de objektiva omständigheterna visa att det huvudsakliga syftet med transaktionerna är att uppnå en skattefördel.¹⁴³ Domstolen konstaterar att det ankommer på den nationella domsto-

¹³³ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 33.

¹³⁴ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 35.

¹³⁵ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, pp. 36-37.

¹³⁶ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, pp. 43-44.

¹³⁷ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, pp. 43 och 61.

¹³⁸ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, pp. 43 och 87.

¹³⁹ Mål C-354/03 Optigen Ltd m.fl., REG 2006, s. I-00483, p. 44.

¹⁴⁰ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 60.

¹⁴¹ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 70.

¹⁴² Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 74.

¹⁴³ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 75.

len att pröva huruvida det föreligger omständigheter som påvisar ett förfarandemissbruk utifrån gemenskapsrättens bedömningsgrunder.¹⁴⁴ Dock framför EG-domstolen att den genom förhandsavgöranden kan bidra med preciseringar för att vägleda den nationella domstolen i dess tolkning.¹⁴⁵ Vid fastställande av det huvudsakliga syftet anser generaladvokaten Póiaras Maduro att den nationella domstolen skall avgöra huruvida den aktuella verksamheten har någon självständig grund som, bortsett från skattehänsyn, innebär ett visst ekonomiskt berättigande under omständigheterna i fallet i fråga.¹⁴⁶ Vid den nationella domstolens tolkning skall principen om skatteneutralitet uppmärksammas. Det skulle strida mot principen om skatteneutralitet om skattskyldiga tilläts göra avdrag för ingående mervärdesskatt, trots att ingen transaktion i samband med deras normala affärsverksamhet medför rätt till avdrag.¹⁴⁷ EG-domstolen framhåller att det åligger den nationella domstolen att fastställa transaktionernas verkliga innehåll och innebörd. Den skall då beakta huruvida transaktionerna är helt konstruerade och vilka rättsliga, ekonomiska och personliga samband som föreligger mellan de aktörer som är delaktiga i planen att minska skattebördan.¹⁴⁸

EG-domstolen erinrar om att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt utgör en oskilkjaktig del av mervärdesskattesystemet och att denna rätt i princip inte kan inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående mervärdesskatten.¹⁴⁹ Endast om det föreligger omständigheter som utgör bedrägeri eller missbruk kan avdragsrätten inskränkas.¹⁵⁰ Detta innebär att svaret på frågan om den skattskyldiges rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt hindras, när de transaktioner som ligger till grund för denna rättighet innebär förfarandemissbruk, är jakande.¹⁵¹

För att konstatera att förfarandemissbruk föreligger krävs att de ifrågavarande transaktionerna får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot gemenskapsrättens syfte. Det skall även framgå av de objektiva omständigheterna att det huvudsakliga syftet är att uppnå en skattefördel.¹⁵²

Halifax-målets sista delfråga avser under vilka villkor mervärdesskatt kan debiteras när förfarandemissbruk konstaterats. Inledningsvis fastställer EG-domstolen att frågan om debitering av mervärdesskatt inte omfattas av det sjätte mervärdesskattedirektivet.¹⁵³ Det är således upp till medlemsstaterna att fastställa under vilka villkor som staten i efterhand kan de-

¹⁴⁴ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 76.

¹⁴⁵ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 77.

¹⁴⁶ Generaladvokat Póiaras Maduros förslag till avgörande den 7 april 2005, mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006 s. I-01609, p. 87.

¹⁴⁷ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 80.

¹⁴⁸ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 81.

¹⁴⁹ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 83.

¹⁵⁰ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 84.

¹⁵¹ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 85.

¹⁵² Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, pp.74-75 och 86.

¹⁵³ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 90.

bitera mervärdesskatt, så länge det sker inom gränserna för gemenskapsrätten.¹⁵⁴ De åtgärder som medlemsstaterna vidtar för att förebygga skattebedrägeri får inte tillämpas på ett sådant sätt att de äventyrar mervärdesskattens neutralitet, vilken är grundläggande inom gemenskapsrätten.¹⁵⁵ Domstolen anför att förfarandemissbruk inte behöver leda till en sanktionsåtgärd, vilken kräver tydligt och otvetydigt lagstöd, men icke desto mindre måste det leda till återbetalningsskyldighet.¹⁵⁶ Domstolen fastslår att de transaktioner som ingår i ett missbruksförfarande skall omdefinieras till de förhållanden som skulle ha förelegat om de transaktioner som ligger till grund för förfarandemissbruket inte hade existerat.¹⁵⁷ Då förfarandemissbruk konstateras har beskattningsmyndigheten befogenhet att retroaktivt begära återbetalning av det belopp som dragits av vid varje transaktion som, enligt myndigheten, utgör förfarandemissbruk.¹⁵⁸ Beskattningsmyndigheten skall även undanta utgående mervärdesskatt i senare led för vilken den skattskyldige var konstruerat skattskyldig i samband med planen för minskning av skattebördan. Denne skall även i förekommande fall återbetala överskjutande belopp.¹⁵⁹ Beskattningsmyndigheten skall medge avdragsrätt för en skattskyldig som, om de transaktioner som utgör förfarandemissbruk inte hade förelegat, hade haft rätt till avdragsrätt för den första transaktion som inte utgör missbruk.¹⁶⁰

Svaret på sista delfrågan i detta mål blir således att när förfarandemissbruk konstaterats skall de transaktioner som ingår i missbruksförfarandet omdefinieras.¹⁶¹

4.5 Avslutande kommentar

Vi har nu gått igenom utvecklingen av principen om förbud mot förfarandemissbruk som en allmän rättsprincip, bland annat genom de tidigare målen Emsland-Stärke, Fini H och Centralan Property. Det var först i Halifax-målet som EG-domstolen slog fast att principen om förbud mot förfarandemissbruk även är tillämplig på mervärdesskatteområdet.¹⁶² I målet stadgas att två kriterier skall vara uppfyllda för att ett förfarandemissbruk skall konstateras. För det första skall de ifrågavarande transaktionerna få till följd att en skattefördel uppnås som strider mot direktivets syfte. För det andra skall det framgå av de objektiva omständigheterna att det huvudsakliga syftet med transaktionerna i fråga är att uppnå en skattefördel.¹⁶³ Det stadgas också att då transaktioner utgör förfarandemissbruk skall mer-

¹⁵⁴ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 91, med hänvisning till C-395/02 Transport Service, REG 2004, s. I-01991, p. 28.

¹⁵⁵ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 92, se även avsnitt 2.4 angående principen om skatteneutralitet.

¹⁵⁶ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 93.

¹⁵⁷ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 94.

¹⁵⁸ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 95 med hänvisning till C-32/03 I/S Fini H, REG 2005, s. I-1599, p. 33.

¹⁵⁹ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 96.

¹⁶⁰ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 97.

¹⁶¹ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 98.

¹⁶² Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 70.

¹⁶³ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 86.

värdesskattedirektivet tolkas så att detta utgör hinder för den skattskyldiges rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.¹⁶⁴ När förfarandemissbruk konstateras blir rättsföljden att transaktioner som ingår i missbruksförfarandet omdefinieras för att fastställa de förhållanden som skulle ha förelegat om de transaktioner som ligger till grund för förfarandemissbruk inte hade förelegat.¹⁶⁵ Detta ger att principen borde kunna tillämpas både för att vägra avdrag och för att debitera utgående mervärdesskatt.¹⁶⁶

Genom Halifax-domen har EG-domstolen klargjort vilka kriterier som gäller för att ett förfarandemissbruk skall anses föreligga. Dessa kriterier återkommer vid fastställandet av huruvida principen om förbud mot förfarandemissbruk är tillämpbar på karusellbedrägerier.

¹⁶⁴ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 85.

¹⁶⁵ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, p. 98

¹⁶⁶ Mål C-255/02 Halifax plc m.fl., REG 2006, s. I-01609, pp. 90-97 och Alhager, Eleonor, Förfarandemissbruk – en analys av EG-domstolens domar i målen Halifax, BUPA och University of Huddersfield, Skattemytt, s. 271.

5 Hur kan karusellbedrägerier angripas?

5.1 Inledning

Då en del av syftet är att utreda hur karusellbedrägerier kan bekämpas kommer det här kapitlet att behandla olika metoder för detta. Till att börja med kommer vi att gå igenom de organisationer och informationssystem som finns inom EG. Medlemsstaterna har även på egen hand försökt att komma till rätta med problemet. En medlemsstat som har gjort ett flertal ansträngningar i kampen mot karusellbedrägeriet är Storbritannien. Vi har därför valt att belysa de tillvägagångssätt som finns där. Med anledning av Storbritanniens försök att använda omvänd skattskyldighet för att bekämpa karusellbedrägerier, kommer vi även att utreda Tysklands och Österrikes försök till detsamma.

5.2 EG:s försök att stävja karusellbedrägerier

5.2.1 Ett fungerande mervärdesskattesystem?

Uppkomsten av karusellbedrägerier kan till viss del förklaras med att destinationslandsprincipen används vid mervärdesbeskattningen inom EG. Ett sätt att komma åt karusellbedrägerierna är att istället för destinationslandsprincipen övergå till att använda ursprungslandsprincipen vid gemenskapsintern handel. Detta skulle underlätta för näringsidkarna då reglerna om gemenskapsinterna förvärv inte behöver tillämpas. Dessutom skulle förekomsten av karusellbedrägerier minska eftersom inga gemenskapsinterna transaktioner skulle ske utan att mervärdesskatt debiterades. Ett byte till ursprungslandsprincipen torde dock inte vara aktuellt då det kräver en mycket högre grad av harmonisering på mervärdesskatteområdet. Enligt kommissionen är det uppenbart att medlemsstaterna inte är villiga att godta en så hög grad av harmonisering för närvarande.¹⁶⁷

Även om ett byte till ursprungslandsprincipen skulle förhindra förekomsten av gemenskapsinterna mervärdesskattebedrägerier, bör det tilläggas att även andra mervärdesskattebedrägerier förekommer till exempel vid export och import.¹⁶⁸ Ett exempel på detta förfarande har demonstrerats i avsnitt 3.2.5. Vid karusellbedrägerier kan bedragarna även utnyttja andra gemenskapsinterna regler, såsom reglerna om intern gemenskapstransitering.

5.2.2 VIES

När den inre marknaden infördes försvann den fysiska tullkontrollen. För att undvika att den minskade kontrollen skulle leda till mervärdesskattebortfall för medlemsstaterna upprättades ett gemensamt system för informationsutbyte, VAT Information Exchange System (VIES). Systemet behandlar transaktioner mellan gemenskapens länder.¹⁶⁹ För att klara avskaffningen av gränskontrollerna krävdes ett informationssamarbete mellan medlemsstaterna eftersom länderna inte längre kunde få information om varuflödet genom de traditio-

¹⁶⁷ MEMO/06/221.

¹⁶⁸ Magnusson, Dan och Sigbladh, Roland, Ekonomisk brottslighet: så skyddar du dig och din verksamhet, s. 214.

¹⁶⁹ Rådets förordning (EEG) nr. 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning, inledning.

nella tullkontrollerna.¹⁷⁰ Informationsutbytet är föreskrivet i rådets förordning (EEG) nr. 218/92 och skall ske mellan medlemsstaterna.¹⁷¹ I förordningen stadgas de villkor under vilka de administrativa myndigheterna skall samarbeta med varandra och med kommissionen för att tillförsäkra att förordningen följs.¹⁷² Enligt artikel 4 skall varje behörig myndighet upprätthålla en elektronisk databas där information bearbetas och samlas. Databasen skall vara aktuell, komplett och korrekt.¹⁷³ En medlemsstat skall omgående kunna införskaffa eller få direkt information från en annan medlemsstat. Informationen i fråga rör VAT-nummer och värdet av allt tillhandahållande av varor inom gemenskapen, det vill säga detaljerade kontrolluppgifter om alla gemenskapsinterna transaktioner.¹⁷⁴

En av de bidragande orsakerna till uppkomsten av karusellbedrägerier är att tullkontrollen försvagats och därmed försvagas också informationsutbytet. VIES är ett sätt att komma till rätta med det försvagade informationsutbytet genom administrativt samarbete. I en rapport skriver dock kommissionen att det tydligt har framgått att det administrativa samarbetet och de nationella kontrollsystemen inte har anpassats tillräckligt till förhållandena som uppstod efter införandet av den fria marknaden. I rapporten diskuteras VIES-systemet. Systemet inrättades för att gälla under fyra år eftersom det var tänkt att övergångsordningen skulle gälla så länge. Övergångsordningen gäller fortfarande och VIES-systemet används således också fortfarande. Kommissionen skriver att även om systemet fungerat väl blir dess brister alltmer uppenbara. Systemet används allt oftare av medlemsstaterna, som beräknas göra 15 miljoner sökningar om året. Sedan systemet togs i bruk 1992 har det inte genomgått några tekniska eller driftsmässiga förbättringar, tekniken har därför blivit omodern. VIES-systemet är inte heller tillräckligt för att bekämpa karusellbedrägeri eftersom det tar för lång tid innan informationen blir åtkomlig för medlemsstaterna. Det tar vanligtvis tre månader från transaktionsdatum till det att uppgifterna om transaktionen blir tillgängliga i systemet. Ett målvaktsbolag kan försvinna på mindre tid än tre månader, därför blir systemet uddlöst vid bekämpningen av karusellbedrägerier. Medlemsstaterna har också framhållit att uppgifterna i VIES är ofullständiga. På grund av systemets brister anser kommissionen att det bästa vore att ersätta VIES med ett nytt, modernare, kraftfullare och mer flexibelt system som ger tillgång till mer exakta uppgifter. Kommissionen har för avsikt att på medellång sikt genomföra en omfattande reform av VIES-systemet.¹⁷⁵ I ett nytt meddelande från kommissionen anges att ett lagförslag har planerats till början av 2008. Förslaget innebär att rapportering av gemenskapsinterna förvärv skall ske oftare och att informationsutbytet mellan skatteförvaltningarna skall ske snabbare.¹⁷⁶

¹⁷⁰ KOM (2004) 260 slutlig.

¹⁷¹ Rådets förordning (EEG) nr. 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning, inledning.

¹⁷² Rådets förordning (EEG) nr. 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning, artikel 1.

¹⁷³ Rådets förordning (EEG) nr. 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning, artikel 4.1.

¹⁷⁴ Rådets förordning (EEG) nr. 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning, artikel 4.2 och KOM (2004) 260 slutlig.

¹⁷⁵ KOM (2004) 260 slutlig.

¹⁷⁶ KOM (2007) 758 slutlig.

I rapporten från 2004 nämner kommissionen att vissa nationella myndigheter, branschorganisationer och forskare anser att en lösning på problemen med bedrägerier vore att se över hela mervärdesskattesystemet. Kommissionen tycker dock att det förslaget leder till fler nackdelar än fördelar. Sammanfattningsvis menar kommissionen att det går att bekämpa bedrägerierna utan några genomgående förändringar av mervärdesskattesystemet om det administrativa samarbetet mellan medlemsstaterna stärks samtidigt som de nationella kontrollsystemen effektiviseras.¹⁷⁷

5.2.3 SCAF- kommittén

Inom EG finns ett antal organisationer som arbetar för att bekämpa bedrägerier inom gemenskapen. SCAF är en av dessa. SCAF (Sub-Committee Anti Fraud) är en undergrupp till den ständiga kommittén för administrativt arbete (SCAC). SCAF är kommissionens underkommitté för bedrägeribekämpning med huvudsaklig uppgift att centralisera medlemsstaternas erfarenheter beträffande nya möjligheter till skatteflykt och skattefusk.¹⁷⁸

5.2.4 OLAF

Med stöd av artikel 280 EG-fördraget inrättade kommissionen, den 1 juni 1999, den europeiska byrån för bedrägeribekämpning, OLAF. Samma dag trädde europaparlamentets och rådets förordningar om OLAF:s utredningar i kraft.¹⁷⁹ Byrån ersatte UCLAF (enheten för samordning av bedrägeribekämpning) som bildats 1988. OLAF är en förkortning av byråns franska namn *Office européen de lutte anti-fraud*.¹⁸⁰

OLAF har ansvaret för administrativa utredningar i bedrägeriärenden och är fullständigt oberoende när det gäller att utföra såväl interna som externa utredningar.¹⁸¹ Byrån har till uppgift att säkerställa samarbetet mellan medlemsstaterna och kommissionen samt bidra till att skapa och utveckla metoder för att bekämpa bedrägerier och all annan olaglig verksamhet som riktar sig mot gemenskapens ekonomiska intressen.¹⁸² OLAF har behörighet att utföra administrativa undersökningar både i unionens medlemsländer och i länder utanför EU.¹⁸³

¹⁷⁷ KOM (2004) 260 slutlig.

¹⁷⁸ Europeiska gemenskapernas officiella tidning nr. C 356, 20/11/1998, s. 0001-0017.

¹⁷⁹ Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr. 1073/1999 av den 25 maj 1999 om utredningar som utförs av Europeiska byrån för bedrägeribekämpning.

¹⁸⁰ Europeiska byrån för bedrägeribekämpning (OLAF): Europeiska unionens vapen mot internationella bedrägerier, s. 8.

¹⁸¹ Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr. 1073/1999 av den 25 maj 1999 om utredningar som utförs av Europeiska byrån för bedrägeribekämpning, (4) och artikel 3-4.

¹⁸² Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr. 1073/1999 av den 25 maj 1999 om utredningar som utförs av Europeiska byrån för bedrägeribekämpning, artikel 1.2.

¹⁸³ Kampen mot bedrägerier och internationell brottslighet: OLAF och det internationella samarbetet, s. 9.

5.2.5 Avslutande kommentar

Avslutningsvis kan sägas att kommissionen inte tror att större förändringar av mervärdesskattesystemet är rätt väg att gå för att bekämpa mervärdesskattebedrägerier. Däremot tror kommissionen att ett ökat samarbete och en mer effektiv kontroll på nationell nivå skulle vara ett effektivt sätt att bekämpa bedrägerierna på. EG har på ett flertal sätt försökt att öka det administrativa samarbetet och informationsutbytet mellan medlemsstaterna, exempelvis genom att se över VIES-systemet.

5.3 Medlemsstaternas initiativ

5.3.1 Solidariskt betalningsansvar för mervärdesskatt

Då den skyldiga parten i ett karusellbedrägeri inte kan hittas, och mervärdesskatten av den orsaken inte kan återkrävas kan det istället vara enklare att vända sig till en annan part i transaktionen för att återfå utebliven mervärdesskatt. Ett sätt kan vara att göra exempelvis köparen solidariskt ansvarig för inbetalning av mervärdesskatt som den skattskyldige skulle ha betalat. Detta tillvägagångssätt infördes av Storbritannien 2003.¹⁸⁴

EG-domstolen har prövat Storbritanniens lagstiftning i rättsfallet C-384/04 FTI. I rättsfallet har å ena sidan näringsidkare i mobiltelefoni- och dataprocessorbranschen och deras branschorganisation Federation of Technological Industries (FTI) och å andra sidan Commissioners of Customs & Excise och Attorney general (Commissioners) begärt prövning av huruvida section 17 och 18 i 2003 års finanslag (Finance Act) är förenliga med gemenskapsrätten. Närmast åsyftas artikel 205 (21. 3) och 273 första och andra stycket (22.8) mervärdesskattedirektivet. Reglerna har införts i syfte att motverka missbruk av mervärdesskattesystemet.¹⁸⁵ De nationella bestämmelserna stadgar att staten kan kräva att säkerhet ställs innan återbetalning av ingående mervärdesskatt görs. Staten kan också vad gäller telefoner och datorer (och all utrustning tillhörande sådana varor) göra näringsidkare i leveranskedjan solidariskt ansvariga om skatten inte betalas in och näringsidkaren visste eller hade skäligen anledning att misstänka att skatten inte skulle komma att inbetalas.¹⁸⁶ Frågorna i målet är bland annat huruvida någon kan göras solidariskt ansvarig för inbetalning av mervärdesskatt enligt artikel 205 (21.3) mervärdesskattedirektivet och om artikel 273 första och andra stycket (22.8) mervärdesskattedirektivet gör det möjligt att göra en annan part i transaktionskedjan betalningsansvarig eller skyldig att ställa säkerhet för någon annans skattekuld.¹⁸⁷

EG-domstolen gör bedömningen att enligt artikel 205 (21.3) mervärdesskattedirektivet är det möjligt för en medlemsstat att ålägga den, som har skäligen anledning att misstänka att mervärdesskatt för varorna som tillhandahållits inte kommer att betalas in, solidariskt betalningsansvarig för mervärdesskatten.¹⁸⁸ EG-domstolen anser dock att en medlemsstat en-

¹⁸⁴ Vandenberghe, Sibylle, Sharkett, J, Howard, Rights of Taxable Persons Involved in VAT Carousel Fraud from an EU, Belgian and UK Point of View Today and Tomorrow, International VAT Monitor, 2006, vol. 17, nr. 4, s. 262.

¹⁸⁵ Mål C-384/04 Federation of Technological Industries m.fl., REG 2006, s. I-04191, pp. 1-2.

¹⁸⁶ Mål C-384/04 Federation of Technological Industries m.fl., REG 2006, s. I-04191, pp. 5-6.

¹⁸⁷ Mål C-384/04 Federation of Technological Industries m.fl., REG 2006, s. I-04191, p. 17.

¹⁸⁸ Mål C-384/04 Federation of Technological Industries m.fl., REG 2006, s. I-04191, p. 35.

ligt artikel 273 första och andra stycket (22.8) mervärdesskattedirektivet inte får anta lagstiftning som ålägger en skattskyldig solidariskt betalningsansvar och inte heller lagstiftning som tvingar en skattskyldig att ställa säkerhet.¹⁸⁹ Sammanfattningsvis är det endast möjligt att kräva solidariskt ansvar för betalning och krav på ställande av säkerhet enligt artikel 205 (21.3) mervärdesskattedirektivet. Allmänna gemenskapsrättsliga principer måste dock beaktas vid sådan lagstiftning.¹⁹⁰ Skattskyldiga som gör allt som rimligen kan krävas för att försäkra sig om att de inte deltar i bedrägeri måste kunna lita på att de inte ställs som solidariskt ansvariga för en annan skattskyldigs mervärdesskatt.¹⁹¹

En svårighet med lagstiftning som den i fråga är att lagliga verksamheter kan få problem med att bli tvingade att visa att de inte visste och inte heller kunde veta att dess transaktion var del av ett karusellbedrägeri.¹⁹² Det är därför viktigt att regler som dessa stiftas med beaktande av proportionalitetsprincipen och legalitetsprincipen.¹⁹³

5.3.2 Omvänd skattskyldighet

Sedan den 1 juli 2007 har Storbritannien tillämpat omvänd skattskyldighet på försäljning av vissa varor. Detta tilltag har gjorts som ett led i bekämpningen av karusellbedrägerier. En del är av åsikten att detta angreppssätt kommer att sätta stopp för karusellbedrägerier, medan andra anser att det bara kommer att leda till att bedrägeriet letar sig in på nya marknader.¹⁹⁴

För att kunna införa lagstiftning som avviker från bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet krävs enligt artikel 395 mervärdesskattedirektivet att rådet enhälligt på kommissionens förslag har bemyndigat medlemsstaten det. Ett sådant bemyndigande får göras för regler som förenklar uppbörden av skatt eller för regler som förhindrar vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt.¹⁹⁵ Innan Storbritannien kunde införa den omvända skattskyldigheten krävdes således ett dylikt beslut från rådet efter förslag från kommissionen.

Storbritannien anser sig ha haft svåra problem med karusellbedrägerier och ansökte därför om att få införa omvänd skattskyldighet.¹⁹⁶ Vid försäljning av varor mellan näringsidkare är den normala gången att säljaren debiterar mervärdesskatt på fakturan till köparen. Köparen

¹⁸⁹ Mål C-384/04 Federation of Technological Industries m.fl., REG 2006, s. I-04191, p. 47.

¹⁹⁰ Mål C-384/04 Federation of Technological Industries m.fl., REG 2006, s. I-04191, p. 45.

¹⁹¹ Vandenberghe, Sibylle, Sharkett, J, Howard, Rights of Taxable Persons Involved in VAT Carousel Fraud from an EU, Belgian and UK Point of View Today and Tomorrow, International VAT Monitor, 2006, vol. 17, nr. 4, s. 262.

¹⁹² Vandenberghe, Sibylle, Sharkett, J, Howard, Rights of Taxable Persons Involved in VAT Carousel Fraud from an EU, Belgian and UK Point of View Today and Tomorrow, International VAT Monitor, 2006, vol. 17, nr. 4, s. 262.

¹⁹³ Vandenberghe, Sibylle, Sharkett, J, Howard, Rights of Taxable Persons Involved in VAT Carousel Fraud from an EU, Belgian and UK Point of View Today and Tomorrow, International VAT Monitor, 2006, vol. 17, nr. 4, s. 263.

¹⁹⁴ Woodward, Colin, Carousel Fraud – A Possible Solution? International VAT Monitor, 2007, vol. 18, nr. 4, s. 232.

¹⁹⁵ Rådets direktiv (2006/112/EG) artikel 395.

¹⁹⁶ KOM (2006) 555 slutlig.

betalar sedan ett pris som inkluderar mervärdesskatt till säljaren som i sin tur betalar in denna mervärdesskatt till staten.¹⁹⁷ Vid tillämpning av omvänd skattskyldighet är det istället köparen som betalar in mervärdesskatten. Storbritannien menar att ett förfarande med omvänd skattskyldighet skulle eliminera vinningen för bedragarna, eftersom ingen mervärdesskatt tas ut av säljaren finns inte heller någon mervärdesskatt att undanhålla staten. Storbritannien menar att eftersom reglerna skulle begränsas till ett visst slags varor får systemet inte karaktären av ett generaliserat system. Någon grundläggande förändring av det nuvarande mervärdesskattesystemet, som baseras på betalning i flera led, skulle därmed inte vara för handen. Reglerna skulle bara gälla vissa varor, bland annat mobiltelefoner och data-chips. De skulle också endast vara tillämpliga på transaktioner som överstiger ett visst tröskelvärde.¹⁹⁸

I vanliga fall är kommissionen obenägen att föreslå att regler av detta slag skall godtas av rådet, eftersom de avlägsnar ett centralt inslag i mervärdesskattesystemet, nämligen att betalningen av skatt sker i flera led. Omvänd skattskyldighet skulle innebära att de berörda skattskyldiga skulle ha tre typer av skatteordningar att hantera; det klassiska, det omvända och det gemenskapsinterna systemet. Dessutom skulle systemet skapa nya typer av bedrägerier, framförallt i det sista konsumtionsledet. Trots detta anser kommissionen att reglerna klarar testet i artikel 395 (27) mervärdesskattedirektivet. Kommissionen anser också att den börda som uppstår för den lagliga handeln står i proportion till det stora intäktsbelopp av mervärdesskatt som kan tänkas försvinna. Reglerna uppfyller därmed proportionalitetsprincipen. Förslaget att tillåta regleringen är dock försett med en begränsning. Den omvända skattskyldigheten skall tillämpas fram till och med 31 december 2009 och därefter utvärderas.¹⁹⁹ Om problemet med mervärdesskattebedrägerier försvinner eller bara förflyttas till andra delar av marknaden återstår att se.

Innan kommissionen meddelade sitt förslag angående Storbritanniens ansökan om omvänd skattskyldighet, gav den ett annat meddelande gällande Österrikes och Tysklands ansökan om omvänd skattskyldighet. Österrikes och Tysklands ansökningar gällde precis som Storbritanniens ansökan omvänd skattskyldighet, däremot ville dessa länder till skillnad från Storbritannien införa mer generella regler. Den omvända skattskyldigheten skulle inte endast gälla vissa specificerade varor utan alla varor eller tjänster som säljs mellan mervärdesskatteskyldiga där fakturabeloppet överstiger 10 000 euro (Österrike) respektive 5 000 euro (Tyskland). Skälen till ansökningarna var även för dessa länder att undkomma karusellbedrägerier.²⁰⁰

Kommissionen anger även i detta fall att det alltid vid ansökningar av detta slag är viktigt att vara noggrann för att tillförsäkra sig om att undantagen inte leder till att mervärdesskattesystemet slutar att fungera tillfredställande. Slutsatsen som kommissionen drar av ansökningarna är att både Österrike och Tyskland genom användning av artikel 395 (27) mervärdesskattedirektivet försöker ändra de grundläggande dragen i mervärdesskattesystemet. Kommissionen bedömer att ansökningarna inte klarar testet i artikel 395 (27) mervärdesskattedirektivet. Detta grundas på att reglerna dels försvårar situationen för de skattskyldiga och dels på att reglerna snarare ger större än mindre utrymme för skatteflykt. Artikel 395

¹⁹⁷ Rådets direktiv (2006/112/EG) artikel 1.

¹⁹⁸ KOM (2006) 555 slutlig.

¹⁹⁹ KOM (2006) 555 slutlig.

²⁰⁰ KOM (2006) 404 slutlig.

(27) mervärdesskattedirektivet kan inte användas för att rättfärdiga ett så generaliserat system med omvänd skattskyldighet som detta. Skulle medlemsstaterna få tillämpa så omfattande åtgärder skulle det vara detsamma som att lösa upp den inre marknaden i mervärdesskattehänseende, anser kommissionen. Omvänd skattskyldighet leder dessutom till att den finansiella risken för att mervärdesskatten inte betalas in förflyttas från staten till företagen. Leverantören får ta en risk då denne måste besluta om den skall debitera mervärdesskatt baserat på kontroll av om kunderna är mervärdesskattepliktiga eller inte.²⁰¹

Kommissionen meddelar att även om den inte anser att lösningen på problemet med karusellbedrägeri står att finna i en förändring av de grundläggande mervärdesskattereglerna är den inte främmande för att undersöka kompletterande, eller till och med alternativa instrument.²⁰²

5.3.3 Avslutande kommentar

För en medlemsstat som inför solidariskt betalningsansvar såsom Storbritannien gjort, är det av yttersta vikt att reglerna stiftas i överensstämmelse med både legalitets- och proportionalitetsprincipen. Skattskyldiga som vidtar alla åtgärder som står till dess förfogande för att försäkra sig om att transaktionen inte utgör en del i ett karusellbedrägeri, måste kunna förlita sig på att transaktionen är inom lagens ramar och inte kan leda till solidariskt ansvar.

När det gäller omvänd skattskyldighet beslutade kommissionen olika i de båda meddelandena till Storbritannien respektive Österrike och Tyskland. Kommissionens olika beslut grundades på att Österrike och Tyskland ville genomföra förändringar med generell räckvidd, medan Storbritannien begränsade sina regler till att bara gälla vissa typer av varor. Storbritanniens åtgärder ansågs stå i proportion till det stora mervärdesskattebortfall som karusellbedrägerier orsakar, medan Österrikes och Tysklands reglering inte stod i proportion till mervärdesskattebortfallet eftersom den var alltför generell i sitt sätt att angripa problemet.

Klart är att de nuvarande mervärdesskattesystemens bestämmelser kring gemenskapsinterna förvärv lockar till bedrägerier. Klart är också att medlemsstaterna inte är beredda på den sortens harmonisering som skulle göra ursprungslandsprincipen möjlig. För att komma tillrätta med problemen kan antingen administrativa eller lagstiftande åtgärder vidtas. Fördelen med administrativa åtgärder är att de överensstämmer mer med de grundläggande dragen i mervärdesskattesystemet. Att vidta åtgärder genom lagstiftning vore dock troligen det mest effektiva tillvägagångssättet. Denna problematik kommer att belysas i analysen.

²⁰¹ KOM (2006) 404 slutlig.

²⁰² KOM (2006) 404 slutlig.

6 Analys

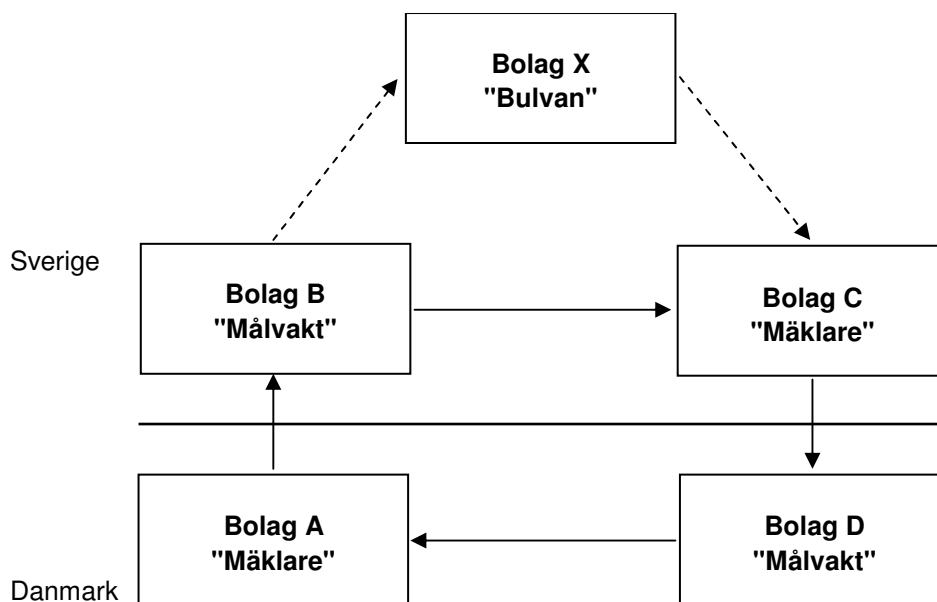
6.1 Inledning

Syftet med denna analys är att utreda hur karusellbedrägerier kan angripas och om, samt i sådana fall när, principen om förbud mot förfarandemissbruk är ett alternativ för att reglera bedrägeriet i efterhand. Eftersom syftet har två delmoment kommer analysen att vara uppdelad i två huvudavsnitt. Första avsnittet behandlar principen om förbud mot förfarandemissbruk och dess tillämpbarhet på karusellbedrägerier. I det andra avsnittet kommer ett djupare resonemang föras kring hur karusellbedrägerier bäst kan angripas.

6.2 Kan principen om förbud mot förfarandemissbruk tillämpas på karusellbedrägeri?

6.2.1 Förutsättningar för analys

För att kunna följa resonemanget i analysen har vi nedan inkluderat en förenklad figur över de olika parterna i ett karusellbedrägeri. Genom att ge bolagen olika benämningar kan vi lättare förklara vilken roll varje deltagare har i bedrägeriet. I huvudsak består ett karusellbedrägeri av tre olika typer av inblandade parter: målvakt, bulvan och mäklare. Målvakten är den som försvinner med mervärdesskatten från marknaden och är därmed alltid i ond tro. Bulvanen eller bulvanerna är bolag som tas med i transaktionskedjan för att dölja förhållandet mellan målvakten och mäklaren. Mäklaren är det bolag som säljer ut varorna till en annan medlemsstat och därigenom skapar ett gemenskapsinternt förvärv.



Principen om förbud mot förfarandemissbruk är en allmän rättsprincip som vuxit fram genom EG:s rättspraxis. Principens syfte är att motverka missbruk av gemenskapsrättens bestämmelser. Med *missbruk* menas att EG-rättens bestämmelser formellt sett har uppfyllts. Inget *bedrägeri* har begåtts, men likväl har den skattskyldiges handlande stridit mot det över-

gripande syftet med en viss bestämmelse. Ett bedrägeri innebär att den skattskyldige bryter mot en bestämmelse, medan ett missbruk innebär att den skattskyldige missbrukar en bestämmelse för att uppnå en fördel.

Kriterierna för principen om förbud mot förfarandemissbruk har klargjorts i Halifax- domen. Två kriterier skall vara uppfyllda för att ett förfarandemissbruk skall kunna konstateras. För det första skall ifrågavarande transaktioner, trots att relevanta regler formellt sett har uppfyllts, få till följd att en skattefördel uppnås som strider mot direktivets syfte. För det andra skall det framgå av de objektiva omständigheterna att det huvudsakliga syftet med transaktionerna i fråga är att uppnå en skattefördel.

För att kunna avgöra om ett karusellbedrägeri kan träffas av principen om förbud mot förfarandemissbruk måste vi först fastställa vilka transaktioner i ett karusellbedrägeri som kan angripas genom andra metoder och vilka parter som kan vägras avdragsrätt med dessa metoders hjälp. Ett exempel på en sådan metod är nekad avdragsrätt enligt Kittel- domen.

6.2.2 Hur fastställs ond respektive god tro

För att utreda vilka parter som kan träffas av principen om förbud mot förfarandemissbruk krävs en undersökning av när en part kan anses vara i god respektive ond tro beträffande bedrägeriet. EG-domstolen har fastställt att ond tro skall avgöras utifrån de objektiva omständigheterna. Vilka de objektiva omständigheterna är specificeras inte, utan får rimligtvis avgöras från fall till fall. Vi anser att ledning kan tas från Halifax- domen där objektiva omständigheter används för att fastställa om förfarandemissbruk föreligger. EG-domstolen anser att vid fastställande av de objektiva omständigheterna skall hänsyn tas till de rättsliga, ekonomiska och personliga samband som föreligger mellan aktörerna. Även vid fastställande av ond tro torde rättsliga, ekonomiska och personliga sambanden ha betydelse. Att fastställa exakta kriterier för om någon har känt till eller borde ha känt till sin medverkan i ett bedrägeri vore orimligt eftersom omständigheterna varierar från fall till fall. Bedömningen måste därför göras med hänsyn till de specifika omständigheterna i varje situation.

6.2.3 Parter i ond tro

Gällande bedrägliga förfaranden har det genom rättspraxis fastställts att parter i ett karusellbedrägeri som varit i ond tro kan vägras avdrag. I EG- domen Fini H fastslår domstolen att den skattskyldige skall vägras avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att ett bedrägeri har förekommit. EG-domstolen fastslår i Kittel- domen att även en part som inte själv har utfört de bedrägliga handlingarna i transaktionskedjan, men som enligt objektiva omständigheter känt till eller borde ha känt till att denne genom sin transaktion deltog i ett karusellbedrägeri, kan vägras avdrag. Detta ger att då någon part är i ond tro kan avdragsrätt vägras på dessa grunder, varför principen om förbud mot förfarandemissbruk inte behöver tillämpas. Om en part i en transaktionskedja, där ett bedrägeri har förekommit, är i ond tro beträffande bedrägeriet har det ingen betydelse om den ont troende parten själv har begått den bedrägliga handlingen eller endast är medveten om den. Domstolen anser att medvetenheten gör parten i fråga till medgärningsman i bedrägeriet och utgången är därför i båda fallen att avdrag kan nekas.

En intressant fråga är huruvida den ont troende parten behöver uppnå en fördel till följd av bedrägeriet för att avdragsrätt skall vägras, eller om det är tillräckligt att andra parter i transaktionskedjan uppnår en fördel. I Kittel- målet tycks domstolens och generaladvokatens åsikter gå isär. Generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer anser att den som är i ond tro

men som står vid sidan av det olagliga avtalet och som ej erhåller någon vinning av bedrägeriet inte kan vägras avdrag. Det råder osäkerhet om hur domstolen ställer sig till generaladvokatens åsikt eftersom detta resonemang inte berörs i domen. Domstolen slår dock fast att en skattskyldig som är i ond tro om att dennes transaktion ingick i ett mervärdesskattebedrägeri skall anses som medgärningsman i bedrägeriet. Vi anser därmed att den skattskyldige genom sin handling i en sådan situation främjat och indirekt deltagit i ett bedrägeri som bryter mot mervärdesskattedirektivet. Grundat på domstolens resonemang drar vi slutsatsen att en part som är i ond tro gällande ett karusellbedrägeri alltid kan vägras avdrag, oavsett om denne drar fördel av bedrägeriet eller ingick i det olagliga avtalet. Denna slutsats dras baserat på att domstolen i sin dom inte specificerar att den skattskyldige, som är i ond tro, måste ha uppnått en fördel. Hade detta varit domstolens avsikt borde det ha framgått ur domstolens bedömning. Vi delar således inte generaladvokatens åsikt eftersom den till viss del gör det möjligt för bedragarna att vilseleda skattemyndigheterna genom att involvera flera ”oskyldiga” parter, som visserligen är medvetna om sitt deltagande i ett bedrägeri men som står utanför det olagliga avtalet. För att kunna hindra förekomsten av karusellbedrägerier anser vi, med stöd av EG-domstolens resonemang i Kittel, att samtliga parter som är i ond tro gällande mervärdesskattebedrägeriet måste vägras avdragsrätt. Alla parter i en transaktionskedja som är medvetna om bedrägeriet bidrar till karusellbedrägeriernas befintlighet. EG-domstolens tolkning hindrar transaktioner som utgör mervärdesskattebedrägerier, samtidigt som den medför att bedrägerier blir besvärligare att utföra. Det blir svårare för bedragarna att ta med sig ”oskyldiga” in i transaktionskedjan om det blir ekonomiskt kännbart för dessa att delta.

Det finns ytterligare en skillnad i domstolens och generaladvokatens bedömning i Kittel-målet som är viktig för uppsatsens syfte. Enligt generaladvokatens resonemang och sätt att uttrycka sig i sitt förslag till avgörande tycks denne vara av uppfattningen att en köpare som avsiktligt deltar i ett upplägg av karuselltyp, enbart med syftet att minska skattebördan, gör sig skyldig till förfarandemissbruk. Denne anför att transaktionskedjor där en av deltagarna inte betalar in den utgående mervärdesskatten och en annan deltagare gör avdrag för densamma skall betraktas som missbruk av en rättighet, det vill säga ett förfarandemissbruk. Detta eftersom regler i mervärdesskattedirektivet används i strid med bestämmelsens syfte för att uppnå en skattefördel. EG-domstolen använder sig däremot inte av sådana termer. Domstolen konstaterar endast att avdragsrätt skall vägras eftersom den skattskyldige skall, på grund av sin onda tro, ses som medgärningsman till bedrägeriet. Vi tolkar EG-domstolens dom som att avdragsrätt skall vägras vid bedrägeri utan tillämpning av principen om förfarandemissbruk som generaladvokaten förespråkar. Enligt vår åsikt har EG-domstolen gjort rätt i att inte följa generaladvokatens förslag i detta avseende. Vi anser att principen om förbud mot förfarandemissbruk inte går att tillämpa som generaladvokaten menar, eftersom vissa parter i ett karusellbedrägeri utför bedrägliga handlingar som kan klassas som uppenbara brott mot regler i mervärdesskattedirektivet. Då parter bryter mot en eller flera bestämmelser kan inte principen om förbud mot förfarandemissbruk tillämpas eftersom den endast reglerar missbruk av bestämmelser. Som tidigare konstaterats, bryter både målvaktsbolaget och de andra bolagen som, på grund av dess onda tro, anses vara medgärningsmän mot bestämmelserna i direktivet. Därför anser vi att principen om förbud mot förfarandemissbruk inte kan tillämpas i några av dessa situationer. Ett av kriterierna för att principen skall anses vara uppfylld är nämligen att den skattskyldige formellt sett har uppfyllt gällande bestämmelser. Generaladvokaten i Kittel-domen tycks inte överväga kriterierna för principen i sitt förslag till avgörande. Enligt vår åsikt har inte gällande bestämmelser uppfyllts då ett bedrägeri föreligger. Dessutom vore ett försök att tillämpa principen i detta fall överflödigt, då avdragsrätt kan nekas med stöd av Fini H-målet eller Kittel-målet.

Sammanfattningsvis ger detta resonemang, enligt oss, att alla parter som är i ond tro beträffande bedrägeriet, vare sig de genomfört det själva eller endast varit medvetna om andra parters bedrägeri, kan vägras avdragsrätt enligt tidigare rättspraxis. Därmed är en tillämpning av principen om förbud mot förfarandemissbruk inte längre aktuell och inte heller möjlig för dessa parter. Efter detta resonemang kan vi avfärda de parter som är i ond tro beträffande bedrägeriet som föremål för principen om förbud mot förfarandemissbruk.

6.2.4 Parter i god tro

Vi har nu konstaterat att då en part är i ond tro gällande bedrägeriet kan principen om förbud mot förfarandemissbruk inte tillämpas. Tidigare har klargjorts att en part i god tro enligt Optigen-domen inte kan vägras avdrag på grund av att andra i transaktionskedjan haft bedrägliga syften. Det vi nu skall utreda är om en part som inte uppfyller de objektiva omständigheterna för att hamna i ond tro gällande bedrägeriet kan träffas av principen om förbud mot förfarandemissbruk. För att principen skall kunna tillämpas måste de två kriterierna vara uppfyllda. Ett av dem är att det huvudsakliga syftet med transaktionen måste vara att uppnå en skattefördel. Vi anser att det är svårt för en skattskyldig att å ena sidan vara omedveten angående bedrägeriet, men å andra sidan ha som sitt huvudsakliga syfte att uppnå en skattefördel. Skulle det huvudsakliga syftet med transaktionerna vara att uppnå en skattefördel är det mer troligt att den skattskyldige är i god tro angående sin inblandning i karusellbedrägeriet, men har ett eget skatteupplägg avskilt från den transaktionskedja där bedrägeriet förekommer som kan klassas som ett förfarandemissbruk. Detta scenario är osannolikt och faller dessutom utanför vår frågeställning eftersom förfarandemissbruket då inte har någon koppling till karusellbedrägeriet.

Finns det då någon transaktion i ett karusellbedrägeri som kan falla in under kriterierna för ett förfarandemissbruk? Eftersom vi tidigare har avfärdat målvaktsbolaget som föremål för principen om förbud mot förfarandemissbruk, är det nu endast eventuellt bulvan- och mäklarbolagen som kan bli föremål för principen. Eftersom ett av kriterierna för förfarandemissbruk är att en skattemässig fördel skall uppnås, krävs en utredning huruvida en sådan fördel kan uppstå för bulvan- och/eller mäklarbolagen. Det som ofta sker i ett karusellbedrägeri är att målvaktsbolaget säljer vidare varorna till ett lägre pris än marknadspriset för att få karusellen att snurra. Det bolag som köper in varorna, vare sig det är en bulvan eller en mäklare, erhåller därmed en fördel till följd av det låga priset. Vi anser att denna fördel indirekt är skattemässig. Målvaktsbolaget har möjligheten att sätta det låga priset eftersom det inte betalar in den utgående mervärdesskatten till staten. Även om det låga priset kan tolkas som en skattemässig fördel för köparen är det troligtvis inte det huvudsakliga syftet med transaktionen. För att det huvudsakliga syftet med en transaktion skall vara att erhålla en skattemässig fördel måste den skattskyldiges avsikt med transaktionen vara att minska skattebördan. Den skattskyldige är i detta fall inte medveten om att det låga priset beror på ett skattebedrägeri, varför kriterierna för principen om förbud mot förfarandemissbruk inte heller kan uppfyllas för vare sig ett bulvanföretag eller ett mäklarföretag. Det skall dessutom tilläggas att enligt Halifax-domen skall det vid fastställande av om det huvudsakliga syftet är att uppnå en skattefördel beaktas huruvida transaktionen är uppenbart konstruerad och vilka rättsliga, ekonomiska och personliga samband som föreligger mellan aktörerna. För det fall då sådana samband föreligger mellan säljare och köpare i ett karusellbedrägeri står parterna så pass nära varandra att ond tro beträffande bedrägeriet från köparens sida vore ofrånkomlig. Detta är ytterligare ett argument för att principen om förbud mot förfarandemissbruk inte är tillämpbar på karusellbedrägerier.

6.2.5 Avslutande kommentar

Avslutningsvis anser vi att ingen som är i ond tro om bedrägeriet kan träffas av principen om förbud mot förfarandemissbruk, eftersom ett bedrägeri som brutit mot reglerna i mervärdesskattedirektivet har genomförts. Kriterierna för principen kan därmed inte uppfyllas. Vi anser inte heller att någon som är i god tro beträffande bedrägeriet kan uppfylla kriterierna för principen om förbud mot förfarandemissbruk utan att hamna i ond tro.

6.3 Förebyggande sätt att angripa karusellbedrägerier

6.3.1 Bakgrund

Då mervärdesskattebedrägerierna orsakar stora bortfall från unionens statskassor har både EG och medlemsstaterna på olika sätt försökt att komma till rätta med dem. Åtgärderna har både varit av administrativ och lagstiftande karaktär. De administrativa åtgärderna består framför allt av övervakning, samordning och initierande av utredningar. Vi har i denna uppsats behandlat ett urval av dessa åtgärder. Vår avsikt är nu att analysera vilka av dessa åtgärder som dels är bäst lämpade för att minska bedrägerierna och dels uppfyller gemenskapens syfte och målsättning.

Vi anser att det viktigaste att ha i åtanke vid införande av hindrande åtgärder är att syftet med den inre marknaden upprätthålls och att de grundläggande dragen i mervärdesskattesystemet beaktas. Vid införande av lagstiftande åtgärder måste gemenskapens allmänna rättsprinciper såsom legalitetsprincipen och proportionalitetsprincipen iakttas. Även de administrativa åtgärderna måste vara anpassade efter proportionalitetsprincipen, en avvägning måste göras mellan nyttan och den ökade administrativa bördan som uppkommer för de skattskyldiga.

6.3.2 Administrativa åtgärder

EG:s försök att stävja karusellbedrägerier har mestadels en administrativ karaktär, framförallt med en inriktning på att effektivisera informationsutbytet mellan medlemsstaterna. Införandet av den inre marknaden medförde bristande kontroll av den gränsöverskridande handeln. VIES-systemet infördes för att den fysiska tullkontrollen avlägsnades och ett system för att upprätthålla en viss kontroll var nödvändigt. Kommissionen har dock på senare år uppmärksammat att systemet behöver anpassas och uppgraderas efter gemenskapens utveckling. Vi anser att detta system är ett av de bästa sätten att stävja karusellbedrägerier inom gemenskapen. En av de största bakomliggande orsakerna till karusellbedrägerier är att informationsutbytet mellan medlemsstaterna är otillräckligt och dessutom för långsamt. Med nuvarande system kan karusellbedrägerierna pågå under en längre tid innan de kan upptäckas. Vår åsikt är trots detta att VIES-systemet är outhärligt. Systemet behöver dock genomgå en reform för att bättre möta gemenskapens behov. Fördelen med en åtgärd som denna är att den varken inkräktar på syftet med den inre marknaden eller förändrar de grundläggande dragen i mervärdesskattesystemet. Vi delar således ståndpunkt med kommissionen som menar att det går att bekämpa bedrägerierna utan några genomgående förändringar av mervärdesskattesystemet, om det administrativa samarbetet mellan medlemsstaterna förstärks, samtidigt som medlemsstaternas kontrollsystem effektiviseras. I detta sammanhang bör nämnas att den administrativa bördan för den enskilde inte får bli för tung, bördan måste vägas mot nyttan som den skapar enligt proportionalitetsprincipen.

Organisationer såsom OLAF och SCAF bidrar också till förebyggandet av karusellbedrägerier, eftersom de ständigt utvecklar nya metoder för att bekämpa bedrägerier. Vi anser att det är viktigt att utvecklingen av nya metoder fortgår eftersom bedragarna ofta finner nya vägar att bedra staten på skatteintäkter.

6.3.3 Solidariskt betalningsansvar

Ett mer genomgripande sätt att förebygga karusellbedrägerier är genom lagstiftande åtgärder. En sådan åtgärd är att införa ett solidariskt betalningsansvar för vissa förvärv eller leveranser av varor som är speciellt utsatta för karusellbedrägerier. Trots det faktum att EG-domstolen har godkänt införandet av solidariskt betalningsansvar enligt artikel 205 (21.3) mervärdesskattedirektivet ställer vi oss tveksamma till ett sådant förfarande. Denna åtgärd innebär att risken för att mervärdesskatten inte betalas in på ett korrekt sätt förflyttas från staten till en annan skattskyldig i samma transaktionskedja. Det är visserligen endast den skattskyldige som hade en misstanke eller en skälig anledning att misstänka att skatten inte skulle komma att betalas in som kan bli solidariskt betalningsansvarig. Frågan är då hur långt undersökningsplikten för den skattskyldige kan dras och var gränsen går för ond respektive god tro. Risken är att lagliga verksamheter kan få problem med att bevisa sin oskuld. Skattskyldiga som följer regler skall inte behöva ställas solidariskt ansvariga för en annan skattskyldigs mervärdesskatt. Vi anser att en reglering som denna riskerar att företagen kan behöva fokusera orimligt mycket på att andra företag gör rätt för sig. Detta kan leda till att företag undviker att handla med leverantörer som köper in varor som omfattas av bestämmelser om solidariskt betalningsansvar, eftersom risken finns att de då kan bli indragna i karusellbedrägerier. Handeln på den inre marknaden hämmas därmed och konkurrensen snedvrids.

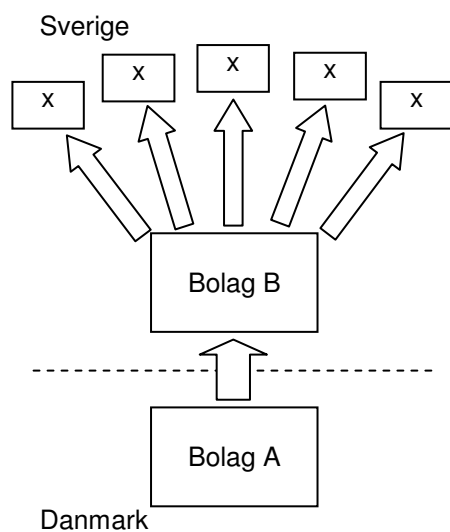
Även om ett solidariskt betalningsansvar uppfyller sitt syfte i och med att det hindrar karusellbedrägerier, anser vi inte att det står i proportion till den hämmade handeln och den snedvridna konkurrensen. Vi anser att det är av största vikt att proportionalitetsprincipen och legalitetsprincipen iakttas, men att de i detta fall inte uppfylls.

6.3.4 Omvänd skattskyldighet

En del medlemsstater har försökt att förhindra bedrägerierna genom införandet av omvänd skattskyldighet. Denna metod, som innebär att det istället är köparen som betalar in mervärdesskatten, måste först godkännas av kommissionen och rådet enligt artikel 395 mervärdesskattedirektivet. Storbritannien fick igenom sin förfrågan angående omvänd skattskyldighet, medan Tyskland och Österrike fick avslag. Anledningen till detta var att kommissionen ansåg att Storbritanniens förfrågan var tillräckligt specificerad för att uppfylla proportionalitetsprincipen, medan Tysklands och Österrikes förfrågan var för allmän. Vi anser att det finns både för- och nackdelar med att en ansökan måste vara så pass specificerad. Om den omvända skattskyldigheten begränsas till att endast omfatta exempelvis mobiltelefoner och datakomponenter finns risken att bedragarna förflyttar sin verksamhet till andra varor. Detta kan därmed leda till en ond cirkel, där den omvända skattskyldigheten ständigt måste utökas till att omfatta fler varor. Troligtvis skulle kommissionen inte godkänna en utökning av den omvända skattskyldigheten till fler varor, eftersom den då får en generell karaktär och det var på den grunden som Tyskland och Österrikes ansökan avsågs. Enligt oss finns en risk att den önskade effekten med omvänd skattskyldighet går förlorad om bedragarna istället letar sig till nya områden.

Ett förfarande med omvänd skattskyldighet skulle eliminera vinningen för bedragarna, eftersom ingen mervärdesskatt tas ut av säljaren finns inte heller någon mervärdesskatt för säljaren att undanhålla staten. Vi vill dock understryka möjligheten att bedrägeriet istället flyttar sig så att den sista parten i leveranskedjan är den som försvinner med den oinbetalda mervärdesskatten. Även om bedrägerierna skulle hindras anser vi att en sådan åtgärd skulle innebära alltför stora förändringar av de grundläggande dragen i mervärdesskattesystemet. Vi är av den åsikten att för att fullt ut kunna förhindra karusellbedrägerier måste en generell omvänd skattskyldighet införas. Att införa en sådan är inte aktuellt, eftersom det skulle innebära att mervärdesskattesystemet i grunden förändras. Vi tror att denna utveckling skulle missgynna den inre marknaden eftersom medlemsstaternas mervärdesskattesystem skulle bli ännu mer olika. Utvecklingen går därmed åt fel håll. Detta resonemang stöds även av Gunnar Rabe i hans artikel Momssystemet under attack.²⁰³

En annan påtaglig nackdel med omvänd skattskyldighet är att den administrativa bördan för de skattskyldiga blir större. Den omvända skattskyldigheten innebär att de skattskyldiga har tre typer av skatteordningar att hantera; det klassiska, det omvända och det gemenskapsinterna systemet. Den administrativa bördan ökar inte bara för de skattskyldiga utan också för myndigheterna. Som systemet ser ut idag betalas mervärdesskatten in av en relativt liten skara företag i varje medlemsstat, medan en tillämpning av omvänd skattskyldighet skulle betyda att mervärdesskatten betalades in av en avsevärt mycket större skara företag. Detta eftersom skaran av köpare är betydligt fler än skaran av försäljare, se nedanstående figur.



Konsekvensen av detta blir att myndigheterna får en större grupp att kontrollera. Då skatteregler generellt sett är svåra att hantera för de skattskyldiga anser vi att det är viktigt att nyttan med åtgärden övervägs noga innan reglerna försvåras ytterligare. Samma sak gäller den ökade kontrollbördan för myndigheterna.

Sammanfattningsvis, efter att ha beaktat de för- och nackdelar som ett införande av omvänd skattskyldighet medför, anser vi att åtgärden inte är den bästa för att förhindra mervärdesskattebedrägerier. Då det inte är klarlagt om åtgärden överhuvudtaget kan förhindra karusellbedrägerier på ett tillfredsställande sätt, anser vi att det är svårt att motivera frånträddandet av de grundläggande dragen i mervärdesskattesystemet och den ökade administrati-

²⁰³ Rabe, Gunnar, Momssystemet under attack, Skattenytt, 2007, s. 65.

va börda som uppstår. Att införa omvänd skattskyldighet på prov som kommissionen har givit på förslag är däremot en god idé. Vi vill därför hålla frågan öppen tills vi har sett hur Storbritanniens försök utvisar sig. Visar det sig att karusellbedrägerierna inte förflyttar sig till nya marknader kan åtgärden fortfarande vara intressant, eftersom den därmed erbjuder ett fungerande angripssätt på karusellbedrägerier. Så länge bedrägerierna stoppas är vi benägna att medge att vissa uppoffringar, såsom ökad administrativ börda för de skattskyldiga, är acceptabla.

6.3.5 Avslutande kommentar

Vi anser att de administrativa åtgärderna är avgörande för bekämpningen av karusellbedrägerier. Eftersom bristen i informationssystemet inom EG är huvudorsaken till uppkomsten av karusellbedrägerier, menar vi att en utveckling av systemet är av högsta prioritet. En utveckling av de administrativa åtgärderna skulle dessutom bevara de grundläggande dragen i mervärdesskattesystemet. Både solidariskt betalningsansvar och omvänd skattskyldighet är tänkbara alternativ då de har en hindrande effekt på karusellbedrägerier. Stor försiktighet bör dock iakttas vid tillämpningen av dessa åtgärder, proportionalitetsprincipen och legalitetsprincipen får ej överskridas. En annan nackdel är att båda alternativen hindrar harmoniseringen av mervärdesskattesystemet inom gemenskapen, eftersom de bidrar till att medlemsstaternas skattesystem blir än mer olika. Sammanfattningsvis anser vi att vikten bör läggas vid de administrativa åtgärderna. De mer genomgripande alternativen bör endast användas då det är uppenbart att de administrativa åtgärderna inte räcker till.

Referenslista

EG-rätt

Fördrag

Fördraget om upprättande av den Europeiska ekonomiska gemenskapen

Fördraget om upprättande av den Europeiska gemenskapen

Förordningar

Rådets förordning (EEG) nr. 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning

Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr. 1073/1999 av den 25 maj 1999 om utredningar som utförs av Europeiska byrån för bedrägeribekämpning (OLAF)

Direktiv

Rådets direktiv (67/227/EEG) av den 11 april 1967 om harmoniseringen av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatterna

Rådets direktiv (77/388/EEG), av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund

Rådets direktiv (91/680/EEG)

Rådets direktiv (2006/112/EG) av den 28 november 2006 om ett nytt system för mervärdesskatt

Rättsfall från EG-domstolen

C-89/81 Staatsecretaris van Financiën mot Hong Kong Trade Development Council, REG 1982, s. I-01277

C-268/83 D.A. Rompelman och E.A. Rompelman-Van Deelen mot Minister van Financiën, REG 1985, s. 655

C-4/94 BLP Group mot Commissioners of Customs & Excise, REG 1995, s. I-00983

C-367/96, Alexandros Kefalas m.fl. mot Elliniko Dimosio och Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE, REG 1998, s. I-2843

C-373/97, Dionysios Diamantis mot Elliniko Dimosio och Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE, REG 2000, s. I-1705

C-110/99 Emsland-Stärke GmbH mot Landwirtschaftskammer Hannover, REG 2006, s. I-02619

C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd och County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs och Excise, REG 2006 s. I-01609

Referenslista

C-395/02 Transport Service NV mot Belgische Staat, REG 2004, s. I-01991

C-32/03 I/S Fini H mot Skatteministeriet, REG 2005, s. I-1599

C-354/03 Optigen Ltd, C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd och C-484/03 Bond House Systems Ltd mot Commissioners of Customs & Excise, REG 2006, s. I-00483

C-63/04, Centralan Property Ltd mot Commissioners of Customs & Excise, REG 2005, s. I-11087

C-384/04 Commissioners of Customs & Excise och Attorney general mot federation of Technological Industries m.fl., REG 2006, s. I-04191

C-439/04 Axel Kittel mot Belgiska staten och C-440/04 Belgiska staten mot Recolta Recycling SPRL, REG 2006, s. I-06161

C-321/05 Hans Markus Kofoed mot Skatteministeriet, REG 2007, s. 0

Generaladvokatens förslag till dom

Generaladvokat Poiares Maduros förslag till avgörande den 16 februari 2005, C-354/03 Optigen Ltd, C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd och C-484/03 Bond House Systems Ltd mot Commissioners of Customs & Excise, REG 2006, s. I-00483

Generaladvokat Poiares Maduros förslag till avgörande den 7 april 2005, C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd och County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs och Excise, REG 2006 s. I-01609

Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande den 17 mars 2005, C-63/04, Centralan Property Ltd mot Commissioners of Customs & Excise, REG 2005, s. I-11087

Generaladvokat Ruiz-Jarabo Colmers förslag till avgörande den 14 mars 2006, C-439/04 Axel Kittel mot Belgiska staten och C-440/04 Belgiska staten mot Recolta Recycling SPRL, REG 2006, s. I-06161

Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande föredraget den 8 februari 2007, C-321/05 Hans Markus Kofoed mot Skatteministeriet, REG 2007, s. 0

Kommissionen

KOM (2004) 260 slutlig – Rapport från kommissionen till rådet och europaparlamentet om administrativt samarbete i kampen mot momsbedrägerier

KOM (2006) 254 slutlig – Meddelande från kommissionen till rådet, europaparlamentet och europeiska och sociala kommittén om behovet av att utarbeta en samordnad strategi för att förbättra kampen mot skattebedrägeri

KOM (2006) 404 slutlig – Meddelande från kommissionen till rådet i enlighet med artikel 27.3 i direktiv 77/338/EEG

KOM (2006) 555 slutlig – Förslag till rådets beslut om tillstånd för Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland att införa en särskild åtgärd som avviker från artikel 21.1 a i direktiv 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaterna lagstiftning rörande omsättningsskatter

KOM (2007) 758 slutlig – Meddelande från kommissionen till rådet om vissa huvudaspekter i samband med upprättandet av en strategi för bekämpning av mervärdesskattebedrägeri i EU

Officiella publikationer

Särskild rapport nr. 9/98 om skydd av Europeiska unionens finansiella intressen i fråga om mervärdesskatt på handel inom gemenskapen samt kommissionens svar, Europeiska gemenskapernas officiella tidning nr. C 356, 20/11/1998, s. 0001-0017

MEMO/06/221 – EU coherent strategy against fiscal fraud – Frequently Asked Questions

Svensk rätt

Svensk lagstiftning

SFS: 1994:200, Mervärdesskattelagen

Offentligt tryck

Skatteverkets handledning för mervärdesskatt, 2007

Litteratur

Amand, Christian och de Rick, Frederik, Intra-Community VAT Carousels, International VAT monitor, 2005, vol. 16, nr. 1, s. 8-13

Alhager, Eleonor, Förfarandemissbruk – en analys av EG-domstolens domar i målen Halifax, BUPA och University of Huddersfield, Skattenytt, 2006, s. 260-271

Alhager Eleonor, Kleerup, Jan, Melz, Peter, Öberg, Jesper, Mervärdesskatt i teori och praktik, första upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2007

Craig, Paul, de Búrca, Gráinne, EU Law: text, cases and materials, tredje upplagan, Oxford University Press, Oxford, 2003

Europeiska byrån för bedrägeribekämpning (OLAF): Europeiska unionens vapen mot internationella bedrägerier, Byrån för Europeiska gemenskapernas officiella publikationer, Luxemburg, 2003

Forvass, Bo, EU:s momsstrategi – grunden för ett omfattande reformarbete på momsområdet, Skattenytt, 2004, s. 269-283

Goldberg, Daniel, Staten svindlas på miljarder, Computer Sweden, <http://computersweden.idg.se/2.2683/1.103703>, 071206

Hettne, Jörgen, Okten Eriksson, Ida, EU-rättslig metod- teori och genomslag i svensk rättstillämpning, Norstedt Juridik AB, Stockholm, 2005

Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget, Stockholm, 1995

Referenslista

- Kampen mot bedrägerier och internationell brottslighet : OLAF och det internationella samarbetet, Byrån för Europeiska gemenskapernas officiella publikationer, Luxemburg, 2004
- Kogels, Han, Caught or involved in a VAT carousel, International VAT monitor, 2006, vol 17, nr. 3, s. 172
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silberberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, elfte upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2007
- Magnusson, Dan och Sigbladh, Roland, Ekonomisk brottslighet: så skyddar du dig och din verksamhet, första upplagan, Björn Lundén Information AB, Näsviken, 2001
- Moëll, Christina, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, första upplagan, Juristförlaget i Lund, Lund, 2003
- Rabe, Gunnar, Momssystemet under attack, Skattenytt, 2007, s. 65-71
- Rabe, Gunnar, Skattelagstiftning – lagar och andra författningar som de lyder den 1 juli 2007, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2007
- Stopping the carousel fraud: Missing Trader Fraud in the EU, the Authority of the House of Lords,
<http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldeucom/101/101.pdf>,
2008-01-02.
- Ståhl, Kristina, EG-rätt och skatteflykt, Skattenytt, 2007, s. 575-594
- Vandenberghe, Sibylle, Sharkett, J, Howard, Rights of Taxable Persons Involved in VAT Carousel Fraud from an EU, Belgian and UK Point of View Today and Tomorrow, International VAT Monitor, 2006, vol. 17, 2006, nr. 4, s. 254-266
- Woodward, Colin, Carousel Fraud – A Possible Solution?, International VAT Monitor, 2007, vol. 18, nr. 4, s. 232-233

