

JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Fredrik Green

Mervärdesskatt
-Gemenskapsinterna Ekobrott

Examensarbete
20 poäng

Christina Moëll

Skatterätt

VT/HT 2004

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
ABSTRACT	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och avgränsningar	7
1.3 Metod och material	7
1.4 Disposition	8
2 EG-RÄTT	9
2.1 Bakgrund	9
2.2 Legalitet	10
2.2.1 Primärrätt	10
2.2.2 Allmänna principer	10
2.2.3 Sekundärrätt	11
2.2.3.1 Direkt effekt	12
2.2.3.2 Omvänd direkt effekt	12
2.2.3.3 EG-konform tolkning	13
2.2.4 EG-domstolen	13
2.2.4.1 Allmänt	14
2.2.4.2 Förhandsavgöranden	14
3 MOMSENS SYFTE OCH HARMONISERING	15
3.1 Bakgrund	15
3.2 Skatteneutralitet	16
3.3 Egna begrepp	16
3.4 Fiskala principer	17
3.4.1 Destinationsprincipen	17
3.4.2 Ursprungsprincipen	17
3.4.3 Momsen och den inre marknaden	18
3.5 Nationella system	19

3.5.1	Översikt	19
3.5.2	Självkontrollerande	19
4	EKONOMISK BROTTSLIGHET	21
4.1	Översikt	21
4.2	Orsaker	22
4.2.1	Icke organiserad brottslighet	22
4.2.1.1	Offerlöst	23
4.2.1.2	Konkurrens	23
4.2.2	Organiserad brottslighet	24
4.2.3	Globalisering	24
5	MOMSBEDRÄGERIER	26
5.1	Nationellt	26
5.1.1	Utgående moms	26
5.1.1.1	Krympning	26
5.1.1.2	Konkurs	27
5.1.2	Ingående moms	27
5.1.2.1	Falska fakturor	27
5.1.2.2	Spridning	27
5.1.2.3	Fiktiva styrelser	27
5.1.2.4	Serieöverlåtelse	28
5.2	Vid gemenskapshandel	28
5.2.1	Bakgrund	28
5.2.2	Metoder	30
5.2.2.1	Oriktiga momsnummer	30
5.2.2.2	Skenbar privatimport	31
5.2.2.3	Fiktiv handel	31
5.2.2.4	Karusellhandel	31
5.2.3	Lagerbolag	34
5.2.4	Penningtvätt	35
5.2.4.1	“Hawala Banking”	35
5.2.4.2	Smuggling	36
5.2.4.3	Växelkontor	36
5.2.4.4	“Smurfing”	37
6	ÅTGÄRDSFÖRSLAG	38
6.1	Gemenskapsinterna momsbedrägerier	38
6.1.1	Större kontroll	38
6.1.2	Ökade resurser	39
6.1.3	Ökat samarbete	39
6.1.4	Överföring av nationella principer	39
6.1.5	Lagar mot penningtvätt	41
6.1.6	Informationskampanjer	41
6.2	Övriga momsbedrägerier	41
	LITTERATURFÖRTECKNING	42

Sammanfattning

Inom EU används principen om den inre marknaden, vilken innebär att mervärdesskatten på de flesta varor skall betalas där konsumenten köper dem. Denna princip gäller därmed inte i produktionsledet då varan skall beskattas i den medlemsstat där den slutligen avyttras till konsumenten. Detta leder till att näringsidkaren som säljer till en annan medlemsstat får en återbäring, medan näringsidkaren som köper skall lägga på hela momsen i den andra staten. Avskaffandet av de fysiska gränskontrollerna inom EU 1993 när den inre marknaden skapades, ställer högre krav på kontrollsyste­men för momsen. Gränskontrollernas slo­pande gör att det är svårt att kontrollera om varan faktiskt har transporterats till den medlemsstat där köparen finns. Då momsen inte längre betalas vid gränspassagen utan vid ett senare tillfälle, ökar möjligheterna till bedrägerier och ekonomisk brottslighet. Detta innebär också att kontrollen över mervärdesskattesyste­met har blivit svårare att genomföra. Problemet bottnar i att skattekontrollen ligger kvar begränsad i nationalstaten medan gränserna är öppna för eventuella ekobrottslingar.

Det talas om tre orsaksvariabler för ekonomisk brottslighet: motiverade gärningsmän, brottstillfälle och avsaknad av effektiv kontroll. De avskaffade gränskontrollerna innebär en avsaknad av effektiv kontroll och ett brottstillfälle inom unionen. Möjligheten att vid ett gemenskapsinternt förvärv kunna bluffa till sig hela momsen ger mer motiverade gärningsmän. Anledningen till att det är möjligt att bluffa till sig hela momsen är att den inre marknaden satt det nationella självkontrollerande systemet ur spel. Skillnaderna i medlemsstaternas skattesatser leder till att medlemsstater med en högre skattesats ger kriminella ett högre incitament att begå brott i dessa stater. Sverige och Danmark har EU:s högsta skattesatser på 25 %, att jämföra med genomsnittet på 19.5 % och miniminivån på 15%. Detta ger också mer motiverade gärningsmän. Denna brist på harmonisering leder också till snedvriden konkurrens vid gränshandel och handel via Internet, eftersom mervärdesskatten skall betalas i den stat där konsumenten köper varan.

En bidragande del till den ekonomiska brottsligheten är att den ses som ett offerlöst brott. Det är inte någon som blir fysiskt skadad som vid exempelvis en misshandel. ”Alla andra skor sig, så varför skall inte jag.” Detta stämmer inte helt. Det som blir lidande är i första ledet välfärden, anställda och fordringsägare. I förlängningen leder detta till en urholkad samhällsmoral. Denna brist på förtroende för staten leder till en ökad ekonomisk brottslighet. En neråtgående spiral har inletts. I det stora hela tycker jag det är allvarligare än en misshandel. Den kan dessutom leda till en svart ekonomi som verkar utanför vanliga lagar och regler, med organiserade brottslingar som bestämmer med våld och hot.

Det är också den ökade globaliseringen och utvecklingen av Internet som leder till att dagens ekonomiska brottslighet är väldigt svårkontrollerad. Stora summor kan föras mellan ett otal bankkonton och över stora avstånd på mycket kort tid. Det är också en svårighet att finna var ett brott är begånget då Internet är mobilt och anonymt om man vet hur man gör. Detta leder till långa utredningstider och bevissvårigheter. När detta kopplas ihop med användandet av bulvaner, "målvakter" och falska bolag förstår man vilken överväldigande uppgift dagens brottsbekämpare står inför.

Det finns egentligen endast två sätt att helt lösa problemet med de momsbedrägerier som är specifika för den inre marknaden. Antingen får vi återgå till en mer stängd marknad med återinförande av tullar. Denna lösning ligger dock inte i linje med unionens utveckling mot en ökad harmonisering. Den andra lösningen på problemet är att harmoniseringen går ett steg längre. Att mervärdesskattesystemet görs till ett enda system över hela EU. Moms läggs på priset även vid gemenskapsinterna förvärv och medlemsstaterna gör upp räkningen sinsemellan efteråt. Dessa två lösningar skulle helt ta bort problemet med exempelvis karusellhandel. Den senare ligger i linje med unionens utveckling.

Det finns naturligtvis metoder för att fuska med momsen även i ett totalt harmoniserat EU, exempelvis "krympning" av en verksamhet och falska fakturor. Dessa utförs dock oftast av en enskild näringsidkare eller små grupper. Upptäcktsrisken är för hög och vinsten är för liten för att locka till sig den organiserade brottsligheten.

Momsbedrägerierna kan stävjas med hjälp av exempelvis information, ökad kontroll och ett utökat samarbete inom unionen. Även om ett momsbedrägeri utförs med framgång, måste den kriminelle tillgodogöra sig medlen på något sätt. Därför kan man också begränsa bedrägerier med en effektiv kontroll mot penningtvätt och av konton inom unionen. Detta gäller såväl de gemenskapsspecifika bedrägerierna som de bedrägerier som även går att utföra på en nationell marknad.

Det viktiga med bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten är att förtroendet för staten och skattesystemet ska återupprättas. Det största hotet mot välfärden är inte den organiserade brottsligheten utan det ökande antalet fuskande "vanliga" människor och företagare. Om samhällsmoralen börjar tillåta svartjobb och momsfuska kommer det att utgöra en grogrund för en parallell svart ekonomi. Denna kommer i sin tur att leda till en samhällsutveckling den enskilde fuskaren aldrig skulle ha väntat sig.

Abstract

Within the European Union the principle of the common market states that VAT on most goods and services is to be levied where the consumer acquires it. This means that an intra-community acquisition by a taxable person is free from VAT. The abolishment of the physical border controls within the union in 1993 makes the control over the VAT system harder to carry out and demands an effective control system. The fact that the VAT no longer has to be paid when passing the customs increases the possibilities of fraud and crime. The problem originates in the fact that borders bind the fiscal control, but not the criminals.

There are mainly three causes for fraud: motivated perpetrators, opportunity and lack of sufficient control. The abolishment of physical border controls leads to a lack of efficient control and to the opportunity to commit a crime within the union. The possibility to gain the entire VAT in an intra-community transaction leads to more motivated criminals. The reason why it is possible to get the entire VAT is that the self-controlling national VAT-system does not work in the common market. The differences in VAT levels in the union also means that member states with a high VAT are at larger risk to attract criminals since there is more currency to be made. Denmark and Sweden have the highest VAT levels in the European Union at 25%, the lowest level allowed is 15% and the average level is 19,5%. This lack of harmonization also leads to the lack of neutral competition in border regions and on the Internet, since the VAT is to be levied in the state where the consumer makes the purchase.

A contributing factor to fraud is that it is looked at as a victimless crime. No one is physically hurt. The truth is that, besides us all as members of a state, the healthcare gets fewer funds, which lead to people not getting sufficient care. Other victims are employees and creditors. In the end it leads to a lack of trust for the state and the tax system. Then more and more people lose their trust and the whole system is at risk. It is also possible that an entire parallel economy emerges, controlled by organized criminals with the threat of violence and murder.

Another factor is the development of Internet and that the world is getting smaller and smaller, figuratively speaking. This leads to a criminality that is harder to control. Funds can be transferred between countries and accounts in very little time, leaving little or no trace. It is also difficult to locate where a crime is committed when Internet is anonymous and mobile. Therefore these crimes take a long time to investigate and are hard to prove.

There are basically two ways to completely solve the problem with intra-community VAT fraud. The first way is to bring back the customs within the union. This solution is, as it hinders the free movement, not following the developments of the common market. The second solution is to take the

harmonization one step further and create a common VAT-system built as the national self-controlling systems. VAT is then added even on intra-community acquisitions and the member states settle the score afterwards. Both these solutions would eliminate the problem with intra-community VAT fraud, as for example “carousel fraud”.

There are also ways to commit VAT fraud in a totally harmonized union, for example with fake invoices. These crimes are, however, not as dangerous since they do not attract organized crime in the same extent since the risk of getting caught is too big and the profit is too small.

VAT fraud can also be fought with information, extended controls and more collaboration within the union. Even if a criminal successfully completes a VAT fraud, he has to utilize the funds. Therefore there is also a way to control VAT fraud by an effective control of money laundering and accounts within the union.

The most important step in fighting crimes against the member states economies is to resurrect the trust in the state and the tax system. The largest threat against the welfare system is the increasing number of “common” people and businesses committing fraud against the state. If the public moral starts to allow such crimes it will create a hotbed for organized crimes and a parallel economy leading to a distorted welfare system and state.

Förord

Jag vill tacka min handledare, Christina Moëll, som har låtit arbetet växa fram med stöd men utan press. Mitt intresse för skatterätten och momsens hade inte funnits utan lärare som Mats Tjernberg, Sture Bergström, Ben Terra och Oscar Henkow. Inspirerande, utmanande och mycket kompetenta.

Jag vill också passa på att tacka min familj och mina vänner som har varit ett stöd och funnits där när jag behövt dem.

Lund 2005-02-17

Fredrik Green

Förkortningar

AB	Aktiebolag
AK	Aktiekapital
Art.	Artikel
EG	De Europeiska Gemenskaperna
EG- fördraget	Fördraget d. 25 mars 1957 om upprättandet av Europeiska [ekonomiska] gemenskapen (Romfördraget)
EU	Den Europeiska Unionen
Prop.	Proposition
VAT	Value Added Tax
VAT-nummer	Momsregistreringsnummer
VIES	VAT Information Exchange System

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I dagens samhälle sprider sig snabbt olika metoder för att utföra ekonomisk brottslighet. Det är dessutom en mycket svårkontrollerad form av brottslighet då det går att utföra bedrägerier och flytta vinstmedlen mellan flera stater och banker på mycket kort tid. De främsta orsakerna till att ekobrott begås är förtjänstmöjligheter kombinerat med låg upptäcktsrisk och låg lagföringsrisk. Att skattetrycket av många uppfattas som för högt medför att den allmänna moraliska uppfattningen skiljer sig från lagstiftningen. Detta kan leda till att fler och fler anser att det inte är fel att undanhålla skatt och avgifter, vilket kan leda till en kollaps av det system vi har idag.

När det gäller bedrägerier med mervärdesskatten finns två huvudsakliga problem. För det första att tullarna inom EU slopats, vilket gör att den skattskyldige köparen själv ansvarar för inbetalning av hela mervärdesskatten. Detta innebär att kontrollen över mervärdesskattesystemet har blivit svårare att genomföra och öppnar upp för bedrägerier som exempelvis karusellhandel och användandet av falska eller stulna VAT-nummer. Dessutom ger det en möjlighet till fusk för den enskilde företagaren. För det andra förekommer det mängder av små fuskmetoder, som exempelvis ”krypning” och svarthandel, som inte beror på det semiharmoniserade EU.

1.2 Syfte och avgränsningar

Uppsatsen behandlar det europeiska mervärdesskattesystemet och främst problemen med ekonomisk brottslighet. En mer djuplodande analys görs av de gemenskapsinterna momsbedrägerierna och de orsaker och närliggande problem som möjliggör och underlättar momsbedrägerier.

1.3 Metod och material

De källor som i huvudsak använts är gemenskapsrättslig lagstiftning och avgöranden i EG-domstolen. Övriga källor är nationell lagstiftning och relevant litteratur.

1.4 Disposition

Uppsatsen inleds med en lite längre genomgång av de EG-rättsliga grunder på vilka mervärdesskattesystemet vilar. Den som är bekant med EG-rätten kan läsa detta kapitel översiktligt. Därefter följer en genomgång av mervärdesskatten i EG, både nationellt och på gemenskapsnivå. De nästföljande kapitlen behandlar den ekonomiska brottsligheten, med orsaker, momsbedrägerier och åtgärdsförslag. Extra tid läggs åt att förklara vissa av de metoder som ekonomiska brottslingar använder sig av.

2 EG-rätt

2.1 Bakgrund

I det efter andra världskriget splittrade Europa fördes en diskussion om ett samarbete mellan de västeuropeiska länderna. Detta samarbete skulle förhindra en upprepning av historien genom att ge en möjlighet till att kunna lösa konflikter på en fredlig väg. Samtidigt ville man därigenom verka för en stabil ekonomisk och social återuppbyggnad.¹ Detta ledde till att det första samarbetsavtalet, kol- och stålgemenskapen, slöts mellan sex av Europas länder år 1951² och sex år senare slöt samma länder sig samman i Rom och undertecknade fördraget om den Europeiska ekonomiska gemenskapen.³ Redan detta första fördrag vittnar om avtalsländernas avsikter att inbördes begränsa sina individuella maktbefogenheter med bland annat bestämmelser om kvalificerad majoritet vid vissa normerande beslut.⁴ Man avsåg sig med andra ord en del av de rättigheter man har genom sin suveränitet till förmån för ett bättre europeiskt samarbete och en förhoppning om en hållbar ekonomisk utveckling.

Detta medförde att den nationella normgivningsmakten, det vill säga rätten att föreskriva rättigheter och skyldigheter inskränktes. Dessutom begränsas staternas individuella avtalsfriheter gentemot tredje land. Däremot finns ingen som helst gemenskaplig verkställighetsmakt, varje stat behåller och stiftar sina egna regler och har sina egna domstolar. Hur stor del av de suveräna rättigheterna som överläts bestäms genom en medlemsstats ratifikation av anslutningsfördraget och av senare gemenskapsfördrag som reglerar de gemenskapsrättsliga institutionernas befogenheter.⁵ Ett problem vid tillämpningen av dessa fördrag är att de inte alltid är klara och entydiga, dessutom är vissa bestämmelser utformade så att det är ett visst mål som skall uppnås och inte ett direkt rättighetsöverlåtande, exempelvis diskrimineringsförbudet i artikel 12 i EG-fördraget.⁶

EU brukar beskrivas som stående på **tre pelare**. Den första pelaren är den som brukar kallas EG och är anledningen till att man talar om EG-rätt istället för EU-rätt. Den består främst av Romfördraget med bland annat de fyra friheterna och den inre marknaden. Även den monetära unionen kommer att falla under den första pelaren. Den andra pelaren reglerar mellanstatligt samarbete såsom utrikes- och säkerhetspolitiska frågor. Den tredje pelaren reglerar inrikes- och rättsliga frågor, exempelvis yttre gränskontroll och asylfrågor. EG-domstolen har sin främsta roll inom den

¹ Melin, s 18.

² Frankrike, Tyskland, Italien och Benelux-länderna.

³ Romfördraget, nu: EG-fördraget.

⁴ Melin, s 19.

⁵ Melin, s 24.

⁶ Melin, s 27.

första pelaren eftersom det endast är här medlemsstaterna överlåter någon beslutanderätt till unionen, därav namnet EG-domstolen. Den skall tolka EG-fördraget och handlägga mål mot medlemsstaterna.

2.2 Legalitet

I dag är det viktigt att vid en tillämpning av svensk lag, även undersöka om det finns några EG-rättsliga bestämmelser på samma område då de i flera fall kan gå före svensk lagstiftning. EG-fördraget innehåller inte några bestämmelser som reglerar förhållandet mellan nationell rätt och EG-rätten. EG-domstolen har dock slagit fast att EG-rätten har företräde. I *Costa/Enel*⁷ förklarade domstolen att EG-fördraget skapade en egen rättsordning som har integrerats i medlemsstaternas rättsordningar. EG-rätten har företräde oavsett vilken typ av reglering det är fråga om, även över en nationell grundlag. Det spelar heller ingen roll i vilken ordning rättsakterna har tillkommit. I *Simmmenthal II*⁸ menade domstolen att EG-rättens företräde logiskt sett medför att den nationella lagstiftningsmakten begränsas.

2.2.1 Primärrätt

EG-rätten grundas i de fördrag som undertecknats av medlemsstaterna. Dessa fördrag ligger till grund för de nationella lagstiftningarna. De har också alltid direkt effekt, vilket gör att en medborgare kan hävda en rätt som uttrycks i ett fördrag inför en nationell domstol oavsett om medlemsstaten har implementerat fördraget eller inte.⁹ Om en nationell lagstiftning står i strid med ett fördrag har fördraget alltid företräde, oavsett vilken typ av lagstiftning det rör sig om, alltså även grundlag.¹⁰

2.2.2 Allmänna principer

Det finns i EG-fördraget rättsprinciper av generell karaktär och med ett brett tillämpningsområde. Dessa principer sätter sin prägel på EG-rätten och återopas ofta som stöd av EG-domstolen.

*Legalitetsprincipen*¹¹ innebär att gemenskapen och dess institutioner inte skall verka på andra områden än vad fördragen medger.

*Subsidiaritetsprincipen*¹² innebär att åtgärdsbeslut inte skall tas på högre nivå än nödvändigt utan så nära unionens medborgare som möjligt. Den ger

⁷ Case 6/64 (Costa/Enel).

⁸ Case 106/77 (Simmmenthal II).

⁹ Case 26/62 (Van Gend & Loos).

¹⁰ Case 6/64 (Costa/Enel).

¹¹ Art. 5. 1st, 6. 1st, 7 och 220 I EG- fördraget.

¹² Art. 5. 2 st i EG- fördraget.

också gemenskapen tillåtelse att ingripa och lagstifta när medlemsstaterna inte själva når uppsatta mål med nationell lagstiftning.¹³

*Proportionalitetsprincipen*¹⁴ ger att de åtgärder gemenskapens institutioner använder för att uppnå ett visst syfte inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå fördragsmålen.

*Lojalitetsprincipen*¹⁵ säger att medlemsstaterna skall verka för att säkerställa att de skyldigheter som följer av fördraget eller åtgärder som vidtagits av gemenskapens institutioner fullgörs. Medlemsstaterna skall tolka och tillämpa lagstiftning i överensstämmelse med den relevanta EG-rättens innehåll och syfte. EG-domstolen tillämpar Artikel 10 i EG-fördraget som en självständig grund för medlemsstaternas skyldigheter inom gemenskapen. Det är alltså de svenska domstolarnas plikt att tolka och tillämpa svensk lagstiftning i överensstämmelse med den relevanta EG-rättens innehåll och syfte.¹⁶ Principen består egentligen av två delar, positiv och negativ lojalitet. Den positiva innebär att medlemsstaterna måste samarbeta för att underlätta för gemenskapens uppgifter, medan den negativa innebär att medlemsstaten skall avstå från alla åtgärder som kan äventyra uppnåendet av gemenskapens mål.¹⁷

Det används också en folkrättslig princip om förutsatta befogenheter, vilken innebär att om en institution får en uppgift genom ett fördrag måste det ses som underförstått att den också får de befogenheter som krävs för att lösa uppgiften.¹⁸ Denna princip kommer till viss del till uttryck i fördraget.¹⁹

2.2.3 Sekundärrätt

Sekundärrätt är egentligen de rättsakter som produceras av gemenskapen som inte är fördrag, men har stöd i fördragen. Exempel på sådana är: förordningar, direktiv och beslut av de institutioner som har fått mandat att ta dem genom fördragen. Direktiven är bindande vad gäller uppställda mål men överlåter åt medlemsstaterna att bestämma formen för implementeringen.²⁰ Ett exempel är det Sjätte Mervärdesskattedirektivet.²¹

Ur detta direktiv kan även hämtas ett exempel på ett beslut: I Artikel 27 i EG-fördraget ges Rådet möjlighet att, på ett förslag från kommissionen, genom beslut ge medlemsstaterna tillåtelse att avvika från det Sjätte

¹³ Terra, s 24.

¹⁴ Art. 5. 3 st i EG- fördraget.

¹⁵ Art.10 i EG- fördraget.

¹⁶ Prop. 1994/95 s 524.

¹⁷ Terra, s 28.

¹⁸ Melin, s 28.

¹⁹ Art. 308 EG- fördraget.

²⁰ Art. 249 EG- fördraget.

²¹ 77/388/EEC.

Mervärdesskattedirektivet för att exempelvis underlätta proceduren eller för att undvika skattefusk.²² Beslut är bindande i sin helhet och direkt tillämpligt för dem det riktar sig till. Artikel 249 i EG-fördraget ger att rekommendationer och yttranden inte skall ha någon bindande effekt. Effekten av dessa är främst politisk och moralisk men kan även vara ett första steg mot en ny lagstiftning inom unionen.²³

2.2.3.1 Direkt effekt

Det är viktigt att medlemsstaterna verkligen implementerar direktiven för att harmoniseringen inom unionen skall kunna genomföras på det sätt som beslutats. EG-domstolen har dock genom rättsfall utvecklat dels den direkta effekten då direktivet är tillräckligt exakt, klart och ovillkorligt, dels att EG-rätt går före nationell lagstiftning. Detta medför att en fysisk eller juridisk person kan, i en rättegång mot medlemsstaten, lita på att ett direktiv som uppfyller kraven kommer att gå före nationella regler som är oförenliga med detta.²⁴ Det har dock inte horisontell effekt, det vill säga mellan två i denna mening lika parter, exempelvis två näringsidkare eller mellan en konsument och en näringsidkare.²⁵

2.2.3.2 Omvänd direkt effekt

Ett direktiv har inte direkt effekt i den motsatta riktningen, vilket innebär att en medlemsstat inte kan förlita sig på ett direktiv som inte har blivit implementerat. Ett exempel på detta är fallet *Kolpinghuis*.²⁶ Här blev ett kafé anmält för att sälja en dryck man kallade mineralvatten, men som endast innehöll vanligt kranvatten och kolsyra. Här förlitade sig den holländske åklagaren på ett direktiv om marknadsföring av mineralvatten²⁷ som stadgade att endast en viss sorts vatten utvunnet ur marken fick kallas mineralvatten. Detta direktiv borde ha implementerats inom fyra år, den 17 juli 1984, men den holländska lagstiftningen trädde i kraft först ett år efteråt, den 8 augusti 1985. De överträdelser som kaféet gjort hände den 7 augusti 1984. EG-domstolen menade att den direkta effekten av ett direktiv om medlemsstaten inte har implementerat det i tid eller på rätt sätt, kan hävdas av en enskild gentemot staten. Däremot får inte en medlemsstat som inte har implementerat ett direktiv hävda sitt eget misstag gentemot enskilda. Detta följer naturligtvis av att en enskild har svårt att följa och tolka direktiv som inte har implementerats, medan staten, lagstiftaren, är skyldiga att göra detta. Medlemsstaten kan alltså inte stöda sig på ett direktiv som ej har implementerats.

²² Terra, s 68.

²³ Terra, s 78.

²⁴ Terra, s 126.

²⁵ Terra, s 130f.

²⁶ Case 80/86 (*Kolpinghuis*).

²⁷ 80/777/EEC.

2.2.3.3 EG-konform tolkning

De nationella domstolarna måste även tolka nationell lag i ljuset av den EG-rättsliga lagstiftningen. EG-domstolen har hämtat detta från lojalitetsprincipen som återfinns i Art. 10 EG-fördraget.²⁸ Detta har domstolen bland annat slagit fast i fallen *Kolpinghuis*²⁹ och *Marleasing*.³⁰ I *Kolpinghuis* säger domstolen att när en medlemsstats domstol tillämpar nationell rätt så har den en skyldighet att göra detta i ljuset av direktivets bokstav och mening. Domstolen fortsätter med att klargöra att ett direktiv inte för sig själv kan bestämma eller förstärka en kriminell handling för personer som handlar mot direktivet. I *Marleasing* fastställer EG-domstolen att lojalitetsplikten i Art. 10 EG-fördraget är bindande för alla medlemsstatens myndigheter, inklusive domstolarna. De måste tolka den nationella lagstiftningen i så stor utsträckning som möjligt i ljuset av direktivets syfte och bokstav så att dess resultat kan uppnås i enlighet med Art. 249, 3 st. EG-fördraget. Denna artikel ger att medlemsstaterna är bundna av ett direktivs resultat men har friheten att själva välja sättet och formen för genomförandet.

Det finns åtminstone tre viktiga skillnader mellan direkt tillämpning och EG-konform tolkning av ett direktiv.³¹

1. Skyldigheten att tillämpa nationell lagstiftning EG-konformt föreligger oavsett om direktivet har direkt effekt eller inte. Den EG-konforma tolkningen omfattar alltså ett större område.
2. Nationell lagstiftning måste tolkas i enlighet med direktivet oavsett om tiden för dess implementering gått ut eller inte, medan direkt tillämpning kräver att detta datum passerats.
3. Den EG-konforma tolkningen påverkar även två så kallade horisontella parter, alltså två enskilda. Ett direktiv har annars endast direkt tillämpbarhet mellan en enskild och staten, i sin egenskap av stat.

2.2.4 EG-domstolen

Jag har valt att behandla domstolen under en särskild rubrik av den anledningen att dess beslut är en viktig tolkningskälla, ibland den enda, till gemenskapsrättslig lagstiftning.

²⁸ Terra, s 134.

²⁹ Case 80/86 (*Kolpinghuis*).

³⁰ Case C-106/89 (*Marleasing*).

³¹ Terra, s 136.

2.2.4.1 Allmänt

EG-domstolens behörigheter är dels att den skall säkerställa att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av fördraget,³² dels att meddela förhandsavgöranden gällande tolkning av gemenskapens lagstiftning.³³ Syftet med förhandsavgörandena är att EG-rätten skall tolkas enhetligt i medlemsstaterna. Domstolen assisteras av åtta generaladvokater som skall ge in icke-bindande åsikter till domstolen. Dessa förslag på domslut bygger på en självständig undersökning av frågorna i målet. Åsikten är integrerad i förhandlingen och inkluderas i domslutet. Generaladvokaten är inte med i några överläggningar eller med och röstar i fallet. Det är endast hans argument som kan påverka rätten.³⁴ Artikel 228 i EG-fördraget ger en sorts lojalitetsplikt gentemot domstolen. Medlemsstaten skall ta de nödvändiga åtgärder som krävs för att följa domstolens dom.³⁵ Om kommissionen anser att en medlemsstat har underlåtit att följa en dom från EG-domstolen har kommissionen rätt att återigen föra talan mot medlemsstaten, nu kombinerat med ett krav på en summa pengar eller böter.³⁶

Medlemsstaten kan inte hävda brister i det nationella systemet som en rättfärdigande grund för ett misslyckande att följa kraven och tidsgränserna i ett direktiv. EG-domstolen har även slagit fast att medlemsstaten inte heller kan skylla på sådana institutioner som är konstitutionellt fristående, exempelvis en domstol, för ett misslyckande.³⁷ Medlemsstaterna kan inte heller hävda reciprocitetsprincipen och lita på en annan medlemsstats möjliga fördragsbrott för att rättfärdiga sitt eget misslyckande.³⁸

2.2.4.2 Förhandsavgöranden

Artikel 234 i EG-fördraget ger att domstolen skall vara behörig att meddela förhandsavgöranden angående tolkningen av fördraget, giltigheten och tolkningen av rättsakter som beslutats av gemenskapens institutioner samt stadgar för vissa organ. Den nationella domstolen får vid oklarheter begära att EG-domstolen meddelar ett förhandsavgörande. Om det är den högsta nationella domstolen mot vars avgöranden det inte finns något rättsmedel enligt nationell lagstiftning, *skall* den nationella domstolen föra frågan vidare till EG-domstolen.³⁹ Förhandsavgöranden i EG-domstolen är bindande för svenska domstolar.⁴⁰

Hittills har EG-domstolen lämnat fler än 200 förhandsavgöranden bara inom mervärdesskatteområdet.⁴¹

³² Art. 220 EG-fördraget.

³³ Art. 234 EG-fördraget.

³⁴ Terra, s 80f.

³⁵ Terra, s 92f.

³⁶ ex: Case 203/87 och C-101/91 (Comm. v. Italy).

³⁷ Case 77/69 (Comm. v. Belgium).

³⁸ Terra, s 83.

³⁹ Case 283/81 (CILFIT).

⁴⁰ Prop. 1994/95:19, avsnitt 35.4.3.

⁴¹ Terra, s 113.

3 Momsens syfte och harmonisering

3.1 Bakgrund

Den främsta orsaken till varför momsen behövde harmoniseras inom den Europeiska Unionen var Rådets beslut den 21 april 1970. Det bestämdes då att unionen skulle få en mer självständig budget. Utöver intäkter från tullar och avgifter från jordbruket skulle unionen även ta ut en skatt som baserar sig på den mervärdesskattepliktiga omsättningen, skattebasen. Den skulle uppgå till maximalt 1 % av denna skattebas, en europeisk skatt. Medlemsstaterna skulle alltså få en rättvis fördelning av skattebördan endast om hela systemet med mervärdesskatt harmoniserades. Det är därför av stor vikt att mervärdesskattens omfattning är densamma i alla medlemsstaterna. Då det är skattebasen som är viktig, och inte den skatt som samlas in i medlemsstaterna, är omfattningen viktigare än vilka skattesatser som används. Andelen som skall betalas har nu sänkts till 0,50 %.⁴²

Syftet med mervärdesskatten är att beskatta varor riktade mot personlig konsumtion. I produktionsledet får den skattskyldige dra av ingående mervärdesskatt och lägger sedan till den vid försäljning vidare. Detta sker genom hela kedjan och medför att kostnaden för skatten påförs konsumenten i sin helhet. Här är en stor skillnad mellan indirekta och direkta skatter. En direkt skatt, som exempelvis bolagsskatten, belastar konsumenten indirekt, det vill säga att den ingår i en generell kostnadsökning för företaget som i sin tur leder till ett höjt pris. En indirekt skatt belastar däremot konsumenten direkt, det är ett proportionellt påslag på priset för varje vara som egentligen inte påverkar näringsidkaren.⁴³ Termen ”indirekt” betyder att skatten inte samlas in av den som faktiskt betalar den, det vill säga konsumenten.

Den nuvarande harmoniseringen är den lägsta nivå som medlemsstaterna anser krävas för att den inre marknaden överhuvudtaget skall fungera. Det strävas dock efter att skillnaderna i momssatserna skall utjämnas. Minimnivån inom EU för de normala momssatserna är 15 %, medan genomsnittet är 19,5 %.⁴⁴

⁴² Terra, s 59ff.

⁴³ Terra, s 349ff.

⁴⁴ Magnusson & Sighblad, s 199.

3.2 Skatteneutralitet

Det är meningen att en mervärdesskatt skall beskatta all privat konsumtion, vilket medför att det inte bör vara någon skillnad mellan varor och tjänster. Detta är också viktigt ur konkurrenssynpunkt då en tjänst ofta är en ersättning för en vara, exempelvis en reparation av bildelar istället för att köpa nya delar.⁴⁵ Alla ekonomiska aktiviteter skall behandlas på samma sätt⁴⁶ och principen om skatteneutralitet förhindrar även att legala och illegala transaktioner behandlas olika. Senare avgöranden ger att endast illegal narkotika och förfalskad valuta står utanför moms-systemet.⁴⁷

Det är av stor vikt, framförallt ur konkurrenssynpunkt att lika varor beskattas lika. Därför är det bästa sättet att sätta ett procenttal på detaljhandelspriset. Samma procenttal bör även gälla oavsett om varan produceras inom staten eller om den importeras.⁴⁸ Det skulle annars uppkomma en risk för diskriminering, en importerad vara från ett lågskatteländ skulle då få en konkurrensfördel och kanske slå ut den nationella produktionen.

En nackdel med denna neutralitet är att låginkomsttagare blir tyngre beskattade eftersom en större del av deras inkomster går till moms för basvaror. Höginkomsttagare kan ofta välja om de vill konsumera eller spara sina medel.⁴⁹

Ett annat problem med den nationella neutraliteten är att nivåskillnaderna i mervärdesskatten inom EU ger en snedviden konkurrens och gränshandelsproblem, som exempelvis mellan Danmark och Tyskland. Den ökade försäljningen över Internet gör att företag som driver sådan verksamhet kommer att etablera sig i lågskatteländer eftersom det i många fall är dess regler som gäller.⁵⁰ Ett ytterligare problem med svensk anknytning är att högskatteländer kommer att attrahera momsbedragare eftersom det finns mest att tjäna där. Sverige och Danmark har den högsta mervärdesskattenivån i EU med 25 %, snittet är 19,5 %.⁵¹ Här skulle en harmonisering medföra en mindre risk för att utländska aktörer fuskar i Sverige.

3.3 Egna begrepp

Det är också viktigt att understryka att mervärdesskattelagstiftningen, liksom övriga lagar, har egna begrepp. Detta för att man på ett korrekt sätt

⁴⁵ Terra, s 352.

⁴⁶ Case C-349/96 (CPP).

⁴⁷ Se ex. Case 289/86 (Happy Family) och C-343/89 (Witzemann).

⁴⁸ Terra, s 354.

⁴⁹ Terra, s 385.

⁵⁰ Johansson & Magnusson, s 201f.

⁵¹ Johansson & Magnusson, s 218.

skall kunna beskriva vad man menar. Ord som i dagligt tal betyder en sak, kan i en lag få en helt eller delvis annorlunda betydelse, eller en exaktare. Inom mervärdesskattens område talas ofta om konsumtion men då menas inte konsumtion i den bemärkelsen att något faktiskt används, förtärs eller förbrukas. Det krävs en mer exakt betydelse, annars skulle konsumenter kunna gå tillbaka till livsmedelsbutiken och kräva moms tillbaka på exempelvis ett bröd som aldrig blev uppätet eller en liter mjölk som blev sur.⁵² Istället är det kostnaden för det som är menat att konsumeras som blir konsumtion i mervärdesskatterättslig mening. Det gör ingen skillnad om det är en vara som skall användas direkt eller under en längre tid, skatten skall erläggas så fort kostnaden uppkommer. Det skall också tilläggas här att om ett köp går åter, att kunden exempelvis lämnar tillbaka en defekt vara, så skall momsen naturligtvis också återgå. Situationen skall återställas till hur den var innan köpet, annars skulle mervärdesskatten inte spegla den faktiska konsumtionen.⁵³

3.4 Fiskala principer

3.4.1 Destinationsprincipen

För att undvika dubbelbeskattning är det viktigt att världens stater i så stor utsträckning som möjligt kommer överens om ett gemensamt system för hur momsen skall lyftas vid internationella affärer. Den princip som fått störst genomslag är destinationsprincipen. Den innebär att varan skall beskattas där den används, vilket innebär att skatten återbärs på varor som exporteras medan skatt läggs på importerade varor. Detta gäller såväl för företag som för konsumenten.⁵⁴ Vid handel med en stat utanför EU gäller denna princip. Varor säljs alltså momsfrött men med fullständig tulldokumentation som krav.⁵⁵

3.4.2 Ursprungsprincipen

Ett annat alternativ är ursprungsprincipen enligt vilken varor beskattas där de produceras. Detta medför att varor som exporteras beskattas medan import är undantagen beskattning. Den största nackdelen med denna princip är att konkurrensen på den lokala marknaden kan snedvridas då en importerad vara kan bli belastad med en lägre skatt än en lokalt producerad.⁵⁶

⁵² Sur mjölk är i och för sig det bästa att baka bröd med, men det är en annan fråga.

⁵³ Terra, s 355.

⁵⁴ Terra, s 359f.

⁵⁵ Magnusson & Sighbladh, s 199ff.

⁵⁶ Terra, s 360.

3.4.3 Momsen och den inre marknaden

Inom EU används principen om den inre marknaden, vilken innebär att de flesta varor beskattas där konsumenten köper dem. Skillnaden mellan denna princip och destinationsprincipen är att konsumenten inte behöver begära återbäring och skatta igen om varan förs mellan medlemsstaterna. Denna princip gäller inte i produktionsledet då varan skall beskattas i det land där den slutligen avyttras till konsumenten. Detta leder till att näringsidkaren som säljer till en annan medlemsstat får en återbäring, medan näringsidkaren som köper får betala hela momsen i den andra staten. Avskaffandet av de fysiska gränskontrollerna inom EU 1993 när den inre marknaden skapades, ställer högre krav på kontrollsystemen för momsen. Gränskontrollernas slopande gör att det är svårt att kontrollera om varan faktiskt har transporterats till den medlemsstat där köparen finns. Då momsen inte längre betalas vid gränspassagen utan vid ett senare tillfälle, ökar möjligheterna till bedrägerier och ekobrott. Istället för den fysiska kontrollen skall handeln inom EU kontrolleras genom att skatteverken i medlemsstaterna samarbetar. Detta medför en förenkling för företagen då tullproceduren avskaffas, vilket leder till en mer öppen och dynamisk inre marknad. Skattekontrollen sköts av respektive medlemsstats skattemyndigheter och det är företagets bokföring som ligger till grund för kontrollen.⁵⁷

Kontrollsvårigheterna har medfört att utökade kontrollinstrument har behövts, med ett utökat samarbete mellan medlemsstaternas kontrollorgan. Självastommen i kontrollsystemet är VIES,⁵⁸ vilket är ett datasystem som ger ett automatiskt utbyte om gemenskapshandeln mellan medlemsstaterna. Denna information grundar sig på de redovisningar som de momsskyldiga måste lämna in till respektive medlemsstat. De automatiska uppgifterna kan kompletteras med mer specifika uppgifter om en enskild transaktion. Dessutom krävs att varje företag som är inblandat i en gemenskapshandel har ett EU-momsregistreringsnummer.⁵⁹ Detta skall alltid anges vid handel mellan medlemsstaterna. Dessa uppgifter hålls sedan tillgängliga för alla medlemsstaters skattemyndigheter, så att de kan kontrollera att ett företag verkligen har sålt en vara till en företagare i en annan medlemsstat. Detta system arbetar dock med en fördröjning på åtminstone tre månader.⁶⁰ Det tar alltså ett tag innan en diskrepans syns i systemet, vilket ger ett fönster för hugade ekobrottslingar att arbeta inom.

⁵⁷ Magnusson & Sigbladh, s 199ff.

⁵⁸ VAT Information Exchange System.

⁵⁹ VAT- nummer.

⁶⁰ Magnusson & Sigbladh, s 199ff.

3.5 Nationella system

3.5.1 Översikt

Mervärdesskatten är en indirekt konsumtionsskatt. Med detta menas att skatten samlas in av näringsidkaren, men betalas direkt av konsumenten. Själva skatten övervältras i produktionsledet från den ena moms skyldige näringsidkaren till den andre. Detta pågår tills varan eller tjänsten avyttras till någon som inte bedriver en momspliktig verksamhet och därför inte har någon avdragsrätt för ingående moms.⁶¹

Den ingående momsen är en fordran för företaget mot staten och den utgående momsen är en skuld från företaget till staten. Detta ger vid varje momsredovisningstillfälle ett netto, antingen skall företaget betala till staten eller få en återbäring. Det normala är att en skuld uppkommer till staten om det inte är fråga om en uppstartningsperiod eller en period med mycket investeringar. Detta beror på att ett fungerande företag brukar sälja för mer än vad man köper in för och får därför en högre utgående än ingående moms.⁶²

3.5.2 Självkontrollerande

Systemet med mervärdesskatten är tänkt att vara självkontrollerande, varje steg i produktionsledet lägger till en viss procent av det mervärde det skapar som en mervärdesskatt. Nästa steg i ledet drar sedan av den skatt man betalat till föregående led och lägger sedan på skatten när han säljer produkten vidare. Systemet innebär att varje led betalar in en viss summa av den kostnad som rullas fram mot konsumenten, vilket leder till att det inte blir en så stor vinst för eventuella fuskare i leden.⁶³

Tabell 3.1 – En varas väg mot konsumenten

Led	Säljer vidare för	Pålagd skatt	Inbetalt
1	500	100	100
2	1000	200	100
3	1500	300	100
4	2000	400	100
Konsument	Betalar 2000, inklusive 400 i moms		

I **tabell 3.1** ser man att om exempelvis led tre väljer att inte betala in momsen, varan säljs helt enkelt svart, kommer 200 av de 300 som skulle ha

⁶¹ Forssén, s 15.

⁶² Forssén, s17.

⁶³ Melz, s 17f.

betalats in redan vara betalda av de tidigare leden. Kontrollen sker vid momsredovisningen. Har inte näringsidkaren bedrivit någon verksamhet, men ändå vill dra av stora summor för ingående moms, kommer han att granskas hårdare, vilket leder till att han inte får dra av den ingående momsen.

4 Ekonomisk brottslighet

Det finns en uppsjö av olika brott som har samlats under rubriken ekonomisk brottslighet. Det kan vara brott riktade mot såväl staten som företag och privatpersoner. I detta kapitel görs en genomgång av olika utföranden och orsaker till ekonomisk brottslighet i allmänhet.

4.1 Översikt

Ekonomisk brottslighet kan vara riktad mot bolag, försäkringsbolag, enskilda, aktiemarknaden och staten. Brott mot staten är brott såsom skatte-, avgifts- och bidragsfusk samt bokföringsbrott.

Brotten mot staten stjälar av vår gemensamma kassa, medan brotten mot företag och enskilda mer underminerar den ekonomiska tillväxten. De organiserade brotten leder också oftast till att medlen försvinner utomlands, vilket leder till att det inte finns något ”andrahandsvärde” när de tillskansade medlen används. Bara i Sverige omsätter den ekonomiska brottsligheten runt 150 miljarder kronor. 50 av dessa kommer från bedrägerier mot företag och banker. 100 miljarder är bedrägerier mot staten och uteblivna skatteintäkter och avgifter.⁶⁴ Detta slår naturligtvis hårt mot både företagare och det allmänna. En orsak till att siffran är så hög är att det inte anses som lika fult att lura staten som att göra ett inbrott. ”Det drabbar ju ingen enskild, bara staten och skatterna är ändå så höga.” Sanningen är istället att det drabbar oss alla. Samhällets resurser utarmas, konkurrensförhållanden snedvrids och den demokratiska kontrollen begränsas.⁶⁵

Det största antalet ekonomiska brott som anmäls är bokföringsbrott, vilket innebär att bokföring är otydlig, felaktig eller helt enkelt inte finns. Detta pekar på ett behov av kompetent personal på utredande myndigheter. Det kan vara svårt att tolka bokföring och hitta fel.⁶⁶ Brottet brukar delas upp i två delar. Den passiva delen som ofta utförs av småföretagare, där fuskets beror på okunnighet eller desperation om företaget börjar gå dåligt. Den aktiva delen där brottslingen fuskar systematiskt med bokföring, fakturor och konkurser. Denna senare typ är allvarligast då den kan slå ut marknader med företagare som följer reglerna.⁶⁷

⁶⁴ Magnusson & Sigbladh, s 10.

⁶⁵ Åbjörnsson, s 35.

⁶⁶ Gratzner, s 248.

⁶⁷ Gratzner, s 249.

4.2 Orsaker

Det talas om tre orsaksvariabler för ekonomisk brottslighet: motiverade gärningsmän, brottstillfälle och avsaknad av effektiv kontroll.⁶⁸

4.2.1 Icke organiserad brottslighet

Det är svårt att dra en gräns mellan ekonomisk brottslighet och ekonomisk omoral. En viktig förutsättning för att allmänheten skall vilja följa lagar är att de upplevs överensstämja med de egna normerna och värderingarna. Allmänheten har på senare år fått en försvagad tilltro till ekonomisk lagstiftning. Företeelser som fallskärmar, insideraffärer och Skandiaskandalen upplevs som rättsvidriga av allmänheten, men ses som legitima av marknaden och strider inte mot lagen. Det finns alltså en klyfta mellan ”samhällsmoralen” och ”marknadsmoralen”, nyttomaximering mot det gemensamma bästa.⁶⁹ Detta leder till att småföretagare och anställda anser att ”hela systemet är sjukt”. De kan då själva börja tänja på reglerna genom att fuska med momsredovisningen eller arbeta svart. Avtalsfrihet för marknaden leder då till att ”samhällsmoralen” gröps ur.⁷⁰

Den gamla devisen att tillfället gör tjuven stämmer bättre än man tror. De flesta människor är rationella och fattar sina beslut efter mer eller mindre avancerade riskkalkyler. Står ditt företag, ditt livsverk, vid ruinens brant betyder din tidigare starka moral och etik inte lika mycket längre. Uppenbarar sig då möjligheten att tjäna stora pengar med en liten risk kommer många personer att gå denna väg. Ofta beror skattefusk av småföretagare inte på illvilja eller en egentlig avsikt att fuska. Det kan vara den enda synliga möjligheten att rädda ett sjunkande skepp och företagaren har ofta intentionen att betala bara det vänder och företaget går bra igen. De här företagarna har ofta också problem med sin privatekonomi och har kanske fått betalningsanmärkningar.⁷¹ Detta är ett tecken på att det inte är fråga om regelrätta bedrägerier, utan man tror på sitt företag och är därför villig att satsa alla sina privata tillgångar för att man är säker på att det kommer att vända. På samma sätt är skattefifflet i företagarens ögon endast ett lån. Problemet är att de flesta företag som är ute på så här ”tunn is” går under och då står företagaren där med ett havererat företag och försöker förklara sin skatteskuld för domaren och nämndemännen.

⁶⁸ Johansson & Magnusson, s 217.

⁶⁹ Collste & Vikinge, s 113f.

⁷⁰ Collste & Vikinge, s 118.

⁷¹ Magnusson & Sigbladh, s 153.

4.2.1.1 Offerlöst

En person som drabbas av fysiska skador ges generellt en högre offerstatus än en som drabbas av ekonomiska skador. Vid ekonomisk brottslighet är offret ofta staten. Ett kollektivt offer som drabbas av ekonomiska skador. Detta har lägst offerstatus i allmänhetens ögon trots att det är allmänheten som drabbas.⁷² Fuskarna ser inte offret och kan därigenom rättfärdiga brottet för sig själva.

En stor del av den offentliga sektorns intäkter försvinner genom den ekonomiska brottsligheten i Sverige, vilket leder till att exempelvis sjukvården blir sämre. Fler människor får inte rätt vård och avlider eller blir sjukare än nödvändigt. Ser man det i ett led till är det verkligen inte ett offerlöst brott. Ett andra offer är leverantörerna som vid en konkurs oftast inte får betalt och kanske själva tvingas i konkurs. Det är ett stort problem för företagare som får stora kostnader och därför inte kan anställa eller blir tvingade i konkurs. Även här finns det ett stort samhällsproblem eftersom vi behöver fler som försörjer färre istället för tvärt om. Ett tredje offer är de seriösa företagarna som försöker driva en seriös verksamhet, men går under för att de utsätts för illojal konkurrens. Ett fjärde offer är de anställda som jobbar svart. De får otrygga anställningsvillkor och sämre rättigheter. Dessa deltar dock oftast i brottet, men har kanske inte något val om de jobbar i en bransch som exempelvis restaurangbranschen.⁷³

4.2.1.2 Konkurrens

Ett ökat antal bedrägerier beror också på att marknader blir mer konkurrensutsatta. När fler konkurrenter börjar begå ekonomiska brott finns risken för att de enda val man själv har är att lägga ner företaget eller att också börja fiffla med skatten. Detta leder i sin tur till att dina konkurrenter som inte fuskar med skatten blir utsatta för samma risk.

Ett exempel här är restaurangnäringen där undersökning efter undersökning visar på det utbredda fusket.⁷⁴ Myndigheterna kommer med motåtgärder i form av kvittovång och kontroller, men fusket består. Det finns naturligtvis de restaurangägare som väljer att begå de här brotten endast av den anledningen att de vill tjäna bättre, men många gör det för att de inte har något annat val. Konkurrenterna som fuskar driver ner priserna så att det blir mycket svårt att konkurrera på ett lagligt sätt. Det beror också på den branschkultur som finns. Många restauranger är familjeföretag där nästa generation lärs upp inom verksamheten. Fusk förs vidare och företagaren saknar utbildning vilket gör att konkurs måste undvikas till varje pris, eftersom det är svårt att börja om inom en annan bransch.⁷⁵

Det förs just nu en diskussion om att införa ett system för att kunna visa för konsumenten vilka restauranger som sköter hygien och livsmedel på ett bra

⁷² Alalehto, s 352.

⁷³ Alalehto, s 353ff.

⁷⁴ Sund, s 348.

⁷⁵ Sund, s 348.

sätt, med andra ord skall de restauranger som inte uppfyller hälsokraven hängas ut. Detta för att ge konsumenten en möjlighet att kunna välja att äta på en restaurang där det serveras fräsch och smittofri mat, men också för att restaurangerna skall sköta sig bättre. Enligt en dansk modell skall detta ske med hjälp av klistermärken på glada eller sura gubbar i fönstren. Detta skulle kunna tillämpas även på skattefuskare. Anlitar restaurangen svart arbetskraft, säljer svart eller fuskar med moms eller andra skatter skall den hängas ut med hjälp av en lämplig markering. Detta för att man som konsument skall kunna välja att äta på en restaurang som sköter sig istället för en som motarbetar samhället genom att undanhålla skattemedel. Härigenom skulle man uppväga en stor del av den konkurrensfördel som fuskande restauranger får genom sina lägre priser. Risken med ett sådant här system är dock att det kan uppstå ett godtycke. En restaurangägare som inte åkt fast kan stoltsera med en glad gubbe i fönstret och fortsätta att fuska.

4.2.2 Organiserad brottslighet

Det är naturligtvis så att det inte endast är i övrigt hederliga företagare som utnyttjar skattesystemet till att göra vinster. Den ekonomiska brottsligheten blir mer och mer utbredd och även maffialiknande organiserade brottslingar begår dessa brott. Organiserad och ekonomisk brottslighet utgör ett hot mot både demokratiseringsprocessen i världen och mot möjligheterna att skapa en sund utveckling i utvecklingsländerna.⁷⁶

Det finns åtta faktorer som ger den organiserade brottsligheten fördelar jämfört med laglydiga företagare⁷⁷ :

- De förfogar över stora summor som kan användas till illojal konkurrens eller för att köpa juridisk expertis
- De har inga legala begränsningar för sitt handlande
- De kan manipulera och vinna information genom korrupktion
- De kan använda eller hota om våld
- De har en flexibel och beslutsam organisation
- De har inga skrupler vad gäller att eliminera konkurrens eller medarbetare
- De agerar inom globala nätverk
- Organisationerna är fria från insyn.

4.2.3 Globalisering

Dagens samhälle präglas också av en ökande globalisering. Detta leder till att momsundandragande vid internationell handel har blivit ett av de största

⁷⁶ Andesson, s 303.

⁷⁷ Lupsha 1996.

problemen gällande ekobrott.⁷⁸ En svårighet med att jaga internationell brottslighet är att rättsreglerna måste förankras i en global etik för att de skall efterlevas. Det finns också en möjlighet att stora stater bestämmer mer, vilket leder till att mindre stater känner sig förbigångna och struntar i reglerna.⁷⁹ En ytterligare svårighet med globaliseringen är den ökande användningen av Internet och svårigheter att bestämma den straffrättsliga jurisdiktionen.⁸⁰ Den medför också svårigheter för skatteförvaltningar att utföra kontroller. Handel och transaktioner kan ske sekundsnabbt över stora avstånd och mellan flera parter.⁸¹ Internet är också anonymt om man vet hur man skall bete sig och det är numera också mobilt och spår är lätta att förstöra.

För att kunna spåra globaliserade ekobrottslingar krävs att myndigheterna är uppdaterade på den senaste teknologin, men också att de har de främsta experterna inom andra områden. Dessa kan vara skatterättare, åklagare, civilrättare, internationella experter men också bransch-kunniga i de branscher där ekobrott brukar förekomma. Det krävs helt enkelt att myndigheterna börjar arbeta tvärvetenskapligt, gärna i team som är optimalt sammansatta för att möta de hot som förekommer idag.

⁷⁸ Collste & Vikinge, s 120.

⁷⁹ Collste & Vikinge, s 120f.

⁸⁰ Wong, s 135.

⁸¹ Johansson, Sven H, s 155.

5 Momsbedrägerier

Denna uppsats strävar efter att belysa problemet med momsbedrägerier. För att illustrera att alla problem inte försvinner med en större harmonisering kommer först momsbedrägerier på den nationella marknaden att gås igenom. Denna antas spegla ett fullständigt harmoniserat EU. Därefter läggs fokus på de extra möjligheter till bedrägerier som uppkommer med det speciella system vi just nu har inom EU. De nationella bedrägerierna går också att genomföra på en gemenskapsnivå.

5.1 Nationellt

5.1.1 Utgående moms

5.1.1.1 Krympning

En av de allra vanligaste formerna av momsfusk inom Sverige är att en företagare "krymper" företagets verksamhet. En krympning innebär helt enkelt att man underlåter att bokföra och deklarerar en del av rörelsen, vilket leder till att verksamheten ser ut att gå sämre än vad den gör.⁸²

Ett sätt att utföra detta är att en företagare säljer svart till en annan företagare eller en privatperson. Oftast är båda parterna medvetna om situationen och priset brukar därför vara exklusive moms. Det är endast staten som blir lurad. En annan metod som kan användas är att använda så kallade dubbla kassor, en företagare som säljer till konsumenter har två kassor där han slår in varannan försäljning på den ena och varannan på den andra. Sedan använder han enbart underlaget från den ena när han deklarerar. Här är inte konsumenten medveten om att företagaren bluffar och betalar därför momsen rakt ned i företagarens ficka. Det är både kunden och staten som blir lurade. Företagaren kan även strunta i att slå in beloppet i kassan vid en försäljning. Här blir slutresultatet detsamma; företagaren stoppar momsen i egen ficka. "Krympningsmetoden" leder inte endast till en lägre utgående moms. Den påverkar även den direkta beskattningen och de sociala avgifterna då företagaren redovisar en lägre beskattningsbar vinst än vad som egentligen är fallet. Har han dessutom svart arbetskraft försvinner ännu mer skatteintäkter. I detta fall kan konsumenten dock påverka situationen genom att alltid be om kvitto vid tveksamma situationer.

Denna metod är mycket svår att upptäcka eftersom hela verksamheten anpassas efter fusk, en motsvarande del av inköpen sker svart. Det krävs nästan att företagaren tas på bar gärning för att brottet skall upptäckas.⁸³

⁸² Magnusson & Sigbladh, s 204.

⁸³ Sund, s 345.

5.1.1.2 Konkurs

Det förekommer också att en företagare, inför en konkurs eller vid obestånd, struntar i att betala in moms och andra avgifter. En anledning till detta kan vara, som tidigare nämnts, att han försöker rädda sitt företag. Detta förekommer ibland även i samband med planerade konkurser. Då är konkursen en del av affärsplanen från början. Detta kombineras ofta med bedrägerier mot andra företag, man köper varor på kredit från ett flertal seriösa företag som man sedan säljer. Intäkterna förskingras därefter och det enda som finns kvar är ett bolag i konkurs utan tillgångar och med skulder till leverantörer och staten.⁸⁴ Förmånsrättsreglerna leder till att enskilda fordringsägare och underleverantörer drabbas hårdast.⁸⁵

5.1.2 Ingående moms

5.1.2.1 Falsa fakturor

För att styrka en falsk ingående moms kan falska fakturor användas. Det är oftast frågan om att någon yrkar avdrag för påhittade inköp och vid en kontroll uppvisas falska fakturor. Ofta används etablerade företag falskt angivna på fakturorna. Ett exempel är att det inom städbranschen förekommer att så kallade underentreprenörer fakturerar huvudentreprenören och ger därmed en hög ingående moms. Beloppen som faktiskt utbetalas används för att betala svart arbetskraft. Bedragarna kan också köpa varor och immateriella rättigheter med felaktig värdering för att få en hög ingående moms. Särskilt de immateriella rättigheterna är svåra för Skatteverket att värdera och kontrollera.⁸⁶

5.1.2.2 Spridning

Det finns också fall där en eller ett fåtal personer registrerar ett flertal nya bolag på olika ställen i landet. Det innebär att varje bolag hanteras vid olika avdelningar hos Skatteverket vilket innebär att det är en större risk att bedrägeriet går obemärkt förbi. Bedrägeriet består i att man registrerar bolaget för moms. Under uppstartningsfasen förväntas ingen utgående moms och det är helt naturligt att företagaren enbart kräver återbetalning av ingående moms. Denna styrks med falska fakturor. I de allra flesta fall har en ”målvakt” eller en falsk identitetshandling använts vid registreringen, vilket gör att det blir svårt att få fast den skyldige.⁸⁷

5.1.2.3 Fiktiva styrelser

Det förekommer även att det registreras antingen fiktiva personer, eller personer som inte vet om det i styrelsen till bolag som senare blir

⁸⁴ Magnusson & Sigbladh, s 204.

⁸⁵ Gratzner, s 257.

⁸⁶ Magnusson & Sigbladh, s 204ff.

⁸⁷ Magnusson & Sigbladh, s 204ff.

inblandade i ekonomisk brottslighet. Det finns fall där utländska personer blivit registrerade, något som är svårt för myndigheten att kontrollera. I ett fall aktiverade några personer ett flertal aktiebolag, för att sedan direkt föra ut det obligatoriska aktiekapitalet ur bolagen. Som styrelseledamöter registrerades slumpvis utvalda personer ur bilregistret. Bedragarna fingerade sedan ett stort antal köp av maskiner och varor, vilket ledde till krav på återbetalning av moms från staten. I detta fall fick polisen av en slump upp misstankar om bedrägeriet och lyckades beslagta momsutbetalningsavierna ur bedragarnas postboxar.⁸⁸

5.1.2.4 Serieöverlåtelser

En annan typ av momsbedrägerier är så kallade serieöverlåtelser, där man överlåter mer eller mindre värdelösa varor i snabb takt mellan uppköpta skalbolag eller lagerbolag⁸⁹. Det handlar om skentransaktioner som sker i snabb takt och därför blir svårare att kontrollera.⁹⁰

5.2 Vid gemenskapshandel

5.2.1 Bakgrund

Det Sjätte Mervärdesskattedirektivet⁹¹ tillkom för att mervärdesskatten behövde harmoniseras då den skulle ligga till grund för medlemsstaternas avgifter till unionen. En rättvis fördelning kräver ett harmoniserat system. Det viktigaste är därför omfattningen av mervärdesskatten och inte vilken summa som faktiskt betalas in till staten. Det är den mervärdesskattepliktiga omsättningen, inte den faktiska summan som betalas in, som ligger till grund för avgiften, vilket leder till att medlemsstaterna själva i viss utsträckning kan ändra skattesatsen. Sverige har exempelvis för sjukvård en skattesats på 0 %, på böcker en skattesats på 6 % och på livsmedel en skattesats på 12 %.

Detta kan, enligt min uppfattning, vara en anledning till att en variant av *destinationsprincipen*,⁹² eller *konsumtionsprincipen* som den också kallas, används vid gemenskapsinterna förvärv. Principen innebär att det är medlemsstaten där produkten slutligen konsumeras som skall samla in skatten och därmed ökas den mervärdesskattepliktiga omsättningen inom landet och den avgift medlemsstaten skall betala höjs något. Med konsumtion menas i dessa sammanhang inte att något förtärs eller används utan att en vara avyttras till någon annan än någon som använder den i sin mervärdesskattepliktiga omsättning. Det spelar alltså inte någon roll ifall

⁸⁸ Magnusson & Sigbladh, s 204ff.

⁸⁹ Mer om dessa i kap. 5.2.3 nedan.

⁹⁰ Magnusson & Sigbladh, s 204ff.

⁹¹ 77/388/EEC.

⁹² Se ovan. Kap 3.3.

konsumenten dricker upp mjölken, sparar, eller tappar den för att en konsumtion skall ha inträffat.

Mervärdesskattesystemet är, som tidigare nämnts, uppbyggt så att varje led i produktionen av en vara drar av ingående moms och betalar in utgående moms vilket gör att det är den slutliga konsumenten som bär hela prisökningen direkt. Se **tabell 5.1**.

Tabell 5.1 – Nationellt momssystem.⁹³

Led	Totalt	Pålagd skatt	Inbetalt
1	500	100	100
2	1000	200	100 (drar av 100)
3	1500	300	100 (drar av 200)
4	2000	400	100 (drar av 300)
Konsument	Betalar 2000, inklusive 400 i moms		

I tabellen ser man fördelen med det självkontrollerande systemet. Varje led kan, vid ett bedrägeri, endast tillgodogöra sig moms på det mervärde man själv skapar, istället för de 25 % som konsumenten betalar in.

Detta nationella system kan man nu jämföra med det som används vid gemenskapsintern handel. Se **tabell 5.2**. Här förutsätts att momssatsen är densamma för att siffrorna skall bli mer lättförståeliga. Det är alltså inte så att Belgien har en momssats på 25 %. I detta fall säljer led 3 varan till en företagare i Belgien, vilket leder till att han drar av hela sin ingående moms för att kunna sälja varan skattefritt. Företagaren i Belgien lägger sedan på moms för hela värdet på varan, inklusive det mervärde han själv skapat, enligt de regler och skattesatser som gäller i hans medlemsstat.

Tabell 5.2 – Momssystemet vid ett gemenskapsinternt förvärv.

Led	Totalt	Varav skatt	Inbetalt
1	500	100	100
2	1000	200	100 (drar av 100)
3 (Säljer till Belgien)	1200	0	0 (drar av 200)
4	2000	400	400
Konsument	Betalar 2000		

Här ser man skillnaden tydligt. Led tre lägger inte på någon moms och drar av hela den ingående moms, han säljer alltså skattefritt till Belgien. Detta skapar två potentiella problem.

⁹³ Se även kap. 3.4 ovan.

1. Led 4 i Belgien köper produkten skattefritt, vilket leder till, om han väljer att begå ett skattebrott, att han kan tjäna 25 % extra på varje försäljning. Om man jämför detta med det nationella systemet skulle han redan ha betalt 300 till det föregående ledet och därmed endast kunna tjäna 100, det vill säga 6.25 %. I en konkurrenssituation gör detta också en stor skillnad, om led 4 köper in sina produkter från ett annat land öppnas en möjlighet för honom att kunna sälja för inköpspriset plus moms och ändå ha en marginal på 25 %. Detta leder till att en seriös handlare inte har en möjlighet att konkurrera på ett neutralt sätt. Ett sådant här system leder helt enkelt till en större frestelse.
2. Den näringsidkare som säljer varan kan kräva tillbaka den i medlemsstaten inbetalda momsen. Om alla leden är i maskopi eller styrs av en enda ekobrottsling kan situationen användas vid så kallad karusellhandel, mer om denna i nästföljande kapitel.

Vid en gemenskapsintern försäljning får ett företag helt plötsligt möjligheten att kunna dra av hela den ingående momsen utan att behöva betala in någon utgående. Tvärtom kan det även vara frestande att inte ta upp momsen när man gjort ett gemenskapsinternt förvärv. Detta skulle medföra en konkurrensfördel för den som fuskar, jämfört med den som följer lagen, med hela momsen på 25 %. Det är svårt att konkurrera med någon som gör vinster vid en transaktion där ersättningen är under ett normalt inköpspris. Detta leder till att det inte endast är en professionell och kanske till och med en organiserad brottslighet som är problemet med dagens mervärdesskattesystem inom unionen. Det ställer dessutom fram ett bete till "vanliga" människor.

5.2.2 Metoder

5.2.2.1 Oriktiga momsnummer

Det kan vara så att en företagare eller person väljer att uppge ett falskt, eller "lånat", VAT-nummer från en annan medlemsstat när han köper en vara. Denna metod kan användas så att en person samlar på sig kvitton på exempelvis utlandssemestrar eller resor. På kvittot står VAT-numret. Sedan är det bara att gå in i en butik och uppge VAT-numret för expediten och säga att man ska köpa varan på export. De får därmed 25 % rabatt på möbler, elektronik och vitvaror. Man väljer ut de kvitton där det inte klart framkommer av namnet på företaget vilken typ av verksamhet det rör sig om. Detta för att undvika misstankar. Om man kommer in i en Hästensbutik kan de ju börja undra om man skall köpa den på export till en McDonalds i Milano.⁹⁴

Efter några månader när den andra medlemsstaten märker att det inte kommer in någon moms från företaget man har lånat VAT-numret från,

⁹⁴ Magnusson & Sigbladh, s 208.

kommer den att kontakta det med en förfrågan. Oftast är det lätt för dem att visa att de inte har varit i Sverige och köpt en säng för 30 000 kronor. Det kan röra sig om en liten närbutik eller liknande. Risken finns dock att företaget råkar i problem. Kan det inte göra det troligt att någon från företaget inte varit i Sverige kan de bli skattskyldiga. Även om de till slut lyckas visa att de inte har köpt sängen kommer det att innebära tidskrävande pappersarbete och en oro för att drabbas av en skatteskuld som kan driva företaget och dem själva i konkurs.⁹⁵

Denna osäkerhet kan leda till att en företagare, som faktiskt har gjort ett gemenskapsinternt förvärv, chansar när momskravet kommer och hävdar att det måste vara någon som oriktigt har använt hans VAT-nummer. I många fall är det svårt för myndigheterna att göra det sannolikt att det faktiskt är företagaren som har förvärvat varorna, det kan exempelvis vara ett enstaka förvärv för att testa en ny marknad. Det kan också tänkas att företagare faktiskt gör korsvisa förvärv, man köper varor åt varandras verksamheter. Då är det lättare att hävda att förvärvet måste ha gjorts av någon annan eftersom det är köpt i en medlemsstat där man inte brukar göra förvärv, dessutom saknar varorna allt samband med den egna verksamheten.

5.2.2.2 Skenbar privatimport

Det förekommer också så kallad skenbar privatinförsel av bilar. Här använder en företagare en privatperson som bulvan. Privatpersonen köper bilen i Tyskland för exempelvis 100 000. Företaget uppger att man köpt bilen av privatpersonen för 200 000 och säljer den sedan vidare för 250 000. Företagaren kan här använda sig av vinstmarginalbeskattning, där han endast beskattar vinsten eftersom han köpte bilen av en privatperson. Bestämmelsen finns för att det inte skall bli en kumulativ effekt för bilhandlare som säljer begagnade bilar. Metoden leder i detta fall till att företagaren enbart behöver betala en vinstmarginalmoms på 12 500 istället för en utgående moms på 62 500.⁹⁶

5.2.2.3 Fiktiv handel

För att få konkurrensfördelar på den lokala marknaden finns det företagare som utför fiktiva leveranser inom gemenskapen. Man uppger att varan är såld till en annan medlemsstat och får därför dra av hela den ingående moms och behöver inte redovisa någon utgående. Företagaren säljer sedan de momsbefriade varorna i den egna medlemsstaten och uppnår därigenom konkurrensfördelar.⁹⁷

5.2.2.4 Karusellhandel

Den kanske mest allvarliga formen av momsbedrägeri är den så kallade karusellhandeln. Metoden har inget med nöjesparker att göra utan beskriver varornas väg. Se **fig 5.1**. Brottet utförs så att den kriminelle skapar minst två

⁹⁵ Magnusson & Sigbladh, s 208.

⁹⁶ Magnusson & Sigbladh, s 208.

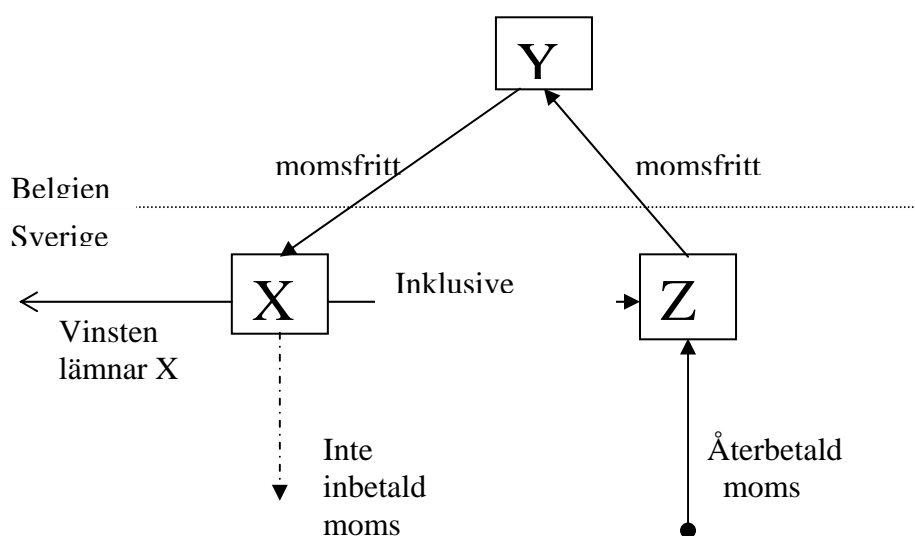
⁹⁷ Magnusson & Sigbladh, s 209.

bolag i två olika länder, antingen kan man använda sig av ett lagerbolag⁹⁸ eller skapa två helt fiktiva bolag, där man ”lånar” organisationsnummer från riktiga bolag. Sedan krävs det ett momsregistrerat företag, antingen skapar man det själv eller lurar en seriös affärsidkare. Detta för att bolaget måste vara registrerat för att kunna dra av eller kräva tillbaka moms från staten.

Själva karusellhandeln bygger på gränsöverskridande leverans och fakturering av varor.⁹⁹

1. Företaget X köper varor från Y, i en annan medlemsstat, momsfritt, och säljer sedan vidare varorna till bolaget Z, som är momsregistrerat i samma medlemsstat.
2. Z säljer varorna vidare till Y. Förfarandet upprepas med samma varor tills man verkligen måste sälja varorna för att de inte skall bli omoderna.
3. Z debiterar ingen moms eftersom det är en gemenskapsintern försäljning och får tillbaka momsen man betalat till X från medlemsstaten.
4. X försvinner eller går i konkurs utan att betala in momsen.

Fig 5.1: Karusellhandel



Förfarandet medför att den totala vinsten som görs av företagen betalas med skattepengar av skattebetalarna. Förtjänsten i X kan då, i detta exempel, uppgå till ett mycket högt belopp. Karusellfusket orsakar stora inkomstbortfall för medlemsstaterna. Detta i kombination med de avancerade modeller som används ger att det är ett allvarligt problem. Modellen som beskrivs ovan är principiellt hur det går till och därmed mest relevant för denna uppsats som riktar in sig på skattelagstiftningen och inte

⁹⁸ Se nedan, kap 5.2.3.

⁹⁹ Magnusson & Sigbladh, s 209ff.

på brottsutredarnas arbete. Det förekommer naturligtvis att bedragarna försvårar för myndigheterna att utreda och deras möjligheter att få tillbaka medlen. Detta kan ske genom att det sätts in fler företag i karusellkedjan och att man använder sig av bulvaner, ”målvakter” och fiktiva styrelsemedlemmar. I det fallet att man lurar en seriös affärsinnehavare, exempelvis en datorbutik, kommer man ofta med en förklaring till att man inte kan sälja varorna direkt till den utländske köparen. Denna förklaring kan vara att man tack vare ett konkurrensavtal med tillverkaren endast får sälja inom Sverige, men har kommit i kontakt med en köpare i Tyskland. Den seriöse affärsinnehavaren skulle då agera mellanhand och får naturligtvis en ersättning för besväret. Här ser man också kombinationen av hur organiserade brottslingar kan utnyttja en seriös företagare vars verksamhet går dåligt. När den kriminelle väl har etablerat en kontakt, kommer man tillbaka och meddelar att kunden var nöjd och har beställt en last till. Sedan fortsätter man till dess att antingen företagaren blir misstänksam eller tidsperioden om tre månader löpt ut¹⁰⁰. Fördelen med att gå via ett företag är att det kan dra av moms i verksamheten istället för att begära en återbetalning.

När myndigheterna börjar ana oråd kommer de endast att hitta två tomma bolag med så kallade ”målvakter”, helt utan betalningsförmåga. De kriminella har då redan bytt ut X och Y mot två nya bolag och börjar därefter på en ny tremånadersperiod. Här är det faktiskt så att de kriminella stjälar från staten. Bolaget X har ingen avsikt att betala in moms till staten vilket leder till att medlemsstaten betalar till bedragarna men får inget tillbaka. Detta är enligt min bedömning den stora skillnaden mellan denna typ av brott och skatte- och avgiftsfuskare, exempelvis svartjobbare. Den senare kategorin undanhåller skatt från staten medan den första tar medel som andra redan har betalat in. Det är ett långt mycket mer allvarligt brott som gömmer sig i skuggan av den vanlige svartjobbaren.

Det finns naturligtvis en uppsjö med olika varianter av den här bedrägeriformen, men grunden är densamma. Man kan exempelvis tänka sig att man utför bedrägeriet samtidigt i båda eller fler länder genom att byta ut Y i **fig 5.1** mot två bolag som utför samma procedur som X och Z.

Det som i momssystemets uppbyggnad utnyttjas för att genomföra denna typ av bedrägerier är bland annat:¹⁰¹

- Destinationsprincipen. Medför att en vara inte skall beläggas med moms vid en internationell transaktion, utan skall istället påföras av den som för varan över gränsen.

¹⁰⁰ Se kap. 3.3.3 ovan.

¹⁰¹ Magnusson & Sigbladh, s 209ff.

- Den inre marknaden. Denna i kombination med destinationsprincipen är förutsättningarna för att bedrägeriet skall kunna genomföras. Alla gränskontroller avskaffades 1993 på den inre marknaden, vilket medför att det är den företagare som för in varan i en medlemsstat som skall erlägga hela momsens.
- Det är en fördröjning på flera månader i VIES-systemet. Detta skapar det tidsutrymme som krävs för att bedragaren skall kunna köra karusellen flera varv och därmed maximera vinsten med minimal risk.
- Ett trögt samarbete mellan medlemsstaternas myndigheter i kombination med sekretessbestämmelser minskar effektiviteten och minskar därmed bedragarnas risker.
- Myndigheternas kontrollresurser är underdimensionerade i förhållande till de ekonomiska hot som karusellhandeln faktiskt utgör. Detta medför små möjligheter att faktiskt göra fysiska kontroller av bolag i samband med att överskjutande moms betalas ut eller i samband med att de momsregistreras.

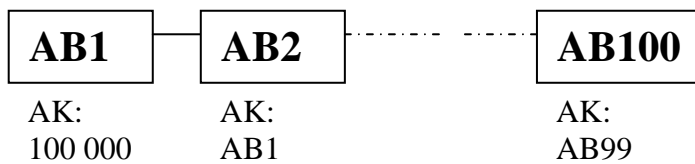
5.2.3 Lagerbolag

Ett lagerbolag är ett aktiebolag som är registrerat men där aktiekapital ännu inte är tillskjutet. De brukar bildas så att ett aktiebolag skapas där 100 000 kronor skjuts till, sedan skapas ett nytt bolag som använder det första som apportegendom. Se **fig 5.2**. Detta fortsätter sedan tills man har så många registrerade aktiebolag som man önskar, ibland uppåt 300 stycken. Dessa säljs sedan för mellan 4000 och 10 000 kronor styck. Syftet är att det skall underlätta för ett företag som vill bilda ett aktiebolag, eller en koncern som vill utöka verksamheten. När lagerbolaget lösgörs från denna kedja och överlåts till en företagare måste han tillskjuta aktiekapitalet.¹⁰²

Problemet i de här sammanhangen är att kontrollen av huruvida aktiekapitalet verkligen skjuts till inte är så stor. Den kriminelle kan också föra ut medel ur bolaget omedelbart efter registreringen. Man kan också tänka sig att man skjuter till övervärderad egendom, det vill säga egendom som inte har det redovisade värdet. Dessa bolag kan sedan användas för diverse ekobrott, som till exempel att handla på kredit eller som bolag i en karusellhandel. När myndigheterna börjar ana oråd släpper brottslingarna bolagen och köper nya.

Fig 5.2 – Skapandet av lagerbolag

¹⁰² Magnusson & Sigbladh, s 129.



5.2.4 Penningtvätt

För att kunna använda de medel man har tillskansat sig genom en omfattande organiserad ekonomisk brottslighet på den vita marknaden krävs att man "tvättar" pengarna. Det innebär att man tar bort de spår som eventuellt finns efter den illegala transaktionen. Klassiskt har penningtvätt använts av de organiserade brottslingar som har sysslat med brott som smuggling, knarkhandel, prostitution, människohandel och så vidare. När de här grupperna ger sig in i ekobrotten har de redan dessa kanaler öppna och har därför spårlöst kunnat slussa iväg och tvätta pengarna. Ofta skickas de till skatteparadis med dålig insyn, där ett betalkort kopplas till kontot vilket gör att den kriminelle kan använda sina medel fritt.

5.2.4.1 "Hawala Banking"

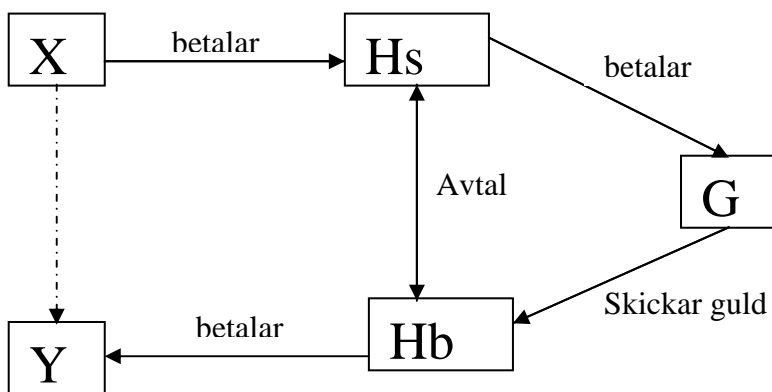
Detta är ett informellt betalningssystem som finns spritt över världen. Det ger möjlighet att skicka medel över hela världen utan att den egentliga transaktionen registreras. Den används oftast av etniska minoriteter för att skicka medel mellan vistelseland och hemland. Metoden utförs i följande sex steg.¹⁰³ Se även **Fig. 5.3**.

1. X beställer en betalning till en person eller bolag, Y, i exempelvis Bahamas hos ett Hawala-ombud, Hs, i Sverige. X betalar beloppet plus en avgift till Hs.
2. Hs kontaktar sin motpart på Bahamas, Hb, om vem beloppet skall utbetalas till, detta finns nu tillgängligt för Y direkt. Hs och Hb kommer överens om att Hb skall få betalt i finguld.
3. Hs kontaktar en guldhandlare på exempelvis Dominikanska Republiken, G, och beställer guld som skall levereras till Hb.
4. Hs införskaffar en internationell betalorder, *Postal money order*, som han skickar till G.
5. G får betalordern och skickar guld till Hb, betalordern löser han in på en bank på Dominikanska Republiken.

¹⁰³ Magnusson & Sigbladh, s 137f.

6. Banken clearar ordern med en svensk korrespondentbank, som i sin tur clearar den med den svenska centralbanken.

Fig. 5.3: Hawala Banking- Valutans väg.



Det finns ingen synlig koppling mellan X och Y, valutan har spårlöst förts ut ur Sverige. Det enda som syns är en överföring mellan Sverige och Dominikanska republiken. X och Y, som kanske är samma person, har fört ut pengarna till ett skatteparadis helt utan risk.

5.2.4.2 Smuggling

Ett annat sätt att föra ut medel ur landet till ett skatteparadis är genom smuggling av valuta. Den kan vara fastbunden på kroppen eller gömd i bagage. Antingen gör man det själv, vilket är kopplat till en högre personlig risk, anlitar någon som gör det åt en eller så postar eller budar man ut det ur landet, gömt i exempelvis en TV-apparat. I de senare fallen riskerar man endast att bli av med den valuta kuriren bär på sig, eftersom spår till huvudmannen oftast saknas.¹⁰⁴

5.2.4.3 Växelkontor

Växelkontor används främst för att "förstora" sedlarna inför andra metoder att tvätta valutor. Den kriminelle växlar små nationella sedlar mot större utländska sedlar, sedan växlar man tillbaka de stora utländska mot stora nationella sedlar.¹⁰⁵

När de flesta medlemmar i den Europeiska Unionen valde att byta till den gemensamma valutan euro, blev en bieffekt att en mycket stor summa svarta medel kunde beslagtas. Anledningen var att stora kriminella organisationer, som ETA i Baskien, hade stora lager med gammal valuta som snart skulle

¹⁰⁴ Magnusson & Sigbladh, s 139.

¹⁰⁵ Magnusson & Sigbladh, s 139.

bli värdelös genom ikraftträdandet av euron som den enda giltiga valutan. Detta framtvängde en intensiv växlingsaktivitet som ledde till att valutorna måste lämna organisationernas gömställen och fraktas till växlingskontor. De kunde då upptäckas och beslagtogs i poliskontroller eller i tullen. Organisationerna kunde inte heller växla för stora summor på varje kontor, då risk för upptäckt förelåg även här. Valutabytet ställde kort sagt till med mycket problem för de här grupperna.

5.2.4.4 "Smurfing"

De allra flesta stater har lagar om penningtvätt och i dessa brukar det ingå en lag om att alla insättningar över ett visst belopp måste rapporteras till myndigheterna. "Smurfing" innebär att den kriminelle anlitar personer vars enda uppgift är att åka runt bland ett flertal bankkontor. På varje kontor sätter de in kontanter som understiger kontrollbeloppet vilket leder till att inga automatiska varningsflaggor höjs.¹⁰⁶

¹⁰⁶ Magnusson & Sigbladh, s 140.

6 Åtgärdsförslag

6.1 Gemenskapsinterna momsbedrägerier

Jag anser att det endast finns två olika metoder att helt undvika de momsbedrägerier som är specifika vid gemenskapsinterna förvärv, som exempelvis karusellhandel och falska VAT-nummer. Det första är att helt enkelt återställa den interna marknaden till hur den såg ut innan 1993 när tullarna avskaffades. Möjligheten att vänta med momsinsbetalningarna skulle då försvinna eftersom den måste betalas vid gränsen. Denna metod ligger dock inte i linje med unionens utveckling mot en öppen och harmoniserad marknad. Den andra lösningen är att ytterligare harmonisera momssystemet inom EG. Att företagare inte säljer momsfritt över medlemsstatsgränserna utan lägger på momsen precis som om det vore en transaktion inom medlemsstaten. Den fördelning som sedan krävs efter sådana transaktioner löses sedan på medlemsstatsnivå. Båda dessa metoder undanröjer den extra möjlighet till momsbedrägerier som finns idag i EG:s semiharmoniserade momssystem. Antingen tar vi ett steg framåt, eller ett steg tillbaka. Kampen mot momsbedrägerier präglas av en brist på strategi, splittrade satsningar och otillräckliga resurser. Detta gäller både nationellt och mellanstatligt.¹⁰⁷

6.1.1 Större kontroll

Skattekontrollen har två effekter; dels att fusk upptäcks, dels att skattebetalare avstår från fusk på grund av risken för upptäckt.¹⁰⁸ Kontrollen vid gemenskapsintern handel borde därför utökas. Det kan handla om att varje bolag som skall göra en transaktion skall kontrolleras med vissa mellanrum att det uppfyller lagens krav om aktiekapital och att ägaren inte är en känd bulvan, ”målvakt” eller dömd ekobrottsling. Man kan också göra stickkontroller för att se om bolagen i en transaktion verkligen tar upp momsen. Problemet här är att diskrepanser i systemet inte syns förrän ett par månader senare. Detta gör att först när denna tid löpt ut kan man försöka spåra vart pengarna tagit vägen. Man kan också kräva omedelbar betalning, så kallad förskottsbetalning, av det utländska bolaget. Detta skulle dock påverka handeln negativt eftersom det innebär ökade kostnader och mer kontroller av företagaren.

Det är kanske här ekobrottsforskningen har sin största uppgift. Att hitta en metod som gör att man kan upptäcka brott på ett enkelt sätt i dessa härvor. Kanske skapa nya internationella regler som hindrar en väsentlig del i kedjan.

¹⁰⁷ Johansson & Magnusson, s 208.

¹⁰⁸ Appelgren, s 176.

6.1.2 Ökade resurser

Komplicerade ekobrott utreds sällan. De består ofta av en lång härva av konkurser, bulvaner, bolag och transaktioner mellan bankkonton i olika skatteparadis. Detta leder till otillräckliga beviskedjor och långa utredningstider.¹⁰⁹

Det kanske inte är utökade kontrollmöjligheter som är lösningen, utan att faktiskt använda de kontrollmöjligheter som finns. Att utföra fler fysiska kontroller hos misstänkta ekobrottslingar, men också hos "hederliga" företagare för att risken med att fuska skall upplevas som större. Det borde satsas mer resurser på momsbedrägerier med tanke på de allvarliga konsekvenserna.¹¹⁰

6.1.3 Ökat samarbete

Den europeiska gemenskapen strävar efter harmonisering och samarbete. EG-fördraget talar om fri rörlighet, fri etableringsrätt och diskrimineringsförbud. Myndigheterna däremot är begränsade, vilket medför att vi har en inre marknad för ekobrott men inte för ekobrottsbekämpning.¹¹¹ Den ökade globaliseringen hos ekobrottslingarna kräver att även brottsbekämpare samarbetar över nationsgränserna med specialistkompetens och nya kontrollmetoder.¹¹² Medlemsstaterna är ovilliga att släppa ifrån sig makt vad gäller myndighetsutövning till EU, det skulle inskränka för mycket på det nationella självstyret. Sanningen är att den verklighet vi lever i idag inom EU med den fria inre marknaden kräver ett utökat samarbete även på myndighetsnivå. Gränser för brottsbekämpare på en öppen marknad leder till kontrollsvårigheter och därmed till en ökad brottslighet.

6.1.4 Överföring av nationella principer

Om man istället skulle lyfta skatten i varje led, så som man gör nationellt, även vid gemenskapsinterna förvärv skulle skatten mer reellt visa det mervärde som faktiskt skapas av varje led i varje medlemsstat. Detta skulle leda till att också medlemsavgiften skulle fördelas mer rättvist. De väldiga vinster man kan göra i dagens system skulle minska och därmed skulle färre frestas att fiffla och de som ändå fifflar skulle kosta mindre. Detta kanske är bättre än ett utökat övervakningssystem som skulle leda till högre

¹⁰⁹ Gratzer, s 250.

¹¹⁰ Johansson & Magnusson, s 216.

¹¹¹ Johansson & Magnusson, s 218.

¹¹² Johansson, Sven H, s 158.

kostnader och antagligen ett ökat missnöje från laglydiga individer som inte tycker om att bli ifrågasatta hela tiden.

Momssystemets självkontrollerande karaktär försvinner när handeln sker över medlemsstaternas gränser. Detta ligger inte i gemenskapens syfte att den ökade handeln leder till en urholkning av medlemsstaternas och därmed gemenskapens ekonomi.

Mitt förslag är att överföra de nationella principerna till gemenskapsnivå. Det skulle innebära, för företagaren, att det inte skulle vara någon skillnad om den företagna transaktionen sker inom medlemsstaten eller över medlemsstaternas gränser. Säljaren lägger på momsen och köparen drar av den, för att sedan lägga på den när produkten säljs vidare. Problemet som uppstår vid ett sådant system är att det inte är staten där varan slutligen konsumeras som får in alla skattepengar. Om exempelvis ett bolag i Sverige, X, säljer en produkt till ett bolag i Tyskland, Y, för 1000 inklusive moms, kommer X att betala in 200 till den svenska staten. Y säljer produkten vidare för 2000 inklusive moms och betalar in 200 till den tyska staten. I detta fall har den svenska staten erhållit 200 och den tyska 200, vilket skapar ett underskott i Tyskland och ett överskott i Sverige. Därigenom blir underlaget för medlemsavgiften till unionen missvisande och den grundläggande destinationsprincipen, att varor och tjänster skall beskattas i den stat där de avyttras till konsumenten, åsidosätts.

Det är också i detta som lösningen ligger. Medlemsstaterna har stor kontroll över hur mycket som konsumeras inom medlemsstaten eftersom det är den summan som ligger till grund för medlemsavgiften. Detta leder till att medlemsstaterna utan större besvär kan inrätta en liten myndighet, eller en större central myndighet som fördelar den inbetalda momsen i efterhand mellan medlemsstaterna. Detta kan ske genom att man kontrollerar hur mycket som har konsumerats i ett land och jämför denna siffra med hur mycket skatt som faktiskt betalats in till staten. Ett överskott överförs sedan till en gemensam pott, där de medlemsstater som har ett underskott får hämta mellanskillnaden. Stämmer inte summan delas underskottet eller överskottet upp mellan medlemsstaterna i förhållande till respektive konsumtionsnivå.

Tidigare har det inte funnits något incitament för att harmonisera nivåerna på mervärdesskatten i gemenskapen. Det nya system som beskrivs ovan kräver att nivåerna harmoniseras för att fördelningen skall vara rättvis. Det leder också till en bättre konkurrenssituation inom unionen då konsumenten i dag får föra en köpt vara fritt inom unionen utan att behöva justera momsen. Den nuvarande situationen leder, precis som i fallet med punktskatter på exempelvis sprit, till att konsumenten söker sig till de medlemsstater där skattenivån är låg på de varor han skall köpa och en ojämn konkurrenssituation uppstår. Ett system som det ovanstående kommer naturligtvis att innebära en ökad kostnad för gemenskapen med utökad personal, administration och liknande, men det kommer också att leda till att gemenskapen får ett självkontrollerande momssystem.

Problemen med oriktiga VAT-nummer och karusellhandel skulle då stoppas helt.

6.1.5 Lagar mot penningtvätt

När ett momsbedrägeri har utförts måste den kriminelle hitta ett sätt att tillgodogöra sig pengarna. Han måste ta ut dem från det bolag han använt och han måste hitta ett sätt att kunna använda dem. Ett sätt är att föra ut dem till ett konto i ett skatteparadis med dålig insyn och skaffa sig ett betalkort kopplat till kontot. Detta kräver oftast någon form av penningtvätt, att man gör svarta eller olagliga pengar till vita pengar som går att använda helt öppet. Det finns lagar mot penningtvätt, men frågan är om de inte går att göra bättre. Det finns, som jag gått igenom ovan,¹¹³ ett otal sätt att kringgå dessa.

6.1.6 Informationskampanjer

Människor kanske väljer att inte begå bedrägerier om de vet vad det leder till. Det finns inte ett så stort allmänt samhällstryck mot ekobrottslingar.¹¹⁴ Det hade varit bra att köra en kampanj för att visa på vad en loj attityd gentemot dessa brott verkligen medför. En bidragsfuskande ensamstående mor¹¹⁵ kostar inte så mycket i det stora hela, men vilken förebild är hon för sina barn och närstående? Vad kommer hennes barn att ha för värderingar när de växer upp och skall försörja sig själva? Det krävs en genomgripande attitydförändring i Sverige för att komma tillrätta med dessa problem. Det krävs att det återigen skapas ett förtroende för skattesystemet och därigenom en långsiktig stabilitet.

6.2 Övriga momsbedrägerier

De momsbedrägerier som inte är specifikt gemenskapsinterna, men som även förekommer vid förvärv inom gemenskapen finns det ingen reell absolut lösning på. Dessa är exempelvis metoderna med ”krympning” och falska fakturor. De kan stävjas på samma sätt som ovan med informationskampanjer, attitydförändringar och ökade kontroller.

¹¹³ Kapitel 5.2.4.

¹¹⁴ Alaheito, s 352.

¹¹⁵ Med detta menar jag inte att ensamstående mödrar, eller kvinnor i allmänhet, fuskar mer än andra. Det är bara ett exempel för att förtydliga problematiken.

Litteraturförteckning

Alalehto, Tage, *Vad lär vi oss av ekobrottets viktologi*, i *Ekonomisk brottslighet och nationalstatens kontrollmakt*, Fälth & Hässler, Smedjebacken 2001, Appelgren, Leif & Sjögren, Hans (red)

Andersson, Hans, *Spritsmuggling i mellankrigstidens Stockholm. Illegala entreprenörer i ett komparativt perspektiv*, i *Ekonomisk brottslighet och nationalstatens kontrollmakt*, Fälth & Hässler, Smedjebacken 2001, Appelgren, Leif & Sjögren, Hans (red)

Appelgren, Leif, *Skattefusk och optimal kontroll. Några preliminära resultat*, i *Ekonomisk brottslighet och nationalstatens kontrollmakt*, Fälth & Hässler, Smedjebacken 2001, Appelgren, Leif & Sjögren, Hans (red)

Collste, Göran & Vikinge, Lars, *Samhällets normer, marknadens moral och den ekonomiska brottsligheten*, i *Ekonomisk brottslighet och nationalstatens kontrollmakt*, Fälth & Hässler, Smedjebacken 2001, Appelgren, Leif & Sjögren, Hans (red)

Forsén Björn, *Momshandboken*, upplaga 2:1, 2001, © Förf. och Norstedts Juridik AB, Elanders Gotab 34129, Stockholm etc.

Gratzer, Karl, *Konkurs och kriminalitet i ett jämförande perspektiv under 1900-talet*, i *Ekonomisk brottslighet och nationalstatens kontrollmakt*, Fälth & Hässler, Smedjebacken 2001, Appelgren, Leif & Sjögren, Hans (red)

Johansson, Lars & Magnusson, Dan, *Momsbedrägeri som "affärsidé" –ett hot mot stat och näringsliv*, i *Ekonomisk brottslighet och nationalstatens kontrollmakt*, Fälth & Hässler, Smedjebacken 2001, Appelgren, Leif & Sjögren, Hans (red)

Johansson, Sven H, *Skattebrott och skatterevision i en internetbaserad ekonomi*, i *Ekonomisk brottslighet och nationalstatens kontrollmakt*, Fälth & Hässler, Smedjebacken 2001, Appelgren, Leif & Sjögren, Hans (red)

Lupsha, P E, *Transnational Organized Crime versus the Nation-State*, i *Transnational Organized Crime*, 1996:1

Magnusson, Dan & Sigbladh, Roland, *Ekonomisk Brottslighet- så skyddar du dig och din verksamhet*, Upplaga 1, 2001, © Förf. och Björn Lundén Information AB, Media Print Uddevalla

Melin, Mats & Shäder, Göran, *EU.s Konstitution*, fjärde upplagan, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 1999

Melz, Peter, *Mervärdesskatt*, 13 upplagan, Elanders Graphic Systems AB, Göteborg 2001

Sund, Bill, *Restaurangbranchens oseriösa marknadskrafter*, i *Ekonomisk brottslighet och nationalstatens kontrollmakt*, Fälth & Hässler, Smedjebacken 2001, Appelgren, Leif & Sjögren, Hans (red)

Terra, Ben, Kajus, Julie, *A guide to the European VAT Directives*, 2004, BoekWerk Studio's, Haarlem, Netherland

Wong, Christoffer, *Sraffrättslig jurisdiktion och internetbrottslighet*, i *Ekonomisk brottslighet och nationalstatens kontrollmakt*, Fälth & Hässler, Smedjebacken 2001, Appelgren, Leif & Sjögren, Hans (red)

Åbjörnsson, Rolf, *Domstolarnas kompetens i ekobrottsmål*, i *Ekonomisk brottslighet och nationalstatens kontrollmakt*, Fälth & Hässler, Smedjebacken 2001, Appelgren, Leif & Sjögren, Hans (red)

Offentligt tryck

Prop. 1994/95:19

Rättsfallsförteckning

Case 26/62 (Van Gend & Loos), [1963] ECR 0001

Case 6/64 (Costa/Enel), [1964] ECR 1141

Case 77/69 (Comm. v. Belgium), [1970] ECR 0237

Case 106/77 (Simmenthal II), [1978] ECR 0629

Case 283/81 (CILFIT), [1982] ECR 3415

Case 80/86 (Kolpinghuis), [1987] ECR 3969

Case 289/86 (Happy Family), [1988] ECR 3655

Case 203/87 (Comm. v. Italy), [1988] ECR 0371

Case C-106/89 (Marleasing), [1990] ECR I-4135

Case C-343/89 (Witzemann), [1990] ECR I-4477

Case C-101/91 (Comm. v. Italy), [1992] ECR I-0191

Case C-349/96 (Card Protection Program), [1999] ECR I-0973