2023/2493

16.11.2023

KOMMISSIONENS GENNEMFØRELSESFORORDNING (EU) 2023/2493

af 15. november 2023

om behandling af ikkeopkrævet moms som følge af momsunddragelse og insolvens (afvigelsen mellem teoretiske momsindtægter og faktiske momsindtægter) i nationalregnskabet i forbindelse med anvendelsen af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2019/516 om harmonisering af bruttonationalindkomsten i markedspriser

(EØS-relevant tekst)

EUROPA-KOMMISSIONEN HAR —

under henvisning til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde,

under henvisning til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2019/516 af 19. marts 2019 om harmonisering af bruttonationalindkomsten i markedspriser og om ophævelse af Rådets direktiv 89/130/EØF, Euratom og Rådets forordning (EF, Euratom) nr. 1287/2003 (BNI-forordningen) ([1]) særlig artikel 5, stk. 3, og

ud fra følgende betragtninger:

(1) Behandlingen af ikkeopkrævet merværdiafgift (moms) er et af spørgsmålene i Kommissionens delegerede forordning (EU) 2020/2147 ([2]), som opregner de spørgsmål, der skal behandles i hver kontrolcyklus for at sikre pålideligheden, fuldstændigheden og sammenligneligheden af data om bruttonationalindkomsten (»BNI«) i markedspriser.

(2) For at oplysningerne om BNI kan være pålidelige, udtømmende og sammenlignelige skal behandlingen i nationalregnskaberne af ikkeopkrævet moms som følge af momsunddragelse og insolvens præciseres.

(3) En sådan behandling kan kræve en regulering for så vidt angår den del af afvigelsen mellem teoretiske momsindtægter og faktiske momsindtægter, der kan tilskrives unddragelse uden købers medviden (»uden medviden«), og den ikkeopkrævede moms som følge af insolvens.

(4) BNI-aggregater og deres bestanddele bør være sammenlignelige på tværs af medlemsstaterne og bør overholde de relevante definitioner og regnskabsregler i det europæiske nationalregnskabssystem 2010 (ENS 2010) som fastsat i bilag A til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 549/2013 ([3]).

(5) Den behandling, der er fastsat i Kommissionens afgørelse 98/527/EF, Euratom ([4]), bør erstattes af nærværende gennemførelsesforordning under hensyntagen til resultaterne af det arbejde, der er udført på dette område som led i BNI-kontrollen.

(6) Beslutning 98/527/EF bør derfor ophæves.

(7) Foranstaltningerne i denne gennemførelsesforordning er i overensstemmelse med udtalelse fra Udvalget for det Europæiske Statistiske System, jf. artikel 8 i forordning (EU) 2019/516 —

([1]) EUT L 91 af 29.3.2019, s. 19.
([2]) Kommissionens delegerede forordning (EU) 2020/2147 af 8. oktober 2020 om supplerende regler til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2019/516 for så vidt angår fastlæggelse af listen over forhold, der skal behandles i hver kontrolcyklus (EUT L 428 af 18.12.2020, s. 9).
([3]) Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 549/2013 af 21. maj 2013 om det europæiske national- og regionalregnskabssystem i Den Europæiske Union (EUT L 174 af 26.6.2013, s. 1).
([4]) 98/527/EF, Euratom: Kommissionens beslutning af 24. juli 1998 om behandling af momsunddragelser (afvigelser mellem de teoretiske momsindtægter og de teoretiske og faktiske momsindtægter) i nationalregnskabet (EFT L 234 af 21.8.1998, s. 39).

VEDTAGET DENNE FORORDNING:

Artikel 1

1. Medlemsstaterne beregner omfanget af ikkeopkrævet moms ved hjælp af de metoder, der er fastsat i bilaget til denne gennemførelsesforordning. Værdien af ikkeopkrævet moms indbefatter moms, der ikke er opkrævet på grund af momsunddragelse »uden medviden«, og, hvis det er relevant, moms, der ikke er opkrævet på grund af insolvens.

2. Med henblik på den beregning, der er omhandlet i stk. 1, beregner medlemsstaterne de teoretiske momsindtægter og de faktiske momsindtægter og beregner afvigelsen mellem disse to beløb ved hjælp af følgende generelle formel:

Ikkeopkrævet moms = teoretiske momsindtægter *minus* faktiske momsindtægter *minus* manglende indtægter (på grund af momsunddragelse »med medviden«)

3. Faktiske momsindtægter bogføres som skat D.211 som fastsat i ENS 2010, afsnit 4.26-4.28. Afhængigt af den kilde, som de faktiske momsindtægter stammer fra (beløb, der fremgår af skatteansættelser og selvangivelser eller indbetalinger), er der følgende tre muligheder for at anslå den ikkeopkrævede moms inden for ovennævnte generelle formel:

a) mulighed 1a (baseret på ENS 2010, afsnit 4.27a — D.211 udledt af skatteansættelser og selvangivelser justeret med en koefficient, der afspejler beløb i skatteansættelser og selvangivelser, som aldrig er blevet opkrævet)

   Ikkeopkrævet moms (på grund af momsunddragelse uden medviden og på grund af insolvens) = teoretiske momsindtægter *minus* faktiske momsindtægter som dokumenteret ved skatteansættelser og selvangivelser justeret med koefficienten *minus* manglende indtægter (på grund af momsunddragelse »med medviden«)

b) mulighed 1b (baseret på ENS 2010, afsnit 4.27a — D.211, udledt af skatteansættelser og selvangivelser; kapitaloverførsel D.995 til de relevante registrerede sektorer, der afspejler beløb i skatteansættelser og selvangivelser, som aldrig er blevet opkrævet)

   Ikkeopkrævet moms (på grund af momsunddragelse uden medviden) = teoretiske momsindtægter *minus* faktiske momsindtægter som dokumenteret ved skatteansættelser og selvangivelser *minus* manglende indtægter (på grund af momsunddragelse »med medviden«)

c) mulighed 2 (baseret på ENS 2010, afsnit 4.27a — D.211, udledt af periodeafgrænsede indbetalinger)

   Ikkeopkrævet moms (på grund af momsunddragelse uden medviden og på grund af insolvens) = teoretiske momsindtægter *minus* faktiske momsindtægter baseret på periodeafgrænsede indbetalinger *minus* manglende indtægter (på grund af momsunddragelse »med medviden«)

4. Medlemsstaterne tilpasser om nødvendigt de skøn over værditilvækst og overskud af produktionen, der er indregnet i deres skøn over bruttonationalindkomsten i markedspriser og bruttonationalproduktet i markedspriser i overensstemmelse med forordning (EU) 2019/516, ved at tilføje den til værdien af den ikkeopkrævede moms, beregnet efter formlen i stk. 2. Denne justering af merværdien (og dermed af driftsoverskuddet) foretages ved at justere produktionen og/eller forbruget i produktionen.

Artikel 2

Medlemsstaterne kan også, når de foretager den i artikel 1 omhandlede justering, anvende en metode, der er ækvivalent med den i artikel 1 omhandlede metode, og som giver sammenlignelige resultater.

Artikel 3

Medlemsstaterne medtager i deres respektive oversigter over de kilder og metoder, der er anvendt til at udarbejde BNI-aggregater og deres bestanddele i overensstemmelse med ENS 2010 (»BNI-oversigten«), en beskrivelse af de anvendte kilder og metoder og angiver værdien af de foretagne justeringer.

Artikel 4

Hvis en medlemsstat over for Kommissionen kan påvise, at den tilsvarende behandling af ikkeopkrævet moms allerede er implicit i dens regnskaber, finder artikel 1 ikke anvendelse på den pågældende medlemsstat. Enhver medlemsstat, der ønsker at påvise, at den tilsvarende behandling af ikkeopkrævet moms allerede er implicit i dens regnskaber, skal give den relevante beskrivelse i BNI-oversigten.

Artikel 5

Uanset om en medlemsstat anvender den metode, der er beskrevet i artikel 1, eller den metode, der er beskrevet i artikel 2, følger en tilsvarende behandling, der sikrer en implicit medregning af ikkeopkrævet moms i dens regnskaber, jf. artikel 4, foretager hver medlemsstat — mindst hvert femte år — en sammenligning af de teoretiske momsindtægter og de faktiske momsindtægter, analyserer afvigelsen og medtager resultaterne af denne analyse i BNI-oversigten, begyndende med BNI-oversigten for kontrolcyklussen 2025-2029.

Artikel 6

Beslutning 98/527/EF, Euratom ophæves.

Artikel 7

Denne forordning træder i kraft på tyvendedagen efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende*.

Denne forordning er bindende i alle enkeltheder og gælder umiddelbart i hver medlemsstat.

Udfærdiget i Bruxelles, den 15. november 2023.

På Kommissionens vegne
Ursula VON DER LEYEN
Formand

BILAG

Værdien af ikkeopkrævet moms (på grund af momsunddragelser uden købers medviden (»uden medviden«) og, hvis det er relevant, på grund af insolvens) beregnes ved hjælp af følgende to variabler:

1. Værdien af de teoretiske momsindtægter

2. Afvigelsen mellem de teoretiske momsindtægter og de faktiske momsindtægter.

Beregning af de teoretiske momsindtægter

De teoretiske momsindtægter er de momsindtægter, som ville være fremkommet, hvis samtlige momspligtige havde betalt momsen i overensstemmelse med den gældende lovgivning.

Den teoretiske moms er hverken et begreb eller et aggregat i ENS 2010. Det er muligt at anslå teoretisk moms i en ad hoc-beregningsmodel, som isolerer den ikkefradragsberettigede moms, der implicit er medregnet på regnskabernes udgiftsside (dvs. medregnet, men ikke oplyst i de udgifter, der er værdiansat i køberpriser).

For at kunne beregne disse teoretiske momsindtægter er det navnlig nødvendigt først at fastlægge momsgrundlaget i henhold til de gældende bestemmelser: Det gælder med andre ord om at finde frem til samtlige momspligtige transaktioner, for hvilke momsen ikke kan fradrages. Denne beregning sker under anvendelse af nationalregnskabsdata på et så detaljeret niveau som muligt. Ved beregningen af momsgrundlaget tages der hensyn til samtlige gældende momsbestemmelser.

Herefter anvendes på hver transaktion, der indgår i momsgrundlaget som fastsat i ovenstående afsnit, den momssats, der er gældende for transaktionen i henhold til den gældende lovgivning. De anvendte momssatser skal være dem, der er gældende i det år, for hvilket momsgrundlaget er beregnet (under behørig hensyntagen til eventuelle ændringer i løbet af året). De teoretiske momsindtægter beregnes under hensyn til samtlige gældende momsbestemmelser.

Identifikation af alle transaktioner i økonomien, hvor der bør opkræves ikkefradragsberettiget moms, kræver en meget detaljeret analyse af udgifterne (konsum, forbrug i produktionen, faste bruttoinvesteringer) for at isolere, hvilke transaktioner der er afgiftspligtige, og hvilke købere der ikke kan fradrage momsen (hvilket igen afhænger af en kombination af faktorer såsom institutionel sektor, økonomisk aktivitet og størrelse). Følgende kategorier af transaktioner (for den del, der er pålagt ikkefradragsberettiget moms) bør tages i betragtning ved beregningen af den teoretiske moms:

— Husholdningernes udgifter til forbrug (indenlandsk begreb, dvs. udgifter på det indenlandske område)

— Mellemliggende forbrug i sektor S.13 (efter anvendelse af pro rata-satsen for ikkefradragsret for sektoren)

— Mellemliggende forbrug i sektor S.15 (efter anvendelse af pro rata-satsen for ikkefradragsret for sektoren)

— Mellemliggende forbrug i sektor S.11, S.12 og S.14 (efter anvendelse af pro rata-satsen for de enkelte aktiviteter)

— Sociale overførsler i naturalier købt af sektor S.13

— Sociale overførsler i naturalier købt af sektor S.15

— Faste bruttoinvesteringer i sektor S.13 (efter anvendelse af pro rata-satsen for ikkefradragsret for sektoren)

— Faste bruttoinvesteringer i sektor S.15 (efter anvendelse af pro rata-satsen for ikkefradragsret for sektoren)

— Faste bruttoinvesteringer i sektor S.11, S.12 og S.14 (efter anvendelse af pro rata-satsen for ikkefradragsret for de enkelte aktiviteter) og

— Anskaffelser minus afhændelser af værdigenstande

For visse typer transaktioner er det nødvendigt at anvende en »pro rata-sats for ikkefradragsret« for at tage højde for, at kun dele af de relevante udgifter i den pågældende institutionelle sektor eller aktivitet er pålagt ikkefradragsberettiget moms. I disse tilfælde skal en sådan pro rata-sats for ikkefradragsret anvendes på grundlag af den momsfritagne produktions andel af den samlede produktion i den pågældende sektor/aktivitet.

Desuden bør udgifter til visse produkter, der er underlagt nationale begrænsninger i retten til fradrag af indgående moms (f.eks. firmabiler og dertil knyttede udgifter, »repræsentationsomkostninger« osv.), tages i betragtning over hele linjen, uanset pro rata-satsen for ikkefradragsret for aktiviteterne eller sektorerne (alt efter omstændighederne) ikke kan fradrages.

Modellen bør så vidt muligt tage hensyn til visse andre særlige forhold, f.eks.:

— Særlige momsordninger for små virksomheder under en vis registreringstærskel

— Andre særlige momsordninger: standardsatslandbrugere, fortjenstmargenordning for rejsearrangører osv.

— Korrekt fraregning af forbruget af varer, der er produceret for egen regning

— Korrekt fraregning af afgiftsfrie indkøb i afgiftsfrie butikker

— Medregning af transaktioner, der ikke er opført på kontoen for varer og tjenester, men som kan være pålagt ikkefradragsberettiget moms, f.eks. køb af byggegrunde.

Beregningen af afgiften for hver af de ovennævnte transaktioner, der udgør momsgrundlaget, foretages ved anvendelse af den relevante momssats: hvis en transaktion f.eks. værdiansættes til 150 til køberpris og vurderes til 20 %, vil den implicitte moms bag den blive beregnet til 150/1,2 × 0,2 = 25).

Det kan være nødvendigt at finjustere denne beregning, hvis den pågældende transaktion er genstand for momsunddragelse med kundens medviden, eftersom køberprisen for transaktioner, der er genstand for unddragelse, i nationalregnskabet ikke bør indbefatte den derigennem unddragne moms. Hvis det i dette tilfælde er kendt, at værdien af den vare/tjenesteydelse, der er genstand for momsunddragelse med medviden i køberprisen, er 30 (og det vides, at den dermed forbundne unddragne moms ikke er medregnet i det samlede beløb på 150), vil værdien af den moms, der indgår i køberprisen, derfor i dette tilfælde blive beregnet som: 150-30)/1,2 × 0,2 = 20 Nettoværdien af »regelmæssige« transaktioner og transaktioner, der var genstand for momsunddragelse uden medviden, hvoraf momsen blev indregnet i køberprisen, ville være 100, den tilknyttede moms, der var inkluderet i køberprisen, ville være 20, værdien af transaktioner, der var genstand for momsunddragelse med medviden, ville være 30, og moms med medviden inkluderet i køberprisen – 0. Den unddragne moms med medviden ville beløbe sig til 30 × 0,2 = 6. Den endelige værdi af den teoretiske moms vil beløbe sig til 20 + 6 = 26.

I betragtning af den detaljeringsgrad, der kræves for at beregne den teoretiske moms, bør denne beregning baseres på de mest disaggregerede nationalregnskabsdata, der er foreligger, pr. produkt. Tilgangs- og anvendelsestabellerne (Supply and Use Tables (SUT)) udgør en passende ramme for en sådan beregning. Selv de mest detaljerede SUT-data vil dog ikke give den opdeling, der fuldt ud svarer til detaljerne i momsbeskatningen af individuelle produkter, aktiviteter eller sektorer. Det er derfor uundgåeligt, at det bliver nødvendigt at undersøge supplerende oplysninger fra andre kilder for præcist at afspejle den gældende momslovgivning. Disse kilder omfatter detaljerede skattemæssige og/eller administrative registre eller statistiske undersøgelser. I visse tilfælde er man nødt til at anvende engangsundersøgelser, forskellige vægtningsmønstre, ekspertskøn eller antagelser for at etablere de nødvendige opdelinger.

Analyse af afvigelsen mellem de teoretiske momsindtægter og de faktiske momsindtægter og analyse heraf

Afvigelsen mellem de teoretiske momsindtægter (beregnet under hensyn til alle gældende momsbestemmelser) og de faktiske momsindtægter består af to elementer:

1. Momsunddragelse med købers medviden (med medviden) (tilfælde hvor køberen ikke betaler moms til sælgeren, hvilket indebærer, at momsen ikke er blevet faktureret).

2. Momsunddragelse uden købers medviden (uden medviden) (tilfælde, hvor køberen betaler moms til sælgeren, men denne ikke betaler den videre til skattemyndighederne, herunder i tilfælde af sælgerens insolvens), hvilket indebærer, at momsen er blevet faktureret, og derfor bør tilfælde af momsunddragelse, hvor den handlende forsvinder, også tages i betragtning her).

Som følge heraf fremkommer værdien af ikkeopkrævet moms (på grund af unddragelse »uden medviden« og, hvis det er relevant, på grund af insolvens) ved at fratrække moms unddraget »med medviden« fra afvigelsen mellem teoretiske momsindtægter og faktiske momsindtægter.

Ikkeopkrævet moms = teoretiske momsindtægter *minus* faktiske momsindtægter *minus* manglende indtægter (på grund af momsunddragelse »med medviden«)

De faktiske momsindtægter er de indtægter, der faktisk er indgået hos skattemyndighederne i det år, som anvendes ved beregning af de teoretiske momsindtægter. Faktiske momsindtægter bogføres som skat D.211 som fastsat i ENS 2010, afsnit 4.27-4.28. Disse bogførte skatter D.211 skal ske efter periodiseringsprincippet i overensstemmelse med ENS 2010, afsnit 4.26. De faktiske momsindtægter kan udledes af beløb, der er dokumenteret ved skatteansættelser og selvangivelser, justeret med en koefficient, der afspejler anslåede og anmeldte beløb, der aldrig er blevet opkrævet (mulighed 1a), fra skatteansættelser og selvangivelser ved hjælp af en kapitaloverførsel (D.995) for beløb, der aldrig er blevet opkrævet (mulighed 1b), eller fra tidsjusterede indbetalinger (mulighed 2).

Det kan forekomme, at den gældende lovgivning giver skattemyndighederne mulighed for at annullere visse momsfordringer i tilfælde af insolvens. I sådanne tilfælde vil de momsbeløb, der ikke er opkrævet på grund af insolvens, indgå i D.211, hvis D.211 udledes af skatteansættelser og selvangivelser med kapitaloverførsel D.995, der afspejler annulleringerne (mulighed 1b), og ikke medtages i D.211, hvis der anvendes tidsjusterede kontanter eller skatteansættelser og selvangivelser med en koefficient for D.211 (mulighed 1a og mulighed 2).

Værdien af moms unddraget »med medviden« kan pr. konvention beregnes under hensyntagen til aktiviteter, for hvilke der er foretaget en regulering for sort arbejde.

Hvis man herefter tager udgangspunkt i den justering for sort arbejde, som er foretaget i erhvervenes produktion, og multiplicerer den tilsvarende »sorte omsætning« med den gældende momssats, når man frem til et skøn over skattemyndighedernes »manglende« indtægter som følge af momsunddragelse »med medviden«.

Eksempler: Hvis den anslåede værdi uden moms af husholdningernes konsum af et givet produkt på grund af justeringen for sort arbejde eksempelvis er forhøjet med 15 %, og hvis købsmomssatsen for dette produkt er 20 %, er skattemyndighedernes indtægtstab:

Manglende momsindtægter som følge af unddragelse »med medviden« = værdi af salget af produktet før justering × 15 % × 20 %.

Andre mulige tilgange til sondringen mellem momsunddragelse med og uden medviden omfatter f.eks. anvendelse af skatteoplysninger eller ekspertantagelser om, hvilke aktiviteter der er involveret i de forskellige former for unddragelse.

Bogføring af ikkeopkrævet moms i nationalregnskabet

Hvis det antages, at transaktioner, der ikke er blevet indberettet til skattemyndighederne, heller ikke er blevet indberettet til statistikmyndighederne, og medmindre værdien af ikkeopkrævet moms (på grund af unddragelse uden medviden og på grund af insolvens) allerede implicit er medregnet i regnskaberne, bør følgende justeringer af nationalregnskabstransaktionerne, hvor det er relevant, foretages for at tage højde for den ikkeopkrævede moms beregnet efter den ovenfor beskrevne metode (eller en tilsvarende metode):

1. På produktionssiden: værdien af den ikkeopkrævede moms skal medregnes i sælgerens værditilvækst.

2. På indkomstsiden: værdien af den ikkeopkrævede moms skal medregnes i sælgerens overskud af produktionen.

3. På udgiftssiden: værdien af den ikkeopkrævede moms skal medregnes i køberprisen på varen eller tjenesteydelsen. Værdien af ikkeopkrævet moms bør således medregnes i husholdningernes endelige forbrug og faste bruttoinvesteringer. Afhængigt af de kilder og metoder, der er anvendt til at anslå udgiftskategorierne, kan de respektive beløb allerede medtages i kildedataene (f.eks. hvis der er anvendt en husstandsbudgetundersøgelse), eller de vil skulle tilføjes udtrykkeligt (f.eks. hvis der er anvendt indirekte metoder såsom en varestrømsmetode eller metode med kvantitet × pris).

Moms, der er unddraget med medviden, skal ikke bogføres, da den ikke er blevet betalt af køberen. Moms, som er blevet betalt af køberen, men som ikke er blevet opkrævet på grund af unddragelse uden medviden og/eller insolvens, bogføres i de respektive kategorier, der er anført i punkt 1-3 ovenfor.