Europeiska unionens
officiella tidning

SV
L-serien

2023/2493

16.11.2023

KOMMISSIONENS GENOMFÖRANDEFÖRORDNING (EU) 2023/2493

av den 15 november 2023

om behandling i nationalräkenskaperna av mervärdesskatt som inte uppbärs på grund av mervärdesskattebedrägeri och på grund av insolvens (skillnaden mellan teoretiska och faktiska mervärdesskatteintäkter) för tillämpningen av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2019/516 om harmonisering av bruttonationalinkomsten till marknadspris

(Text av betydelse för EES)

EUROPEISKA KOMMISSIONEN HAR ANTAGIT DENNA FÖRORDNING

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt,

med beaktande av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2019/516 av den 19 mars 2019 om harmonisering av bruttonationalinkomsten till marknadspris och om upphävande av rådets direktiv 89/130/EEG, Euratom och rådets förordning (EG, Euratom) nr 1287/2003 (BNI-förordningen) ([1]), särskilt artikel 5.3, och

av följande skäl:

(1) Behandlingen av mervärdesskatt som inte uppbärs är en av de frågor som tas upp i kommissionens delegerade förordning (EU) 2020/2147 ([2]), där de frågor som ska behandlas vid varje kontrollcykel förtecknas för att säkerställa att uppgifterna om bruttonationalinkomst (BNI) till marknadspris är tillförlitliga, fullständiga och jämförbara.

(2) För att BNI-uppgifterna ska kunna vara tillförlitliga, fullständiga och jämförbara behövs ett förtydligande av behandlingen i nationalräkenskaperna av mervärdesskatt som inte uppbärs på grund av mervärdesskattebedrägeri och på grund av insolvens.

(3) En sådan behandling kan komma att kräva en justering i samband med den skillnad mellan teoretiska och faktiska mervärdesskatteintäkter som kan hänföras till skatteundandragande som skett utan köparens vetskap och mervärdesskatt som inte uppbärs på grund av insolvens.

(4) BNI-aggregat och deras komponenter bör vara jämförbara mellan medlemsstaterna och överensstämma med relevanta definitioner och redovisningsregler i det europeiska nationalräkenskapssystemet 2010 (ENS 2010) enligt vad som fastställs i bilaga A till Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 549/2013 ([3]).

(5) Behandlingen i kommissionens beslut 98/527/EG, Euratom ([4]) bör ersättas genom denna genomförandeförordning, med beaktande av resultaten av det arbete som utförts i ämnet som del av BNI-kontrollcykeln.

(6) Beslut 98/527/EG bör därför upphöra att gälla.

(7) De åtgärder som föreskrivs i denna genomförandeförordning är förenliga med yttrandet från den kommitté för det europeiska statistiksystemet som avses i artikel 8 i förordning (EU) 2019/516.

([1]) EUT L 91, 29.3.2019, s. 19.
([2]) Kommissionens delegerade förordning (EU) 2020/2147 av den 8 oktober 2020 om komplettering av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2019/516 genom fastställande av förteckningen över frågor som ska behandlas vid varje kontrollcykel (EUT L 428, 18.12.2020, s. 9).
([3]) Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 549/2013 av den 21 maj 2013 om det europeiska national- och regionalräkenskapssystemet i Europeiska unionen (EUT L 174, 26.6.2013, s. 1).
([4]) Kommissionens beslut 98/527/EG, Euratom av den 24 juli 1998 om hur mervärdesskattebedrägerier (skillnaden mellan beräknade och faktiska mervärdesskatteintäkter) skall tas upp i nationalräkenskaperna (EGT L 234, 21.8.1998, s. 39).

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

1. Medlemsstaterna ska beräkna värdet av mervärdesskatt som inte uppbärs genom tillämpning av de metoder som anges i bilagan till denna genomförandeförordning. Mervärdesskatt som inte uppbärs innefattar mervärdesskatt som inte uppbärs på grund av skatteundandragande ”utan köparens vetskap” och i relevanta fall mervärdesskatt som inte uppbärs på grund av insolvens.

2. Vad gäller beräkningen i första punkten ska medlemsstaterna fastställa de teoretiska mervärdesskatteintäkterna och de faktiska mervärdesskatteintäkterna och beräkna skillnaden mellan dessa två belopp, genom tillämpning av följande allmänna formel:

Mervärdesskatt som inte uppbärs = teoretiska mervärdesskatteintäkter *minus* faktiska mervärdesskatteintäkter *minus* uteblivna intäkter (på grund av skatteundandragande ”med köparens vetskap”)

3. Faktiska mervärdesskatteintäkter registreras som skatter enligt D.211, enligt ENS 2010, punkterna 4.26–4.28. Beroende på vilka källor de faktiska mervärdesskatteintäkterna härrör från (belopp som styrkts av taxering och deklarationer eller inbetalningskvitton) är följande tre alternativ möjliga vad gäller uppskattning av mervärdesskatt som inte uppbärs inom ramen för ovan nämnda allmänna formel:

a) Alternativ 1a (baserat på ENS 2010, punkt 4.27a – D.211 härledd från taxeringar och deklarationer justerat med en koefficient som återspeglar taxerade och deklarerade icke uppburna belopp):

   Mervärdesskatt som inte uppbärs (på grund av skatteundandragande utan köparens vetskap och på grund av insolvens = teoretiska mervärdesskatteintäkter *minus* faktiska mervärdesskatteintäkter styrkta av taxeringar och deklarationer justerade med en koefficient *minus* uteblivna intäkter (på grund av skatteundandragande med köparens vetskap).

b) Alternativ 1b (baserat på ENS 2010, punkt 4.27a – D.211 härledd från taxeringar och deklarationer; kapitaltransferering, D.995, till relevanta registrerade sektorer, som återspeglar taxerade och deklarerade icke uppburna belopp):

   Mervärdesskatt som inte uppbärs (på grund av skatteundandragande utan köparens vetskap) = teoretiska mervärdesskatteintäkter *minus* faktiska mervärdesskatteintäkter styrkta av taxeringar och deklarationer *minus* uteblivna intäkter (på grund av skatteundandragande med köparens vetskap).

c) Alternativ 2 (baserat på ENS 2010, punkt 4.27b – D.211 härledd från tidsanpassade inbetalningskvitton):

   Mervärdesskatt som inte uppbärs (på grund av skatteundandragande utan köparens vetskap och på grund av insolvens) = teoretiska mervärdesskatteintäkter *minus* faktiska mervärdesskatteintäkter baserat på tidsanpassade betalningar *minus* uteblivna intäkter (på grund av skatteundandragande med köparens vetskap).

4. Medlemsstaterna ska vid behov justera uppskattningarna av förädlingsvärde och driftsöverskott som ingår i deras uppskattningar av bruttonationalinkomsten till marknadspris och bruttonationalprodukten till marknadspris som görs i enlighet med förordning (EU) 2019/516 genom att till mervärdet och driftsöverskottet lägga beloppet för mervärdesskatt som inte uppbärs, beräknad genom användning av formeln i punkt 2. Denna justering av förädlingsvärdet (och följaktligen av driftsöverskottet) ska göras genom justering av produktion och/eller insatsförbrukning.

Artikel 2

För att kunna utföra den justering som beskrivs i artikel 1 får medlemsstaterna även använda en metod som motsvarar den i artikel 1, och som ger jämförbara resultat.

Artikel 3

Medlemsstaterna ska i sina respektive förteckningar över de källor och metoder som används för att ta fram BNI-aggregat och deras komponenter i enlighet med ENS 2010 (*BNI-förteckning*) ta med en beskrivning av de källor och metoder som använts och ange värdena för de justeringar som gjorts.

Artikel 4

Om en medlemsstat kan visa för kommissionen att en likvärdig behandling av mervärdesskatt som inte uppbärs redan implicit ingår i dess nationalräkenskaper gäller inte artikel 1 den medlemsstaten. Varje medlemsstat som vill visa att en likvärdig behandling av mervärdesskatt som inte uppbärs redan implicit ingår i dess nationalräkenskaper ska tillhandahålla en relevant beskrivning i BNI-förteckningen.

Artikel 5

Oberoende av om en medlemsstat använder den metod som beskrivs i artikel 1 eller den metod som beskrivs i artikel 2 eller använder en likvärdig behandling som säkerställer implicit inkludering av mervärdesskatt som inte uppbärs i dess nationalräkenskaper enligt artikel 4, ska varje medlemsstat, minst vart femte år, göra en jämförelse av teoretiska mervärdesskatteintäkter och faktiska mervärdesskatteintäkter, analysera skillnaden och ta med resultaten av denna analys i BNI-förteckningen, med början i BNI-förteckningen för kontrollcykeln för perioden 2025–2029.

Artikel 6

Beslut 98/527/EG ska upphöra att gälla.

Artikel 7

Denna förordning träder i kraft den tjugonde dagen efter det att den har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

Denna förordning är till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.

Utfärdad i Bryssel den 15 november 2023.

På kommissionens vägnar
Ursula VON DER LEYEN
Ordförande

BILAGA

Beloppet för mervärdesskatt som inte uppbärs (på grund av skatteundandragande som skett utan köparens vetskap och i relevanta fall på grund av insolvens) beräknas genom användning av följande två variabler:

1. Beloppet för teoretiska mervärdesskatteintäkter.

2. Skillnaden mellan teoretiska mervärdesskatteintäkter och den mervärdesskatt som faktiskt har betalats in.

Beräkning av teoretiska mervärdesskatteintäkter

De teoretiska mervärdesskatteintäkterna är den mervärdesskatt som skulle uppbäras om alla enheter som ska betala mervärdesskatt betalat in skatten i enlighet med gällande lagstiftning.

Teoretisk mervärdesskatt är varken ett begrepp eller aggregat i ENS 2010. Det är möjligt att göra en uppskattning av teoretisk mervärdesskatt i en särskild beräkningsmodell, där icke avdragsgill mervärdeskatt som implicit är inkluderad på utgiftssidan av räkenskaperna särskiljs (dvs. den är inkluderad, men ingen separat upplysning lämnas om den i utgifter värderade till mottagarpris).

För att beräkna de teoretiska mervärdesskatteintäkterna krävs för det första att man fastställer det underlag som mervärdesskatten enligt gällande lagstiftning ska beräknas på. Det handlar med andra ord om att identifiera alla de mervärdesskattepliktiga transaktioner som omfattas av icke avdragsgill mervärdesskatt. Denna beräkning görs genom att man använder uppgifter från nationalräkenskaperna på den mest detaljerade nivån. Beräkningen av underlaget görs med beaktande av all gällande lagstiftning och alla gällande förordningar på mervärdesskatteområdet.

För det andra är det nödvändigt att tillämpa gällande mervärdesskattesats på varje transaktion som ingår i det underlag som redogörs för i ovanstående stycke. De mervärdesskattesatser som tillämpas ska vara desamma som var gällande det år då underlaget räknades fram (med beaktande av varje förändring under året). Beräkningen av de teoretiska mervärdesskatteintäkterna görs med beaktande av all gällande lagstiftning och alla gällande förordningar på mervärdesskatteområdet.

För att identifiera alla transaktioner i ekonomin som omfattas av mervärdesskatt som inte är avdragsgill krävs en mycket detaljerad analys av utgifterna (slutlig förbrukning, insatsförbrukning, fasta bruttoinvesteringar) för att man ska kunna särskilja vilka transaktioner som är föremål för beskattning och vilka köpare som inte får dra av mervärdesskatten (vilket i sin tur är beroende av faktorer som institutionell sektor, ekonomisk verksamhet och storlek. Följande kategorier av transaktioner (för den del som omfattas av mervärdesskatt som inte är avdragsgill) bör beaktas i beräkningen av teoretisk mervärdesskatt:

— Hushållens konsumtionsutgifter (inhemskt begrepp, dvs. utgifter på landets territorium).

— Insatsförbrukning i sektor S.13 (efter tillämpning av proportionen icke avdragsgilla transaktioner för sektorn).

— Insatsförbrukning i sektor S.15 (efter tillämpning av proportionen icke avdragsgilla transaktioner för sektorn).

— Insatsförbrukning i sektorerna S.11, S.12 och S.14 (efter tillämpning av proportionen icke avdragsgilla transaktioner för enskilda verksamheter).

— Sociala naturaförmåner köpta av sektor S.13.

— Sociala naturaförmåner köpta av sektor S.15.

— Fasta bruttoinvesteringar i sektor S.13 (efter tillämpning av proportionen icke avdragsgilla transaktioner för sektorn).

— Fasta bruttoinvesteringar i sektor S.15 (efter tillämpning av proportionen icke avdragsgilla transaktioner för sektorn).

— Fasta bruttoinvesteringar i sektorerna S.11, S.12 och S.14 (efter tillämpning av proportionen icke avdragsgilla transaktioner för enskilda verksamheter).

— Anskaffning minus avyttring av värdeföremål.

För vissa transaktioner är det nödvändigt att tillämpa en ”proportion icke avdragsgilla transaktioner” för att ta hänsyn till att endast delar av de relevanta utgifterna för en viss institutionell sektor eller verksamhet omfattas av icke avdragsgill mervärdesskatt. I dessa fall måste en sådan proportion icke avdragsgilla transaktioner tillämpas, baserat på andelen undantagen produktion av den totala produktionen i en viss sektor/verksamhet.

Dessutom bör utgifter för vissa produkter som omfattas av nationella begränsningar av rätten att dra av ingående mervärdesskatt (t.ex. företagsbilar och tillhörande utgifter, representationskostnader) beaktas överlag, oberoende av proportionen icke avdragsgilla transaktioner för verksamheterna eller sektorerna (enligt vad som är tillämpligt).

Modellen bör – i möjligaste mån – ta hänsyn till vissa andra faktorer, t.ex. följande:

— Förekomsten av särskilda ordningar för mervärdesskatt för små företag under en viss registreringströskel.

— Förekomsten av andra särskilda ordningar för mervärdesskatt. Schablonbeskattade jordbrukare, researrangörers vinstmarginalordning osv.

— Korrekt exkludering av konsumtionen av varor som producerats för egen räkning.

— Korrekt exkludering av skattefria inköp i taxfree-butiker.

— Inkludering av transaktioner som inte tillhör varu- och tjänstekontot men som kan omfattas av icke avdragsgill mervärdesskatt, t.ex. inköp av mark för bebyggelse.

Uppskattning av den skatt för var och en av de ovan nämnda transaktionerna som ingår i mervärdesskattebasen görs genom tillämpning av lämplig mervärdesskattesats. Exempel: Om en transaktion värderas till 150 i mottagarpris och har en skattesats på 20 %, uppskattas den implicita mervärdesskatten som 150/1,2 × 0,2 = 25).

Denna beräkning kan behöva justeras om transaktionen i fråga omfattas av mervärdesskattebedrägeri med kundens vetskap, eftersom mottagarpriset för transaktionen som är föremål för ett sådant skatteundandragande inte skulle omfatta den undandragna mervärdesskatten. I det fallet, om det är känt att värdet på den vara/tjänst som är föremål för mervärdesskattebedrägeri med köparens vetskap som är inbäddat i mottagarpriset uppgår till 30 (och det är känt att den hänförliga undandragna mervärdesskatten inte ingår i totalsumman 150), skulle därför beloppet för den mervärdesskatt som är inbäddad i mottagarpriset beräknas som (150−30)/1,2 × 0,2 = 20. Nettovärdet för ”normala” transaktioner och transaktioner som är föremål för skattebedrägeri utan köparens vetskap, på vilka den mervärdesskatt som inbegrips i mottagarpriset skulle uppgå till 100, hänförlig mervärdesskatt som inbegrips i mottagarpriset till 20, beloppet för transaktionerna som är föremål för mervärdesskattebedrägeri med köparens vetskap till 30 och mervärdesskatt som omfattas av skatteundandragande med köparens vetskap som inbegrips i mottagarpriset till 0. Mervärdesskatt som undandragits med köparens vetskap skulle uppgå till 30 × 0,2 = 6. Det slutliga beloppet för teoretisk mervärdesskatt skulle uppgå till 20 + 6 = 26.

Med tanke på den detaljnivå som krävs för beräkningen av teoretisk mervärdesskatt bör denna beräkning utgå från uppgifter från nationalräkenskaperna på den mest detaljerade nivån, efter produkt. Tillgångs- och användningstabellerna utgör en lämplig ram för en sådan beräkning. Dock tillhandahåller inte ens de mest detaljerade uppgifterna i tillgångs- och användningstabellerna en uppdelning som helt och hållet motsvarar uppgifterna i mervärdesbeskattningen av enskilda produkter, verksamheter eller sektorer. Därför måste även kompletterande uppgifter från andra källor undersökas, för att man korrekt ska kunna återspegla gällande lagstiftning om mervärdesskatt. Dessa källor omfattar detaljerade skatteuppgifter och/eller administrativa uppgifter eller statistiska undersökningar. I vissa fall kan man behöva gå till enstaka studier, olika viktningsmönster och uppskattningar eller antaganden av experter för att kunna fastställa de nödvändiga uppdelningarna.

Beräkning och analys av skillnaden mellan de teoretiska mervärdesskatteintäkterna och den mervärdesskatt som faktiskt har betalats

Skillnaden mellan de teoretiska mervärdesskatteintäkterna (beräknade med beaktande av all gällande lagstiftning och alla gällande förordningar) och de faktiska mervärdesskatteintäkterna består av två komponenter:

1. Mervärdesskatt som undandragits med köparens vetskap (köparen betalar inte mervärdesskatt till säljaren; detta innebär att mervärdesskatt inte har fakturerats).

2. Mervärdesskatt som undandragits utan köparens vetskap (köparen betalar mervärdesskatt till säljaren, men denne har i sin tur inte betalat in mervärdesskatten till skattemyndigheten, vilket även innefattar fall där säljaren är insolvent; detta innebär att mervärdesskatt har fakturerats och därför bör även fall av mervärdesskattebedrägerier via skenföretag beaktas här).

För att få fram beloppet för mervärdesskatt som inte uppbärs (på grund av skatteundandragande utan köparens vetskap och i relevanta fall på grund av insolvens) dras beloppet för mervärdesskatt som undandragits med köparens vetskap av från skillnaden mellan de teoretiska mervärdesskatteintäkterna och de faktiska mervärdesskatteintäkterna.

Mervärdesskatt som inte uppbärs = teoretiska mervärdesskatteintäkter *minus* faktiska mervärdesskatteintäkter *minus* uteblivna intäkter (på grund av skatteundandragande ”med köparens vetskap”)

De faktiska mervärdesskatteintäkterna är den mervärdesskatt som faktiskt har betalats in till skattemyndigheterna för den period som legat till grund för de teoretiska mervärdesskatteintäkterna. Faktiska mervärdesskatteintäkter registreras som skatter enligt D.211, enligt ENS 2010, punkterna 4.27–4.28. Dessa registrerade skatter, D.211, ska periodiseras i linje med ESA 2010, punkt 4.26. Faktiska mervärdesskatteintäkter kan härledas från taxeringar och deklarationer som justerats med en koefficient som återspeglar taxerade och deklarerade icke uppburna belopp (alternativ 1a), från taxeringar och deklarationer genom användning av en kapitaltransferering (D.995) för icke uppburna belopp (alternativ 1b) eller från kvitton för tidsanpassade inbetalningskvitton (alternativ 2).

Det är möjligt att gällande lagstiftning gör att skattemyndigheten kan avskriva mervärdesskattekrav om insolvens föreligger. I sådana fall skulle beloppen för mervärdesskatt som inte uppbärs på grund av insolvens inkluderas i D.211, om D.211 härleds från taxeringar och deklarationer med kapitaltransferering D.995 som återspeglar de avskrivna kraven (alternativ 1b) och skulle inte inkluderas i D.211 om tidsanpassade betalningar eller taxeringar och deklarationer med en koefficient avseende D.211 används (alternativ 1a och alternativ 2).

Beloppet för mervärdesskatt som undandragits med köparens vetskap får enligt praxis beräknas genom att man beaktar verksamheter för vilka en justering för odeklarerat arbete har gjorts.

Genom användningen av denna metod – att tillämpa justeringen för odeklarerat arbete som gjorts av resultatet för grenar av ekonomiska verksamheter och multiplicera motsvarande belopp för odeklarerad omsättning med lämpliga mervärdesskattesatser – är det möjligt att uppskatta beloppet för ”uteblivna” mervärdesskatteintäkter som skattemyndigheterna inte erhållit på grund av skatteundandragande med köparens vetskap.

Följande kan nämnas som exempel: Om, vid justeringen för odeklarerat arbete, uppskattningen av värdet exklusive mervärdesskatt på hushållens konsumtion innebär att en viss varas värde skulle ha ökat med 15 % och mervärdesskatten vid köp av denna vara ska uppgå till 20 %, kan det belopp som ska erläggas till skattemyndigheten beräknas på följande sätt:

Uteblivna mervärdesskatteintäkter på grund av skatteundandragande med köparens vetskap = omsättningen för produkten före justering × 15 % × 20 %.

Andra möjliga angreppssätt vad gäller skillnaden mellan undandragande av mervärdesskatt med och utan köparens vetskap innefattar t.ex. användningen av skatteuppgifter eller expertantaganden om vilka verksamheter som omfattas av olika typer av bedrägerier.

Registrering av mervärdesskatt som inte uppbärs i nationalräkenskaperna

Om man antar att transaktioner som inte rapporteras till skattemyndigheter inte heller rapporteras till statistikmyndigheter, och såvida beloppen för mervärdesskatt som inte uppbärs (på grund av skatteundandragande utan köparens vetskap och på grund av insolvens) redan implicit är inkluderade i räkenskaperna, bör följande justeringar göras av transaktionerna i nationalräkenskaperna, i tillämpliga fall, för att ta hänsyn till mervärdesskatt som inte uppbärs som beräknas enligt den metod som beskrivs ovan (eller en likvärdig metod):

1. På produktionssidan: beloppet för mervärdesskatt som inte uppbärs ska inkluderas i säljarens förädlingsvärde.

2. På inkomstsidan: beloppet för mervärdesskatt som inte uppbärs ska inkluderas i säljarens driftsöverskott.

3. På utgiftssidan: beloppet för mervärdesskatt som inte uppbärs ska inkluderas i varans eller tjänstens mottagarpris. Därmed bör beloppet mervärdesskatt som inte uppbärs inkluderas i hushållens slutliga konsumtion och fasta bruttoinvesteringar. Beroende på vilka källor och metoder som används för att uppskatta utgiftskategorierna kan de respektive beloppen redan vara inkluderade i källuppgifterna (t.ex. om en hushållsbudgetundersökning används) eller så kan de behöva läggas till (t.ex. om indirekta metoder används, som en varuflödesmetod eller metoder som bygger på kvantitet × pris).

Mervärdesskatt som undandragits till följd av bedrägeri med köparens vetskap ska inte registreras i räkenskaperna eftersom den inte betalas av köparen. Mervärdesskatt som betalas av köparen men som inte uppbärs på grund av skatteundandragande utan köparens vetskap och/eller på grund av insolvens ska registreras i de respektive kategorierna i punkterna 1–3 ovan.