Nya åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier av karusselltyp – förslag de lege ferenda baserade på artikelserie 2021–2026

Björn Forssén

Nya åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier av karuselltyp – förslag de lege ferenda baserade på artikelserie 2021–2026

© Författaren och Juristfirman Björn Forssén AB
E-postadress: bjornforssen1960@outlook.com
Titel: Nya åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier av karuselltyp – förslag de lege ferenda baserade på artikelserie 2021–2026

ISBN 978-91-991287-7-1

FÖRORD

Regeringen beslutade den 9 juni 2022 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att föreslå åtgärder för att förhindra bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet (dir. 2022:54). Utredningen, som antog namnet *Utredningen om åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier*, överlämnande den 31 augusti 2023 delbetänkandet *Skyddet för EU:s finansiella intressen – Ändringar och kompletteringar i svensk rätt* (SOU 2023:49). Den 2 maj 2024 lämnade utredningen sitt slutbetänkande *Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier* (SOU 2024:32).

I denna framställning, *Nya åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier av karuselltyp – förslag de lege ferenda baserade på artikelserie 2021–2026*, ifrågasätter jag om den reform som slutligen genomfördes den 1 april och 1 juli 2026, genom SFS 2026:109 och 110 och SFS 2026:707, avseende skattebrott och skatteförfarandet kan förväntas leda till effektiva åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier av så kallad karuselltyp (karusellhandel), och samtidigt huruvida rättssäkerheten för den enskilde beaktas. Därvidlag berör jag även reformen avseende företrädaransvarsreglerna i skatteförfarandelagen (2011:1244), vilken genomfördes den 30 juni 2026, enligt SFS 2026:561, och baserades på utredningen *Det skatterättsliga företrädaransvaret – en översyn* (SOU 2020:60) samt prop. 2025/26:52.

Under 2021–2026 har jag skrivit en serie artiklar om momsbedrägerier genom karusellhandel i Sverige, och berörde även näringspenningtvätt samt bokföringsbrott därvidlag. Serien är publicerad i Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT), Tidningen Balans (fördjupning), Svensk Skattetidning och Dagens Juridik (debatt). I denna framställning utgår jag i första hand från artikelserien i fråga.

I artikelserien har jag lämnat förslag till vilka åtgärder lagstiftaren i Sverige borde vidta mot karusellhandel. I en lista efter detta förord anges hela serien. Jag har valt ut de centrala artiklarna i serien, vilka bildar 10 kapitel i denna framställning. En av artiklarna ingår också i en serie som jag sedan 2018 har skrivit i Tidningen Balans, och i den berör jag särskilt reformen avseende företrädaransvarsreglerna den 30 juni 2026. Därvidlag avser jag att särskilt visa på behovet hos lagstiftaren av en helhetssyn på vad som kan drabba en seriös företagare som råkar in i en transaktionskedja med karusellhandel.

Efter listan följer en översikt av problematiken kring karusellhandel, en sammanfattning av mina förslag *de lege ferenda* för att åtgärda momsbedrägerier utan att riskera rättssäkerheten för företagaren och därefter kapitlen med artiklar markerade **01**–**10** i listan.

Stockholm i november 2026
Björn Forssén

LISTA ÖVER ARTIKLARNA I SERIEN 2021–2026

TIDSKRIFT UTGIVEN AV JURIDISKA FÖRENINGEN I FINLAND – JFT

(**10**) JFT 3/2026, s. 166–178 – Befrielseinstitutet i det svenska skatteförfarandet och felaktigt debiterad moms
(**08**) JFT 5-6 2025, s. 355–372 – Karusellhandelsmålen i Sverige kräver en förändring i god advokatsed
(**07**) JFT 4 2025, s. 261–294 – Rättssäkerhet i mål om moms och anknytande frågor i Sverige
JFT 1 2025, s. 31–64 – Juridik och teknologi – idéer för AI-verktyg till momsgranskningen i Sverige
(**05**) JFT 4 2024, s. 294–329 – Mellanmän och frågor om karusellhandel respektive vinstmarginalbeskattning – en jämförelse av gamla och nya mervärdesskattelagen i Sverige
(**03**) JFT 4-6 2023, s. 344–378 – Momsbedrägerier genom karusellhandel – erfarenheter i Sverige avseende mervärdesskatt, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten

Tidningen Balans

(**09**) Balans fördjupning 2026-08-28 – Nya regler om företrädaransvar men rättssäkerhetsfrågan för den enskilde kvarstår/Artiklar
Balans fördjupning 2026-07-01 – Hämtmat och moms – bokföringsbrott när restauranger tillämpar fel skattesats?
Balans fördjupning 2026-06-25 – Revisorns roll som vittne när klienten råkat in i karusellhandel
(**06**) Balans fördjupning 2025-05-15 – Frågor med anledning av slutbetänkandet Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier
(**04**) Balans fördjupning 2024, s. 1-11 (2024-05-06) – Aktuell utredning löser inte problemet med momsbedrägerier
(**02**) Balans fördjupning 2023, s. 1-9 (2023-06-13) – Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning

Svensk Skattetidning

(**01**) Svensk Skattetidning 2/2022 s. 118–130 – Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704

Dagens Juridik

Dagens Juridik 20241213, ”Befrielse från felaktigt debiterad moms”
Dagens Juridik 20240516, ”’Momskaruseller’ och ändringen av den särskilda förmedlingsregeln”
Dagens Juridik 20231127, ”Felaktigt debiterad moms föranleder betalningsskyldighet – inte skattebrott – ’karusellen’ går vidare”
Dagens Juridik 20231002, ”Näringspenningtvätt i momskarusell”
Dagens Juridik 20230315, **”**Livsmedelspriserna föranleder lagändringar och planering avseende indirekta skatter”
Dagens Juridik 20210505, ”Rätt resurs på rätt ställe minskar momsbedrägerierna”

INNEHÅLL

FÖRORD, s. 5
LISTA ÖVER ARTIKLARNA I SERIEN 2021–2026, s. 7
FÖRKORTNINGAR, s. 14

ÖVERSIKT AV PROBLEMATIKEN KRING KARUSELLHANDEL, s. 16

Översiktlig beskrivning av problematiken, s. 16
Översiktlig angående åtgärder mot karusellhandel, s. 17

SAMMANFATTNING AV FÖRSLAG UTIFRÅN KAPITLEN 01–10 FÖR ATT ÅTGÄRDA MOMSBEDRÄGERIER UTAN ATT RISKERA RÄTTSSÄKERHETEN FÖR FÖRETAGAREN, s. 21

1 Inledning, s. 21
2 Frågor om momsredovisning och kontroll, s. 23
3 Nya vägledande avgöranden i högsta instans krävs i karusellmålen, s. 25
4 Särskilt om upplägg av cross invoicing i momsbedrägerier av olika slag, s. 28
5 Frågan om bestämningen av beskattningsunderlaget i mellanmanssituationer, s. 29
6 Frågan om befrielseinstitutet i skatteförfarandet och felaktigt debiterad moms, s. 31
7 Reform avseende företrädaransvarsreglerna borde ha samordnats med reformen om åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier, s. 34
8 Straffrättsliga aspekter på problematiken med försvunnen näringsidkare, s. 37
9 Advokaters och konkursförvaltares roll i ärenden och mål om karusellhandel, s. 40
10 Idéer till stöd för registreringskontroll och granskning av redovisningen av moms, s. 41
11 Sammanfattning och avslutande synpunkter, s. 42
11.1 Sammanfattning, s. 42
11.2Avslutande synpunkter, s. 46

01 MOMSBEDRÄGERIER AV SÅ KALLAD KARUSELLTYP OCH NJA 2018 s. 704, s. 48

1 Inledning, s. 48

2 Svea hovrätts domskäl, s. 50

3 Jämförelse av hovrättslagmannens uppfattning med HD:s avgörande, s. 53

4 Avslutande synpunkter, s. 55

02 SKENFAKTURA MED MOMSDEBITERING – KONSEKVENSER FÖR SKATT OCH REDOVISNING, s. 61

1 Inledning, s. 62

2 Konsekvenserna enligt GML av utfärdande av skenfaktura med oäkta moms, s. 63

3 Bokföring av oäkta moms i skenfaktura, s. 63

4 Straffrättsliga konsekvenser kring oäkta moms i skenfaktura, s. 64

5 Fråga om momsregistrering på grund av utfärdad skenfaktura med oäkta moms, s. 66

6 Fråga om företrädaransvar avseende oäkta moms i skenfaktura, s. 66

7 Oäkta moms i skenfaktura utfärdad av företag som försätts i konkurs, s. 67

8 Konklusioner, s. 67

Fotnoter, s. 69

03 MOMSBEDRÄGERIER GENOM KARUSELLHANDEL – ERFARENHETER I SVERIGE AVSEENDE MERVÄRDESSKATT, REDOVISNING OCH STRAFFRÄTT I FÖRHÅLLANDE TILL EU-RÄTTEN, s. 70

1 Inledning, s. 70
2 Den nya svenska mervärdesskattelagen, s. 72
2.1 Genomförandet av huvudreglerna i mervärdesskattedirektivet för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, s. 72
2.2 Viss komparation med dansk respektive finsk mervärdesskatterätt, s. 75

3 Momsbedrägerier genom karusellhandel – ett fenomen och inte något juridiskt preciserat begrepp, s. 77

4 Angående åtgärder från lagstiftarens sida för att motverka karusellhandel, s. 78
4.1 Omvänd skattskyldighet – en metod som lagstiftaren i Sverige har tillgripit flera gånger sedan år 2000 mot momsbedrägerier genom karusellhandel, s. 78
4.2 Särskilt om så kallad cross invoicing och lagstiftarens resonemang om omvänd betalningsskyldighet för handel med mobiltelefoner m.m., s. 80

5 Särskilt om missing trader och skyldighet att betala felaktigt debiterad moms, s. 81
5.1 Allmänt om skenfaktura med felaktigt debiterad moms – oäkta moms, s. 81
5.2 Särskilt om faktura med oäkta moms och själva momsfrågan, s. 83
5.3 Särskilt om faktura med oäkta moms och redovisningen, s. 85
5.4 Särskilt om faktura med oäkta moms och straffrättsligt ansvar, s. 87

6 Frågan huruvida omvänd betalningsskyldighet och implementeringen av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet kan stävja momsbedrägerier genom karusellhandel, s. 92

7 Särskilt om straffrättsligt ansvar vid underprissättning eller gratistillhandahållanden i samband med momskaruseller, s. 94
7.1 Prissättningsfrågan i samband med regler om omvärdering av beskattningsunderlag för moms respektive uttagsmoms, s. 94
7.2 Prissättningsfrågan i samband med allmänna momsbestämmelser och särskilda momsregler om varor i vissa lager, s. 97

8 Sammanfattning och avslutande synpunkter, s. 100
8.1 Sammanfattning, s. 100
8.2 Avslutande synpunkter, s. 102

04 AKTUELL UTREDNING LÖSER INTE PROBLEMET MED MOMSBEDRÄGERIER, s. 105

1 Missing trader – den enklaste versionen av karusellhandel enligt SOU 2023:49, s. 107

2 Missing trader – kopplingen till betalningssäkring och företrädaransvar, s. 108

3 Missing trader – förfarandemissbruk och NJA 2018 s. 704, s. 109

4 Missing trader – felaktigt debiterad moms och bokföringen, s. 110

5 Lagstiftarens åtgärder för att motverka momsbedrägerier genom karusellhandel, s. 112

6 Förslagen enligt SOU 2023:49 prövas inte utifrån legalitetsprincipen, s. 113

7 Alternativ till förslagen i SOU 2023:49 för att motverka ”momskaruseller”, s. 113

Fotnoter, s. 115

05 MELLANMÄN OCH FRÅGOR OM KARUSELLHANDEL RESPEKTIVE VINSTMARGINALBESKATTNING – EN JÄMFÖRELSE AV GAMLA OCH NYA MERVÄRDESSKATTELAGEN I SVERIGE, s. 116

1 Presentation av frågeställningarna i denna artikel, s. 116

2 Bakgrunden till frågan om en särskild *momskommissionsregel* i äldre svensk mervärdesskatterätt, s. 121

3 En viss komparation med den finska mervärdesskattelagen och danska momsloven beträffande förekomsten av en särskild *momskommissionsregel* enligt äldre svensk rätt, s. 126

4 Vid kommissionshandel kan mellanmannen dessutom tillhandahålla en särskild förmedlingstjänst åt huvudmannen, s. 130

5 Bakgrund till valet av karusellhandel för att problematisera frågan om en särskild *momskommissionsregel*, s. 132

6 Frågan om karusellhandel och sammansatta transaktioner bestående i att en elektronisk produkt utgör en vara och en licens avseende operativsystemet, s. 135

7 Mellanmannen och frågan om vinstmarginalbeskattning enligt den särskilda ordningen för handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, s. 139

8 Frågan om resningsärenden kan aktualiseras i skattemål och skattebrottmål om de båda huvudfallen av en särskild *momskommissionsregel* kan ifrågasättas, s. 144

9 Avslutande synpunkter, s. 148

06 FRÅGOR MED ANLEDNING AV SLUTBETÄNKANDET ÅTGÄRDER MOT MERVÄRDESSKATTEBEDRÄGERIER, s. 152

Befrielseinstitutet avseende skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt, s. 155

Befrielseinstitutet borde lösa problemet med att en generell rätt till domstolsprövning saknas i Sverige, s. 155

Sveriges advokatsamfund anknyter i remissvaret till sina synpunkter vid reformen 2008, s. 156

En icke heltäckande rätt till domstolsprövning motiverar ett tillägg om att befrielseinstitutet omfattar felaktigt debiterad moms, s. 157

Särskilt om bokföringen och oäkta moms, s. 157
Exempel på återstående frågor efter utredningen om åtgärder mot momsbedrägerier, s. 157
Kvarstående betalningsskyldighet bör omnämnas i en not i företagets årsredovisning, s. 158
Felaktigt debiterad moms och bokföringsbrott, s. 158

Konkursförvaltarna och frågan om kreditfaktura avseende felaktigt debiterad moms, s. 159

Oäkta moms i skenfaktura och företrädaransvar, s. 160

Återinförd revisionsplikt för mindre företag och ökad registreringskontroll – alternativ till förslagen i SOU 2023:49, s. 162

Rättsprövning i resningsärenden om särskild momskommissionsregel efter ML, s. 163

Tillämpning av den särskilda momskommissionsregeln enligt ML och rättssäkerheten, s. 164

Elektroniska produkter och beskattningsunderlag för moms – en särskild problematik, s. 165

Särskilt om näringspenningtvätt i samband med utredningar om ”momskaruseller”, s. 166

Forskning och undervisning om ”momskaruseller” och näringspenningtvätt, s. 167

Fotnoter, s. 167

07 RÄTTSSÄKERHET I MÅL OM MOMS OCH ANKNYTANDE FRÅGOR I SVERIGE, s. 171

1 Inledning, s. 171

2 Brister i analysen hos SKV av skattesubjektsfrågan medför rättsosäkerhet, s. 174
2.1 Rättsosäkerhet föreligger genom SKV:s tillägg i ställningstagande som berör frågan om den särskilda förmedlingsregeln och kommission, s. 174
2.2 SKV:s ställningstaganden har bidragit till rättsosäkerhet beträffande momsfrågan för bemanning inom vård och omsorg, s. 177
2.2.1 SKV har bidragit till rättsosäkerheten med sin historia av oklara ställningstaganden, s. 177
2.2.2 Moms och bemanning inom vård och omsorg – jämförelse med Finland och Danmark, s. 179

3 Parallell rättsbildning i Sverige i de båda huvudfallen – konsekvenser, s. 183
3.1 De båda huvudfallen i denna artikel i förhållande till SOU 2023:49 och SOU 2024:31, s. 183
3.2 Problematiken med en faktisk gällande rätt avseende de båda huvudfallen är processuell, s. 185
3.3 Angående fall avseende tillämpning av den särskilda momskommissionsregeln, s. 187
3.3.1 Likvidmässiga konsekvenser för staten och den enskilde av beslut som ger upphov till oäkta moms, s. 187
3.3.2 Särskilt om straffansvar i samband med oäkta moms, s. 190
3.3.2.1 Faktura med oäkta moms – betalningsskyldighet enda konsekvensen för utfärdaren, s. 190
3.3.2.2 Faktura med oäkta moms – straffansvar för utfärdare och mottagare om avdrag yrkas, s. 192
3.3.2.3 Faktura med oäkta moms – förfarandemissbruk behöver inte i sig medföra straffansvar, s. 192
3.4 Angående fall avseende moms och bemanning inom områdena vård och omsorg, s. 193

4 Skattebrott och näringspenningtvätt, s. 195
4.1 Misstanke om karusellhandel och kombination av skattebrott och näringspenningtvätt, s. 195
4.2 Kombinationen av skattebrott och näringspenningtvätt – behov av prejudikat, s. 196

5 Rättssäkerheten kräver prövningstillstånd i HFD och HD när grundprinciperna för vad som utgör moms enligt EU-rätten åsidosätts i karusellmålen, s. 199
5.1 För den enskilde är prövningstillstånd på temat rättvis rättegång mest betydelsefullt, s. 199
5.2 HD prövar faktiskt inte momsbedrägeri om prövningstillståndet bara avser oriktig uppgift, s. 201
5.3 Ett fortsatt oklart rättsläge är till men för både rättssäkerheten och statskassan, s. 201

6 Sammanfattande konklusioner, s. 202

08 KARUSELLHANDELSMÅLEN I SVERIGE KRÄVER EN FÖRÄNDRING I GOD ADVOKATSED, s. 205

1 Bakgrund – lagstiftarens åtgärder mot momsbedrägerier samt momsforskningen, s. 205

2 Problembeskrivning avseende advokaternas roll i karusellmålen, s. 208

3 Behov av vägledning från Sveriges advokatsamfund till gagn för rättssäkerheten i karusellmålen samt till stöd för advokaten i konkursförvaltarrollen, s. 212
3.1 Sveriges advokatsamfunds ansvar för rättssäkerheten i brottmål om karusellhandel, s. 212
3.2 Behov av vägledning från Sveriges advokatsamfund till stöd för advokaten i konkursförvaltarrollen, s. 216

4 Avslutande synpunkter, s. 220

09 NYA REGLER OM FÖRETRÄDARANSVAR MEN RÄTTSSÄKERHETSFRÅGAN FÖR DEN ENSKILDE KVARSTÅR, s. 223

Övergripande konklusion angående de nya reglerna om befrielse och rådrum, s. 223

Reformen angående befrielse och rådrum förstärker inte rättssäkerheten, s. 224

En förstärkt rättssäkerhet genom rättstillämpningen kan anföras i resningsärende, s. 225

Exempel på frågor om rådrumsinstitutet som återstår för lagstiftaren att besvara, s. 225

Reformen borde ha samordnats med reformen om åtgärder mot momsbedrägerier, s. 226

Källor, s. 227

10 BEFRIELSEINSTITUTET I DET SVENSKA SKATTEFÖRFARANDET OCH FELAKTIGT DEBITERAD MOMS, s. 228

1 Inledning, s. 228

2 Beskrivning av det obeståndsrättsliga problemet, s. 230

3 Befrielse som en rättssäkerhetsmässig alternativ lösning på obeståndssituationen, s. 232
3.1 Regeln om befrielse från vissa skatter och avgifter i det svenska skatteförfarandet, s. 232
3.2 Befrielseinstitutet i förhållande till rättsprövning, s. 233
3.3 Historia avseende synnerliga skäl för befrielse, s. 235
3.4 Befrielseinstitutet i förhållande till rättvis rättegång respektive excessiv beskattning, s. 236

4 Avslutande synpunkter, s. 237

KÄLLFÖRTECKNING, s. 241

Offentligt tryck, s. 241

Skatteutskottet, s. 241
Regeringens propositioner m.m., s. 241
Statens offentliga utredningar (SOU) m.m., s. 242
Skatteverket, s. 242
Kronofogden, s. 243

Sveriges advokatsamfund, s. 243

Danmark och Finland, s. 243

Skatteministeriet i Danmark, s. 243
Skatteförvaltningen i Finland, s. 243

EU-källor, s. 243

Primärrätt¸ s. 243
Sekundärrätt, s 244

Europakonventionen, s. 244

Förenta Nationerna – FN, s. 244

Litteratur etc., s. 244

Sveriges television – SVT, s. 249

Rättsfall, s. 249

Sverige, s. 249
HD, s. 249
Svea hovrätt, s. 249
HFD, s. 250

EU-domstolen, s. 250

Europadomstolen, s. 250

Finland, s. 250
HFD (KHO), s. 250
CSN, s. 250

FÖRKORTNINGAR

AI, artificiell intelligens
B, (i mål nr) brottmål
BEPS, *base erosion and profit shifting*.
bet., betänkande
BFL, bokföringslagen (1999:1078)
BFN, Bokföringsnämnden
bl.a., bland annat
BrB, brottsbalken (1962:700)
BrP, lag (1964:163) om införande av brottsbalken
C, *curia* (om EU-domstolen)
Cit., citat eller citeras
CSN, Centralskattenämnden (Finland)
dnr, diarienummer
dvs., det vill säga
EBM, Ekobrottsmyndigheten
ECLI, *European Case Law Identifier*/Europeisk identifieringskod för rättspraxis
EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna
EES, Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG, Europeiska gemenskaperna
EKMR, Europakonventionen
Eppo, Europeiska åklagarmyndigheten (European Public Prosecutor's Office, EPPO)
etc., etcetera
EU, Europeiska unionen eller unionen
FAR, Föreningen Auktoriserade Revisorer
FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt
FML, finska mervärdesskattelagen (1501/1993)
FN, Förenta Nationerna
GML, mervärdesskattelagen (1994:200) – ersatt den 1 juli 2023 av ML
HD, Högsta domstolen
HFD, Högsta förvaltningsdomstolen
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
Jfr, jämför
JFT, Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland
Kap., kapitel
KHO, *Korkein hallinto-oikeus* (finska HFD)
Mervärdesskattedirektivet, Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt
m.fl., med flera
ML, mervärdesskattelagen (2023:200)
Moms, mervärdesskatt
NJA, Nytt juridiskt arkiv, avdelning I
not., notismål
nr, nummer
OECD, *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD)/Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
OEM, *Original Equipment Manufacturer*
PAL, produktansvarslagen (1992:18)
Prop., Regeringens proposition
RB, rättegångsbalken (1942:740)

ref., referatmål
resp., respektive
RF, regeringsformen (1974:152)
RSV, Riksskatteverket (numera SKV)
RÅ, Regeringsrättens årsbok (numera HFD:s årsbok)
s., sida/-or
SBL (eller SkBrL), skattebrottslagen (1971:69)
SEFI-direktivet, Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1371 av den 5 juli 2017 om bekämpande genom straffrättsliga bestämmelser av bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)
SFS, svensk författningssamling
SKV, Skatteverket
SOU, statens offentliga utredningar
SVT, Sveriges television
VAT, *value added tax* (mervärdesskatt)
VoIP, *Voice over Internet Protocol*
VRGA, Sveriges advokatsamfunds Vägledande regler om god advokatsed
www, *world wide web*
ÅRL, årsredovisningslagen (1995:1554)

ÖVERSIKT AV PROBLEMATIKEN KRING KARUSELLHANDEL

Översiktlig beskrivning av problematiken

Av sammanfattningen i SOU 2024:32 framgår att *Utredningen om åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier* riktas mot så kallade karusellbedrägerier eller som de också benämns, MTIC-bedrägerier. MTIC står för *missing trader intra community*. Det finns ingen precis definition av karusellhandel, men det vanligaste är upplägg som går ut på att en företagare i en transaktionskedja, där handel bedrivs med exempelvis elektroniska produkter, försvinner, därav *missing trader* eller på svenska försvunnen näringsidkare. Ett företag i kedjan är helt enkelt ett skenföretag. Emellertid kan karusellbedrägerier också innebära att ett företag som inte är ett skenföretag till exempel redovisar utgående moms till Skatteverket (SKV), men till ett för lågt belopp. Därför använder jag benämningen karusellhandel eller mervärdesskattebedrägerier av karuselltyp.

Momsbedrägerier av karuselltyp riktade mot svenska staten avser exempelvis att mobiltelefoner eller datorer överlåts mellan företag inom unionen, varvid ett upplägg riktas mot skattekontosystemet. Ett företag i en transaktionskedja redovisar inte utgående moms på sina försäljningar inom landet eller gör så men till för låga belopp. Samtidigt utövar mottagaren av utfärdad faktura avdragsrätt för det som mervärdesskatt eller moms benämnda beloppet såsom för ingående moms, trots att det är fråga om felaktigt debiterad moms. Om ingående moms överstiger utgående moms hos mottagande företag och SKV inte agerar mot upplägget, utbetalas överskjutande ingående moms och staten förlorar pengar.

Av sammanfattningen i SOU 2024:32 framgår också att det under åren 2019–2020 genomfördes storskaliga angrepp mot det svenska momssystemet med hjälp av handel med mobiltelefoner och telekommunikationstjänster. Det angavs att det inte fanns några säkra siffror på omfattningen av bedrägerierna i fråga i Sverige, men utredningen angav att SKV för perioden den 1 juni 2018 till den 30 april 2020 beräknade skatteförlusterna till åtminstone 3,3 miljarder kronor, och för åren 2017–2021 angavs att Ekobrottsmyndigheten (EBM) hade förundersökningar gällande momsbelopp om totalt 4–6 miljarder kronor. Det är således ingen tvekan om att fenomenet karusellhandel är ett stort samhällsproblem. Detta riskerar helt enkelt att dränera statskassan på pengar och leda till en minskad tilltro hos allmänheten beträffande myndigheternas förmåga att vidta åtgärder mot bedrägerierna i fråga.

Enligt Kommittédirektiv 2022:54 skulle utredaren lämna vissa förslag, bland annat nämndes särskilt att föreslå lämpliga åtgärder för att förhindra bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet, och att lämna nödvändiga författningsförslag. Den 1 april respektive 1 juli 2026 genomfördes också ändringar i skattebrottslagen (1971:69), SBL, och skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, respektive i SFL, enligt SFS 2026:109 och 110 respektive SFS 2026:707, baserade på utredningens delbetänkande SOU 2023:49 och prop. 2025/26:43 respektive på slutbetänkandet SOU 2024:32 och prop. 2025/26:128.

Översiktlig angående åtgärder mot karusellhandel

I en av artiklarna i serien 2021–2026 i Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT), Tidningen Balans (fördjupning), Svensk Skattetidning och Dagens Juridik (debatt) anförde jag att det kvarstod frågor beträffande karusellhandel efter utredningens slutbetänkande SOU 2024:32. (Jfr kap. **06**). I ytterligare artiklar berörde jag särskilt frågor om rättssäkerhet som jag anser alltjämt kvarstår för lagstiftaren att ta upp. (Jfr kapitlen **07**, **08**, **09** och **10**). Redan beträffande delbetänkandet SOU 2023:49 anförde jag att utredningen inte löser problemet med momsbedrägerier. (Jfr kap. **04**). I den artikeln hänvisade jag bland annat till de tre föregående artiklarna i serien. (Jfr kapitlen **01**, **02** och **03**). I serien har den särskilda betalningsskyldigheten för felaktigt debiterad moms varit en röd tråd. Reglerna om skyldighet att betala ett sådant belopp omfattar skenfakturering, för lågt debiterad moms och andra fall felaktigt debiterad moms. De infördes den 1 januari 2008 i mervärdesskattelagen (1994:200), GML, genom SFS 2007:1376, och följer numera av 16 kap.23 § mervärdesskattelagen (2023:200), ML. Jag anför också att rättssäkerheten kräver att lagstiftaren klargör om felaktigt debiterad moms omfattas av begreppet *skatt* beträffande skattebrott enligt 2 § SBL respektive ordet *mervärdesskatt* enligt befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL. (Jfr kap. **10**).

Min bedömning är att genomförandet av åtgärderna avseende skattebrott respektive skatteförfarandet i två steg, den 1 april och 1 juli 2026, ger ett osäkert resultat för att motverka karusellhandel. Det drabbar staten men även ur konkurrenssynpunkt seriösa företag som råkat in i en kedja av karusellhandel trots att de har gjort verkliga affärer. För den enskilde skulle rättssäkerheten ha stärkts om reformen den 30 juni 2026 (SFS 2026:561) angående nya regler om befrielse och rådrum i företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12–21 §§ SFL hade samordnats med reformen om åtgärder mot momsbedrägerier, när det lagstiftningsarbetet återupptogs hösten 2025 efter det att åtgärderna inte genomfördes som avsett den 1 juli 2025. Dessutom är det betänkligt i förevarande hänseende att lagstiftningsarbetet stod still i ett halvt decennium avseende företrädaransvarsreglerna, och sedan inte ledde till något nytt i prop. 2025/26:52 jämfört med utredningen *Det skatterättsliga företrädaransvaret – en översyn* (SOU 2020:60).

Med artikeln i serien i Tidningen Balans (fördjupning) avseende reformen angående företrädaransvarsreglerna i SFL avsåg jag att särskilt visa på behovet av en helhetssyn från lagstiftaren på vad som kan drabba en företagare som gör verkliga affärer men ändå har råkat in i en transaktionskedja där det har förekommit karusellhandel. (Jfr kap. **09**). Där tog jag upp att regeringen i samband med reformen om åtgärder mot momsbedrägerier, angående förändringen i ett första steg av oriktig uppgift i reglerna om skattetillägg respektive skattebrott, borde ha berört även oriktiga uppgifter i den särskilda regeln avseende överskjutande ingående moms i företrädaransvarsreglerna, 59 kap. 14 § SFL. Bland annat innebar reformens andra steg även införandet av ett nytt kapitel (63 a) i SFL angående när överskjutande ingående moms inte ska tillgodoräknas. Genom att inte beröra begreppet oriktiga uppgifter i den särskilda företrädaransvarsregeln anser jag att regeringen har saknat helhetssyn på dubbelbestraffningsförbudet (*ne bis in idem*), vilket är en brist med hänsyn till

att regeln, till skillnad från huvudregeln om företrädaransvar i 59 kap. 13 § SFL, innehåller begreppet oriktiga uppgifter – utöver de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet.

Sistnämnda visar också på att det inte bara är lagstiftningen som bör ges en översyn. I en av artiklarna som jag återger i denna framställning tar jag bland annat upp att det är ett problem att försvarsadvokaterna inte ska vara undervisande enligt en av reglerna i Sveriges advokatsamfunds vägledande regler om god advokatsed. (Jfr kap. **08**). En advokat bör så tidigt som möjligt anföra skattejuridiken i processen, när denne inser att SKV eller EBM inte grundar vad de anför på gällande rätt i egentlig mening. Idag invänder försvararna sällan när en domstol låter åklagaren tämligen fritt justera i gärningsbeskrivningen. Det är inte ovanligt att rättens ordförande hjälper en åklagare med att justera exempelvis att denne redan i gärningsbeskrivningen har blandat ihop ingående moms med överskjutande ingående moms. Risken med passiva försvarare är dels att klienterna inte får en rättvis rättegång, dels att gällande rätt beträffande fenomenet karusellhandel inte utvecklas när rättsfrågor kan undertryckas på så sätt i processen.

Mina förslag *de lege ferenda* till lagstiftaren på området lämnas således inte isolerade för sig, eftersom det i slutändan är aktörerna i domstolarna som har ansvaret för att få fram prejudikat att prövas i Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) och Högsta domstolen (HD), så att reglerna att tillämpa ges en uttolkning som utvecklar uppfattningen om gällande rätt för frågor om karusellhandel. Om karusellmål av prejudikatsvärde inte når högsta instans i Sverige, inhämtas inte heller förhandsavgöranden från EU-domstolen som högsta uttolkare av EU-rätten på momsområdet, trots att det kan vara påkallat. I artikeln där jag berör advokaternas roll i förevarande sammanhang tar jag också upp behovet av att Advokatsamfundet engagerar sig i att utveckla sådana rutiner för hanteringen av momsfrågor vid konkurs vilka på 1980-talet förekom för kollektivet av konkursförvaltare – vilka ofta är advokater. (Jfr kap. **08**).

Av sammanfattningen i SOU 2024:32 framgår dessutom att lagstiftaren på flera områden har infört så kallad omvänd betalningsskyldighet vid handel inom landet mellan beskattningsbara personer i syfte att förhindra momsbedrägerier. Det började med handel med investeringsguld år 2000, och har sedan fortsatt med byggtjänster, utsläppsrätter för växthusgaser samt avfall och skrot avseende vissa metaller. Det senaste fallet där omvänd betalningsskyldighet för handel inom landet infördes gällde elektroniska produkter såsom mobiltelefoner och vissa slags datorer, vilket skedde den 1 april 2021.

Omvänd betalningsskyldighet eliminerar att företag får en fordran på ingående moms mot staten, och därmed är det en fördel för staten att den ordningen införs men bara på aktuellt område. Det har inte givit någon effekt på momsbedrägerierna i allmänhet, utan dessa har eskalerat och medför miljardförluster för staten. Jag har därför ifrågasatt att lagstiftaren vid reformen den 1 april 2021 frångick att införa omvänd betalningsskyldighet också för tjänster i form av så kallad VoIP (Voice over Internet Protocol), det vill säga utrymme för telefoni på internet. (Jfr kap. **03**). Det skulle ha eliminerat att förvärv av VoIP används i upplägg som går ut på att genom felaktigt debiterad moms yrka avdrag för ingående moms på förvärven för att

kvitta bort utgående moms i företaget som mottar faktura avseende VoIP. Det kallas för *cross invoicing*, och behöver inte avse fall av *missing trader* (försvunnen näringsidkare).

Lagstiftaren hade kunnat införa omvänd betalningsskyldighet för VoIP samtidigt som den ordningen infördes för vissa elektroniska produkter. Att så inte skedde motiverades av finansministern med att näringslivet ville undvika krångel. Jag invänder att utelämnandet av VoIP från omvänd betalningsskyldighet bryter mot EU-rätten. Sedan 2015 anges nämligen VoIP i artikel 6a.1 b) i EU:s genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 som ett exempel på telekommunikationstjänster enligt artikel 24.2 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Eftersom *cross invoicing* kan förekomma vid momsbedrägerier också i andra fall än vid karusellhandel, borde omvänd betalningsskyldighet för VoIP införas per omgående, så att förvärv av sådana tjänster inte kan användas i upplägg som enbart går ut på att kvitta bort utgående moms. Även om omvänd betalningsskyldighet inte är en åtgärd med generell verkan mot karusellhandel, anför jag att lagstiftaren bör verka för att den ordningen införs, när det är uppenbart att den har effekt på ett visst område eller avseende en viss företeelse såsom beträffande VoIP vid *cross invoicing*. (Jfr kap. **03**).

Vidare bör lagstiftaren, beträffande fall av försvunnen näringsidkare, för lågt debiterad moms eller andra fall av felaktigt debiterad moms, omgående stryka ordet *bara* i förfaranderegeln om skyldigheten att redovisa felaktigt debiterad moms i en särskild skattedeklaration, det vill säga 26 kap. 7 § första stycket första meningen SFL. Genom sin nuvarande avfattning hjälper regeln oseriösa företag att dölja att ett sådant belopp – som jag ibland benämner oäkta moms – genom att utfärdaren av fakturan ska redovisa det i sin vanliga momsdeklaration, om denne också har vanliga skattepliktiga transaktioner i sin verksamhet – och inte *bara* oäkta moms.

Ett ständigt återkommande problem med bestämningen av beskattningsunderlaget för moms i mellanmanssituationer, vilka också aktualiseras i fall av karusellhandel, är att SKV hävdar att en förmedlare under vissa förutsättningar ska anses göra även huvudmannens omsättning av aktuell vara eller tjänst. SKV har med åberopande av den särskilda förmedlingsregeln 6 kap. 7 § GML hävdat att exempelvis en vanlig agent ska jämföras med en kommissionär, trots att denne inte har ett civilrättsligt kommissionsavtal med huvudmannen. I ett tillägg 2023-05-31 till sitt ställningstagande av 2020-09-25 angående 6 kap. 7 § anför SKV att denna särskilda momskommissionsregel gäller också efter det att ML ersatte GML den 1 juli 2023. Min bedömning är att om regeln någonsin har haft den innebörd som SKV anför har det förändrats genom införandet av 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 § ML, och jag anför att lagstiftaren bör förtydliga detta. (Jfr kap. **05**). Regeln innebär nämligen för exempelvis handel med mobiltelefoner och datorer att SKV och EBM underlåter att ta upp om stora internationella aktörer ska redovisa moms på beskattningsunderlag bestående i licensavgift på operativsystemet i försåld dator eller mobiltelefon. Då åsidosätts rättssäkerheten för den enskilde i exempelvis en utredning av karusellhandel, genom att en återförsäljare eller vanlig agent påförs ett beskattningsunderlag för en licensavgift som hör hemma hos en stor internationell aktör som äger operativsystemet.

Att nya vägledande avgöranden i HFD och HD krävs i karusellmålen för att utveckla uppfattningen om gällande rätt beträffande karusellhandel visar sig i lagstiftningsarbetet efter SOU 2024:32. Framför allt i SOU 2023:49 anförde utredningen HD:s avgörande den 21 september 2018, NJA 2018 s. 704, och ett avgörande i HFD av den 15 mars 2013 beträffande rätten till avdrag för debiterad ingående moms, HFD 2013 ref. 12. Sedan nämnde regeringen de båda rättsfallen i prop. 2025/26:43, som avsåg skattebrott och skatteförfarandet.

Jag anför att EU-rätten har utvecklats i ett för karusellmålen avgörande hänseende efter HFD 2013 ref. 12 angående betydelsen för rätten att utöva avdragsrätt för debiterad ingående moms av att den som har råkat in i en transaktionskedja där karusellhandel har förekommit har varit i god tro om detta. Det som har hänt är att generaladvokaten i ett mål i EU-domstolen 2014 anförde i sitt förslag till avgörande till domstolen att ett företag kan vara i god tro även om det har råkat in i en transaktionskedja där karusellhandel förekommit.[1]

Beträffande NJA 2018 s. 704 anser jag att regeringen i prop. 2025/26:43 bortser från att HD:s avgörande har ett begränsat värde till vägledning i karusellmålen, eftersom prövningen inte omfattade frågan om uppsåt, utan bara oriktig uppgift. Även detta bör sättas i relation till generaladvokatens uppfattning om god tro i förslaget till avgörande i förenade målen Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti. Det är nämligen vanligt förekommande att SKV och EBM, när de hävdar att karusellhandel föreligger, ifrågasätter avdragsrätten för ett företag med att detta borde ha varit känt bara för att förvärven gällde elektroniska produkter, såsom mobiltelefoner och datorer. Sådana varor har ett högt värde per enhet och är lätta att transportera, och dyra varor som är lätta att flytta anses utgöra högriskvaror för karusellhandel men det förändrar inte att generaladvokatens uppfattning om god tro har utvecklat EU-rätten. (Jfr kapitlen **01** och **03**). Vidare anförde jag i analysen av NJA 2018 s. 704 att det inte är givet att förfarandemissbruk *i sig* medför straffrättsligt ansvar, men att så *kan* vara fallet när misstankarna även omfattar näringspenningtvätt. Då åklagare inte sällan anför detta vid misstanke om karusellbedrägeri, har jag bedömt att också det faktum att HD i NJA 2018 s. 704 inte berörde näringspenningtvätt reser krav på nya avgöranden. (Jfr kapitlen **01** och **07**).

Sålunda anser jag att det är nödvändigt med nya vägledande avgöranden i både HFD och HD beträffande karusellhandel, då regeringen inte kan anses ha gjort en fullödig analys av gällande rätt genom att okritiskt fokusera på NJA 2018 s. 704 och HFD 2013 ref. 12 i prop. 2025/26:43, som ledde till lagstiftning den 1 april 2026 avseende skattebrott och skatteförfarandet. Därmed finns det ett behov av att i rättspraxis utveckla uppfattningen om gällande rätt angående regler som berör ärenden och mål om karusellhandel, oavsett om ny lagstiftning mot karusellbedrägerier genomförs. Rättssäkerheten i karusellmål kräver dock att det beaktas i sådana mål att utredningen i SOU 2024:32 (s. 143 och 144) anför att begreppet undandragande av mervärdesskatt bör användas i stället för mervärdesskattebedrägerier i lagar som berör problematiken i fråga, då det begreppet inte är definierat i någon lagstiftning.

[1] Jämför EU-domstolens dom i förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13 (Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti) av den 18 december 2014, ECLI:EU:C:2014:2455, och punkterna 31–37 i generaladvokatens förslag till avgörande den 11 september 2014, ECLI:EU:C:2014:2217.

SAMMANFATTNING AV FÖRSLAG UTIFRÅN KAPITLEN 01–10 FÖR ATT ÅTGÄRDA MOMSBEDRÄGERIER UTAN ATT RISKERA RÄTTSSÄKERHETEN FÖR FÖRETAGAREN

1 Inledning

Vad som avses med mervärdesskatt (moms) enligt EU-rätten anges i artikel 1.2 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG).[1] Därav följer att moms i en EU-rättslig mening är en skatt som läggs på och dras av led för led av företag i en transaktionskedja, där momsen på det samlade förädlingsvärdet av produkten i fråga – en vara eller tjänst – slutligen träffar konsumenten som skattebärare. Denna framställning avser frågor angående framför allt momsbedrägerier av så kallad karuselltyp (karusellhandel) i Sverige. Det finns ingen precis definition i lag av karusellhandel.[2] Därför kallar jag det för ett fenomen, där den gemensamma nämnaren är att oseriösa företag använder upplägg som helt enkelt går ut på att de inte ska iaktta artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Någon övervältring av avdrag för ingående moms till konsument sker inte i en sådan kedja, och statskassan i Sverige, genom Skatteverket (SKV), förlorar skatteintäkter. Upplägget innebär vanligen att ett företag i kedjan redovisar noll kr moms på exempelvis en varuleverans till utlandet, och återinför sedan varan till landet. Det sker i flera varv där säljaren för varje varv i 'karusellen' underlåter att redovisa utgående moms eller gör så till låga belopp. En sådan säljare kallas för en försvunnen näringsidkare (eng., *missing trader*), vilket är det vanligaste inslaget i upplägg avseende karusellhandel.

Under 2021–2026 har jag skrivit en serie artiklar om momsbedrägerier genom karusellhandel i Sverige, och berörde även näringspenningtvätt samt bokföringsbrott i sammanhanget. Serien är publicerad i JFT samt i Sverige i Tidningen Balans, Svensk Skattetidning och Dagens Juridik. Jag inledde 2021 med en artikel i Dagens Juridik, och framhöll där betydelsen i allmänhet av registreringskontroll för att få bukt med bedrägerier mot skattekontosystemet.[3] I början av 2020 rådfrågades jag från försvararhåll om frågor kring karusellhandel, och antog att det numera främst rör sig om bevisfrågor jämfört med för ett kvarts sekel sedan då jag höll föredrag i ämnet på Svensk Juriststämma.[4] Jag erfor dock att det alltjämt gömmer sig svåra rättsfrågor i ärenden och mål om karusellhandel. Under 2023 skrev jag min första artikel i JFT om karusellhandel avseende moms, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten.[5] Den 30 november 2022 höll jag en kurs i Stockholm i regi av Institutet för juridisk utbildning, Momsbedrägerier genom karusellhandel. Samma år hade jag skrivit en artikel i Svensk

[1] EU, Europeiska unionen eller unionen. Mervärdesskattedirektivet, fullständig titel: RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

[2] Begreppet mervärdesskattebedrägeri definieras inte heller i någon lagstiftning. Jfr SOU 2024:32, s. 143.

[3] Jämför Björn Forssén, "Rätt resurs på rätt ställe minskar momsbedrägerierna", Dagens Juridik 2021-05-05, www.dagensjuridik.se. (Forssén 2021a).

[4] Jämför Björn Forssén, Föredrag på Svensk Juriststämma 2001-11-14 (Stockholmsmässan i Älvsjö), Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten (SKM och EBM). Arrangör VJS.

[5] Jämför Björn Forssén, Momsbedrägerier genom karusellhandel – erfarenheter i Sverige avseende mervärdesskatt, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten, JFT 4–6/2023 s. 344–378. (Forssén 2023a).

Skattetidning om momsbedrägerier av karuselltyp, vilken sedan ingick i kursmaterialet.[6] Den följde jag upp med bland annat en artikel i Tidningen Balans om den särskilda betalningsskyldigheten för felaktigt debiterad mervärdesskatt (moms), vilken i mervärdesskattelagen (2023:200, här förkortad ML) följer av 16 kap. 23 §.[7]

Här går jag översiktligt igenom min artikelserie 2021–2026 med förslag till lagstiftaren i Sverige om åtgärder mot karusellhandel. I genomgången av problem med karusellhandel har den särskilda betalningsskyldigheten för felaktigt debiterad moms varit en röd tråd. Skyldigheten att betala ett sådant belopp, vilket jag ibland benämner oäkta moms, infördes – i enlighet med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet[8] – den 1 januari 2008 i 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § mervärdesskattelagen (1994:200, här förkortad GML),[9] och följer numera av 16 kap. 23 § ML. I förarbetena till reformen 2008 anges i en icke uttömmande uppräkning åtta exempel på felaktig debitering av moms. Jag berör tre: att utfärdaren av fakturan ”debiterar mervärdesskatt på en undantagen vara eller tjänst” eller ”debiterar mervärdesskatt med felaktig skattesats” eller att ”en person begår skattebedrägeri genom att utställa fakturor med mervärdesskatt som inte motsvarar någon reell transaktion (skentransaktioner)”.[10]

Lagstiftaren har genom utredningen Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier försökt att komma åt bland annat problemet med karusellhandel, och utredningen lämnade ett delbetänkande och ett slutbetänkande i SOU 2023:49 och SOU 2024:32. Först kommenterade jag SOU 2023:49 i Tidningen Balans 2024-05-06,[11] och fortsatte att kommentera lagstiftarens åtgärder till och med en reform 2026 avseende skattebrott och skatteförfarandet. Jag tog upp vissa rättsfrågor som jag ansåg kvarstod efter SOU 2024:32.[12] Dessa bedömde jag som centrala för lagstiftaren att beröra, för att åstadkomma effektiva åtgärder mot karusellhandel.

Jag har avslutat artikelserien i fråga i JFT 2026 med att gå igenom en av rättsfrågorna från Forssén 2025a. Den avser huruvida befrielseinstitutet avseende vissa skatter och avgifter i 60 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244, här förkortad SFL) omfattar felaktigt debiterad moms.[13] I Tidningen Balans 2026 anför jag att det fortsatta lagstiftningsarbete efter SOU

---

[6] Jämför Björn Forssén, Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704, Svensk Skattetidning 2022 s. 118–130. (Forssén 2022).

[7] Jämför Björn Forssén, Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning, Tidningen Balans fördjupning 2023, s. 1–9, www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2023-06-13. (Forssén 2023b). Övriga uppföljande artiklar till Forssén 2022 anges i avsnitt 3.

[8] Artikel 203 är en obligatorisk bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, och lyder: ”Mervärdesskatt skall betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura.”

[9] Jämför SFS 2007:1376.

[10] Jämför prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor), s. 91, där dessa fall anges i punkterna 1, 4 och 8 i lagstiftarens uppräkning av exempel på felaktig debitering av moms.

[11] Jämför Björn Forssén, Aktuell utredning löser inte problemet med momsbedrägerier, Tidningen Balans fördjupning 2024, s. 1–11, www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2024-05-06. (Forssén 2024a).

[12] Jämför Björn Forssén, Frågor med anledning av slutbetänkandet Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier, Tidningen Balans fördjupning 2025, www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2025-05-15. (Forssén 2025a).

[13] Jämför Björn Forssén, Befrielseinstitutet i det svenska skatteförfarandet och felaktigt debiterad moms, JFT 3/2026 s. 166–178. (Forssén 2026a).

2024:32, som ledde till reformen avseende skattebrott och skatteförfarandet den 1 april och 1 juli 2026,[14] inte lär motverka karusellhandel effektivt på grund av att åtgärderna avseende skattebrott och skatteförfarandet borde ha samordnats i stället för att genomföras i två steg.[15]

I denna framställning återkommer jag särskilt till rättsfrågan från Forssén 2025a angående huruvida befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL omfattar oäkta moms, vilken jag har tagit upp i Forssén 2026a.[16] I Forssén 2025a återknöt jag kort till en fråga från Forssén 2023b, angående företrädaransvar avseende oäkta moms i skenfaktura.[17] Därför tar jag också särskilt upp den för den enskildes rättssäkerhet viktiga rättsfrågan om företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12–21 § SFL omfattar oäkta moms. I Forssén 2026b anförde jag att även den kvarstår efter SOU 2024:32 och reformen den 1 april och 1 juli 2026.[18] Utöver nämnda rättsfrågor berör jag främst de frågor vilka jag anser åtminstone kvarstår för lagstiftaren att ge en helhetssyn. Då kan effektiva åtgärder mot momsbedrägerier genom karusellhandel vidtas med ett samtidigt beaktande av rättssäkerheten för den enskilde. Med rättssäkerhet avser jag därvidlag i första hand förutsebarhet i beslut. Jag fokuserar på om lagstiftningen uttrycker en gällande rätt som uppfyller kriteriet förutsebarhet i beslut. Jag anför *de lege ferenda* vad som bör göras i Sverige främst mot karusellhandel utan att rättssäkerheten riskeras för seriösa företagare eller andra.[19]

2 Frågor om momsredovisning och kontroll

Lagstiftaren har försökt att stävja karusellhandel, genom att på olika områden införa så kallad omvänd betalningsskyldighet för transaktioner inom landet, dvs. köparen redovisar beräknad utgående moms på förvärv i stället för att säljaren debiterar utgående moms på motsvarande omsättningar. På dessa områden har SKV upphört med att tillgodoräkna ingående moms och återbetala överskjutande ingående moms till oseriösa företag. De kan inte längre debitera moms på exempelvis en vara som nästa företag i transaktionskedjan drar av för att sedan redovisa noll kr moms på leverans till utlandet, och därefter återinföra varan till landet, med upprepad procedur i flera varv – likt en ’karusell’. Genom att införa omvänd betalningsskyldighet för transaktioner av varor eller tjänster inom landet på ett område motverkas karusellhandel med inslag av försvunnen näringsidkare (*missing trader*).[20]

[14] Jämför ang. lagstiftning den 1 april resp. 1 juli 2026: SFS 2026:109 och 110 resp. SFS 2026:707.

[15] Jämför Björn Forssén, Nya regler om företrädaransvar men behovet av en helhetssyn på rättssäkerhetsfrågan för den enskilde kvarstår, avsnittet Reformen borde ha samordnats med reformen om åtgärder mot momsbedrägerier. Tidningen Balans fördjupning 2026, www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2026-08-28. (Forssén 2026b).

[16] Se avsnitt 6.

[17] Jämför Forssén 2023b, avsnitt 6 (Fråga om företrädaransvar avseende oäkta moms i skenfaktura) och Forssén 2025a, avsnittet Oäkta moms i skenfaktura och företrädaransvar.

[18] Se avsnitt 7.

[19] De lege ferenda: ”Om den lag som bör göras”. Ett uttalande de lege ferenda uttrycker en önskan om hur framtida rättsregler bör vara i ett visst avseende. Jämför Stefan Melin, Juridikens begrepp (4:e upplagan). Iustus förlag. Uppsala 2010, s. 94. (Melin 2010).

[20] Jämför avsnitt 1.

Åtgärderna har dock inte motverkat andra fall av karusellhandel, såsom så kallad *cross invoicing*, vilket jag återkommer till nedan.[21] SKV återbetalar alltjämt moms till oseriösa företag, trots att regeringen den 9 juni 2022 beslutade att starta utredningen Åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier, vilken ledde till SOU 2023:49 och SOU 2024:32. Avsikten var att införa lagstiftning den 1 juli 2025, men så skedde inte. Regeringen fortsatte dock arbetet och lämnade lagrådsremisser den 9 och 16 oktober 2025 samt prop. 2025/26:43 den 6 november 2025 och prop. 2025/26:128 den 12 februari 2026. Det ledde till lagstiftningen om skattebrott och skatteförfarandet i två steg den 1 april och 1 juli 2026.

I Forssén 2023b nämnde jag konsekvenserna av att en försvunnen näringsidkare har utfärdat en skenfaktura. Här anför jag att det av kontrollskäl särskilt i sådana fall krävs att en bättre ordning än dagens införs för momsredovisningen hos säljare och köpare. Detta gäller deras redovisning enligt allmänna momsbestämmelser samt för en säljare belopp för vilka särskild betalningsskyldighet gäller för felaktigt debiterad moms enligt 16 kap. 23 § ML. Med dagens ordning kan oseriösa företag som är säljare och köpare gömma en skentransaktion genom att säljaren tar upp den i sin vanliga momsdeklaration till SKV. Därför föreslår jag att lagstiftaren verkar för att ändra förfaranderegeln om skyldighet att lämna en särskild skattedeklaration för felaktigt debiterad moms, 26 kap. 7 § SFL.[22] Den regeln bör stipulera att alla fall av felaktig debitering av moms *ska* redovisas i särskild skattedeklaration. Problemet är att regeln anger att skyldigheten åvilar den som *bara* är betalningsskyldig för felaktigt debiterad moms. Därmed gäller att den som är momsregistrerad och gör skattepliktiga transaktioner ska redovisa även felaktigt debiterad moms i sin momsdeklaration. Om i stället alla fall av felaktig debitering av moms *ska* redovisas i särskild skattedeklaration, underlättas enligt min uppfattning den kontroll som företagets externa revisorer utför eller granskning som utförs av SKV. Den som gör skattepliktiga transaktioner redovisar i så fall dessa i sin momsdeklaration,[23] medan särskild skattedeklaration ska lämnas för felaktigt debiterad moms.

Genom att stryka ordet *bara* i 26 kap. 7 § SFL första stycket första meningen, stipuleras att sortering ska ske av deklarationerna. Idag anger regeln att särskild skattedeklaration bara ska lämnas av den som *bara* utfärdar fakturor med felaktig debitering av moms. En säljare och köpare kan då i ett upplägg dölja en skentransaktion genom att redovisa den i säljarens momsdeklaration.[24] Därmed ökar också risken för att andra företag i transaktionskedjan misstänks, även om de gör verkliga affärer. Mitt förslag till redigering av 26 kap. 7 § SFL gagnar urvalet av granskningsobjekt, och tillika rättsutvecklingen genom ett förbättrat urval av karusellmål att pröva i högsta instans, vilket jag återkommer till nedan.[25]

---

[21] Se avsnitt 4.

[22] Jämför Björn Forssén, Hämtmat och moms – bokföringsbrott när restauranger tillämpar fel skattesats? Tidningen Balans fördjupning 2026, www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2026-07-01. (Forssén 2026c). I Forssén 2026c berörde jag bland annat – i korthet – förfaranderegeln 26 kap. 7 § SFL.

[23] Jämför 26 kap. 5 § andra stycket och 21 § första stycket 1 SFL och 6 kap. 1 § första och tredje stycket skatteförfarandeförordningen (2011:1261, här förkortad SFF).

[24] Ang. skentransaktioner: jämför punkt 8 i den exemplifiering av felaktig debitering av moms som anges i prop. 2007/08:25, s. 91, och som nämns i avsnitt 1.

[25] Se avsnitt 3.

Sedan omvänd betalningsskyldighet infördes den 1 januari 2000 för omsättning inom landet av investeringsguld[26] har detta prövats på fler områden – med framgång för svenska staten också på dessa områden. Emellertid har fall av karusellhandel ändå eskalerat de senaste decennierna, vilket jag nämnde i Forssén 2023a.[27] Oavsett om lagstiftaren går vidare med att reformera de materiella reglerna, anser jag därför att kompletterande förbättringar av redovisningen bör ske. Detta genom att lagstiftaren verkar för mitt förslag till redigering av förfaranderegeln 26 kap. 7 § SFL, så att alla fall av felaktig debitering av moms redovisas i särskild skattedeklaration och aldrig i en momsdeklaration. Dessutom bör SKV omgående upphöra med att använda särskild momsdeklaration som en synonym till särskild skattedeklaration. Felaktigt debiterad moms är inte moms, utan det är fråga om att redovisa ett belopp för vilket en särskild betalningsskyldighet gäller enligt 16 kap. 23 § ML.[28] Jag anser att SKV:s terminologimissbruk bidrar till att försvåra upptäckten av det beskrivna upplägget.

I det fortsatta lagstiftningsarbetet efter SOU 2024:32 tog regeringen inte tog upp någon annan fråga som jag anförde i Forssén 2025a kvarstår än prioriteringen av SKV:s möjligheter att kontrollera vilka som momsregistreras. Därvidlag var lagstiftaren långsam i förhållande till att jag redan i Forssén 2021a tog upp registreringsfrågan för att minska momsbedrägerier i allmänhet. Där anförde jag att i reformen Det nya Skatteverket, det vill säga införandet 2004 av SKV,[29] nämndes inte ens momsregistrering. Jag anförde att i Forssén 2021a nämner jag från mina avhandlingar 2011 och 2013 att staten bör satsa på grindvakten i momssystemet, dvs. registreringskontrollen. Jag hänvisade till att EU-kommissionen lyfte frågan redan ett decennium tidigare med ambitionen att medlemsstaterna ska frångå inställningen att släppa in så många som möjligt i momssystemet till att ge registreringskontroll en nyckelroll för effektiv uppbörd.[30] Rättstillämpningen får visa om reformen den 1 april och 1 juli 2026 leder till att oseriösa företag hålls utanför momsregistret i högre grad än tidigare. Min bedömning är dock att den omständigheten i sig att åtgärderna avseende skattebrott och skatteförfarandet genomfördes i två steg ger ett osäkert resultat för att motverka karusellhandel.[31]

3 Nya vägledande avgöranden i högsta instans krävs i karusellmålen

Jag återkommer här, som nämnts,[32] till att mitt förslag till redigering av förfaranderegeln 26 kap. 7 § SFL gagnar urvalet av granskningsobjekt, och därigenom lär gynna rättsutvecklingen

[26] Jämför SFS 1999:640 och prop. 1998/99:69 (Särskilda mervärdesskatteregler för investeringsguld).

[27] Jämför Forssén 2023a, avsnitt 1.

[28] Jämför avsnitt 1.

[29] Jämför SFS 2003:642 och prop. 2002/03:99 (Det nya Skatteverket).

[30] Jämför Björn Forssén, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB 2011 (Forssén 2011), s. 223 och Björn Forssén, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 4/2013 (Forssén 2013), s. 76 samt avsnitt 5.4.1, Översyn av uppbörden av mervärdesskatt, i EU-kommissionens grönbok KOM(2010) 695 slutlig och EU-kommissionens uppföljning till grönboken, COM(2011) 851 final s. 6. Forssén 2011 och Forssén 2013 är tillgängliga i databasen DiVA (www.diva portal.org).

[31] Jämför även avsnitt 1.

[32] Jämför avsnitt 2.

genom att urvalet av karusellmål att pröva i högsta instans förbättras. Jag anför följande till stöd för att en sådan utveckling är nödvändig för den enskildes rättssäkerhet.

Innan lagstiftningsarbetet i fråga startade med SOU 2023:49 kommenterade jag i Forssén 2022 ett i karusellmålen ofta berört avgörande i svenska högsta domstolen (HD) av den 21 september 2018, NJA 2018 s. 704. I lagstiftningsarbetet efter SOU 2024:32 nämner regeringen det målet jämte ett avgörande i svenska högsta förvaltningsdomstolen (HFD) av den 15 mars 2013, HFD 2013 ref. 12.[33] Regeringen anför det till stöd för att EU-domstolens praxis innebär att om en köpare har känt till eller borde ha känt till att denne genom sina förvärv har deltagit i karusellhandel har denne inte rätt att dra av ingående moms.

I Forssén 2022 anför jag att HD noterar i punkt 25 i NJA 2018 s. 704 att det för ansvar enligt skattebrottslagen (1971:69, här förkortad SBL) krävs ett straffrättsligt uppsåt. Det är inte tillräckligt med sådan ond tro utifrån objektiva omständigheter som räcker för att avdragsrätt bortfaller. Hovrättslagmannen i Svea hovrätt, som var skiljaktig och ville fria den tilltalade, anförde ”att EU-domstolen i C-255/02 Halifax m.fl. uttalat att det förhållandet att förfarandemissbruk konstateras inte behöver leda till en sanktionsåtgärd, vilket skulle kräva tydligt och otvetydigt lagstöd, men däremot återbetalningsskyldighet eftersom avdraget blivit omotiverat (p. 93)”. HD fastställde hovrättens dom om grovt skattebrott, men enligt ”Halifax m.fl.”-målet medför inte förfarandemissbruk *i sig* straffrättsligt ansvar.[34] Jag anser att hovrättslagmannens yttrande stödjer att legalitetsprincipen för straffrättsliga åtgärder – fastlagd i 1 kap. 1 § brottsbalken (1962:700, här förkortad BrB) – innebär att ansvar inte kan ådömas bara för att avdragsrätt för ingående moms saknas till följd av förfarandemissbruk. Frågan omfattades dock inte av HD:s prövning inom ramen för prövningstillståndet. Jag anser således att regeringen bortser från att NJA 2018 s. 704 har ett begränsat värde till vägledning i karusellmålen, då prövningen inte omfattade frågan om uppsåt, utan bara oriktig uppgift.

Jag anser att regeringen i prop. 2025/26:43 också borde ha beaktat generaladvokatens förslag den 11 september 2014 till avgörande till EU-domstolen i förenade målen Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti (som avgjordes den 18 december 2014). Denne anförde att ett företag kan vara i god tro även om det har råkat in i en transaktionskedja där karusellhandel förekommit.[35] Enligt min mening har därmed EU-rätten utvecklats efter HFD 2013 ref. 12 beträffande rätten till avdrag för debiterad ingående moms, varför regeringen inte heller med den referensen kan anses vara uppdaterad om gällande rätt.

I flera artiklar i serien i fråga har jag följt upp analysen i Forssén 2022 av NJA 2018 s. 704.[36] Här upprepar jag från Forssén 2025b att det inte är givet att förfarandemissbruk *i sig* innebär

---

[33] Jämför prop. 2025/26:43 (Kompletteringar och förtydliganden i fråga om sanktioner vid skatteundandragande och bedrägerier), s. 24 och 25.

[34] Jämför EU-målet C-255/02 (Halifax m.fl.) av den 21 februari 2006, ECLI:EU:C:2006:121.

[35] Jämför EU-domstolens dom i förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13 (Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti) av den 18 december 2014, ECLI:EU:C:2014:2455, och punkterna 31–37 i generaladvokatens förslag till avgörande den 11 september 2014, ECLI:EU:C:2014:2217.

[36] Jämför: Forssén 2023b; Björn Forssén, ”Livsmedelspriserna föranleder lagändringar och planering avseende indirekta skatter”, Dagens Juridik 2023-03-15, www.dagensjuridik.se (Forssén 2023c); Björn Forssén, ”Näringspenningtvätt i momskarusell”, Dagens Juridik 2023-10-02, www.dagensjuridik.se (Forssén 2023d); Björn Forssén, ”Felaktigt debiterad moms föranleder betalningsskyldighet – inte skattebrott – ’karusellen’ går vidare”, Dagens Juridik 2023-11-27, www.dagensjuridik.se (Forssén 2023e); Forssén 2025a; och Björn Forssén, Rättssäkerhet i mål om moms och anknytande frågor i Sverige, JFT 4/2025 s. 261–294 (Forssén 2025b).

att straffrättsligt ansvar föreligger.[37] Detta mot bakgrund av att hovrättslagmannen, som nämnts, anförde att EU-domstolen enligt punkt 93 i ”Halifax m.fl.”-målet ansåg att det förhållandet att ett förfarandemissbruk konstateras inte behöver leda till en sanktionsåtgärd – vilket kräver tydligt och otvetydigt lagstöd – men däremot till återbetalningsskyldighet då avdraget blivit omotiverat.[38] I Forssén 2025b nämner jag att Stig von Bahr, före detta domare i HFD och EU-domstolen, skrev en artikel som ett komplement till Forssén 2022. Där anförde han att ”den som läser BF:s artikel kan få intryck av att både förfarandemissbruk och bedrägerier kan ge upphov till straffrättsliga sanktioner”.[39] Vidare nämnde jag att Stig von Bahr fick möjlighet att i sitt manus beakta att jag i Forssén 2022 anför att det ”inte är givet att förfarandemissbruk i sig innebär att straffrättsligt ansvar föreligger”. I von Bahr 2022 uppmärksammades dock inte min nyansering genom uttrycket *i sig*. Därför får läsaren intrycket av att Stig von Bahr går längre än jag, genom att han tämligen kategoriskt avfärdar min varning för förfarandemissbruk angående straffrättsliga påföljder.

Sålunda upprepar jag från Forssén 2025b att NJA 2018 s. 704, utifrån hovrättslagmannens uttalande i Svea hovrätt, innebär att det inte är givet att förfarandemissbruk *i sig* medför straffrättsligt ansvar, men att så *kan* vara fallet. Det är inte långsökt att förfarandemissbruk kan föranleda straffrättsliga frågor, såsom när fall av karusellhandel även innehåller misstanke om näringspenningtvätt. Jag anser att det faktum att HD i NJA 2018 s. 704 inte berörde näringspenningtvätt reser krav på nya vägledande avgöranden från HD i karusellmålen. Detsamma gäller skattemålen. HFD har också anledning att meddela prövningstillstånd i karusellmålen. Jag hänvisar i dessa hänseenden dels till min slutsats att EU-rätten har utvecklats efter HFD 2013 ref. 12 angående rätten till avdrag för debiterad ingående moms, dels till att regeringen i prop. 2025/26:43 bortser från generaladvokatens förslag till avgörande i ”Italmoda” och därmed från att också det kan innebära en utveckling av EU-rätten.

Om inte nya mål om karusellhandel ges prövningstillstånd i HFD och HD, riskerar en faktisk gällande rätt att etableras av SKV och lägre instanser i domstolarna som är oförenlig med EU-rätten. En dylik utveckling varnade danska regeringen för i ”Lyckeskog”-målet som avgjordes av EU-domstolen redan 2002.[40] Enligt punkt 11 i målet kritiserade danska regeringen systemet med prövningstillstånd, då det riskerar att leda till en oönskad parallell rättsbildning jämfört med EU-domstolens rättspraxis. Därför bör nya karusellmål ges prövningstillstånd i högsta instans, för att hindra detta. Om situationen inte blir löst, bör lagstiftaren förtydliga vad EU-rätten innebär för frågan om förfarandemissbruk kan medföra straffrättsligt ansvar.

För övrigt får jag, till ytterligare belägg av behovet av förtydligande från lagstiftaren av frågan om förfarandemissbruk kan medföra straffrättsligt ansvar, nämna en artikel som jag skrev redan innan artikelserien i fråga påbörjades.[41] I Forssén 2018a berörde jag huruvida de

---

[37] Jämför Forssén 2025b, avsnitt 3.3.2.3.

[38] Jag hänvisade i det hänseendet även till Forssén 2023a, s. 362 och 363.

[39] Jämför Stig von Bahr, Mer om missbruk och momsbedrägeri, Svensk Skattetidning 6/2022, s. 498–504, 499 (von Bahr 2022). BF, Björn Forssén (min anm.). Jämför även Forssén 2023a, s. 364.

[40] Jämför EU-målet C-99/00 (Lyckeskog) av den 4 juni 2002, ECLI:EU:C:2002:329.

[41] Jämför Björn Forssén, Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter momsfria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster, Tidningen Balans fördjupning 1/2018, s. 3–10, www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2018-01-18. (Forssén 2018a).

särskilda bestämmelserna om varor i vissa lager kan tillämpas så att beskattningsunderlaget och därmed priset på en vara som har varit placerad i sådant lager enligt 9 c kap. GML (numera 11 kap. ML) kan sänkas på grund av åtgärder under den tiden. Därigenom blir priset och beskattningsunderlaget lägre när varan omsätts efter det att den har tagits ut från lagret och omfattas av den generella skatteplikten för varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första stycket GML (numera 10 kap. 2 § ML). De särskilda reglerna om varor i vissa lager motsvaras närmast av bestämmelserna i artiklarna 154–163 i mervärdesskattedirektivet. Det finns ingenting i direktivet som utgör hinder mot att sänka beskattningsunderlaget på en vara som omfattas av de särskilda reglerna, genom att sälja en momsfri option på varan under tiden den är placerad i ett skatteupplag. Med den åtgärden är det möjligt att sänka beskattningsunderlaget och priset på varan, genom en matchning/kvittning av skattefri omsättning av varan under tiden den varit placerad i visst lager mot en skattefri finansiell tjänst (optionen). Den bedömningen gör jag i Forssén 2018a med reservation för att förfarandemissbruk kan anses föreligga om samma vara upprepat – likt i en ’karusell’ – omfattas av de beskrivna åtgärderna under tiden den är placerad i skatteupplaget. I Forssén 2023c anför jag att förfarandemissbruk inte bör komma i fråga i det beskrivna matchningsförfarandet – i vart fall inte om samma vara bara omfattas av en omgång av detta. Ett förtydligande från lagstiftaren skulle dock gagna rättssäkerheten för den enskilde.

4 Särskilt om upplägg av cross invoicing i momsbedrägerier av olika slag

Jag återkommer här, som nämnts,[42] till *cross invoicing*, vilket kan förekomma vid upplägg som utgör karusellhandel men också i andra fall av momsbedrägerier. *Cross invoicing* innebär att felaktig debitering av moms sker till ett företag för att kvitta bort utgående moms i företaget. Det kan vara fråga om att en köpare som gör verkliga affärer gör avdrag som för ingående moms för en mottagen skenfaktura där felaktig debitering av moms angivits. *Cross invoicing* avser inte bara varor, utan gäller ofta förvärv av tjänster i form av så kallad VoIP (Voice over Internet Protocol), dvs. utrymme för telefoni på internet. Då kan felaktigt debiterad moms avseende VoIP vara en sak (fråga), medan en ’karusell’ av varor är en annan fråga i samma företag. *Cross invoicing* behöver således inte avse försvunnen näringsidkare.

Omvänd betalningsskyldighet infördes 2000 för omsättning inom landet av investeringsguld, och sedan har ordningen prövats med framgång för staten också på fler områden, men i Forssén 2023a konstaterade jag – som nämnts – att fenomenet karusellhandel ändå har ökat de senaste decennierna.[43] I Forssén 2023a nämner jag att ett enda ärende kan omfatta miljardbelopp i redovisad moms som ifrågasätts av SKV och svenska Ekobrottsmyndigheten (EBM). I en intervju i SVT i juli 2023 uppgavs 5 miljarder kronor i yrkade avdrag för ingående moms som inte motsvaras av betald utgående moms om vad som brukar beskrivas som Sveriges och EU:s största momsbedrägeri. På reportern Mikael Grill Petterssons fråga, om hur mycket som har säkrats av myndigheterna, svarade EBM:s chefsåklagare Jonas Svanfeldt ”jag skulle säga under 5 procent”, och EBM:s dåvarande generaldirektör Monica Rodrigo sade att ”det är som en mjölkko”.[44]

[42] Jämför avsnitt 2.

[43] Jämför avsnitt 2.

[44] Jämför Forssén 2023a, avsnitt 1.

Sålunda konstaterade jag att det inte har hjälpt att införa omvänd betalningsskyldighet på olika områden. Bedrägerierna avseende moms fortsätter, och då rör det sig inte bara om upplägg som utgör karusellhandel. Det är ett underbetyg för lagstiftaren att omvänd betalningsskyldighet inte har införts för IP-telefoni, dvs. VoIP. Det skulle innebära en effektiv åtgärd mot att VoIP används i upplägg med *cross invoicing*, där dessa tjänster förvärvas som skenaffärer för att kvitta bort utgående moms, så att skatt att betala till SKV blir lägre. I Forssén 2022 och Forssén 2023a berör jag att dåvarande regeringen frångick tanken på omvänd betalningsskyldighet för VoIP.[45] Detta när den ordningen infördes i GML den 1 april 2021 – under vissa förutsättningar – för handel inom landet mellan beskattningsbara personer avseende varor i form av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer.[46] Att omvänd betalningsskyldighet inte infördes för VoIP, och därför saknas i 16 kap. 16 § ML, motiverades av finansministern med att näringslivet ville undvika krångel.[47] Lagstiftarens inställning bäddar för att rättssäkerheten för mindre företag på elektronikmarknaden åsidosätts till förmån för större aktörer på exempelvis stormarknader. I Forssén 2022 och Forssén 2023a noterar jag dessutom att oavsett näringslivets invändning mot VoIP, så bryter utelämnandet av VoIP från omvänd betalningsskyldighet mot EU-rätten. Det är nämligen så att sedan 2015 anges VoIP i artikel 6a.1 b) i EU:s genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 som ett exempel på telekommunikationstjänster enligt artikel 24.2 i mervärdesskattedirektivet.[48] Det bör noteras att Danmark den 1 juni 2023 – utan att undanta VoIP – införde omvänd betalningsskyldighet (*omvendt betalingspligt*) för *teleydelser* (telekommunikationstjänster), för att bekämpa momsbedrägerier (*momssvig*).

Eftersom *cross invoicing* ofta är ett inslag i fall av karusellhandel, och den i första hand initieras av att handel bedrivs mellan EU:s medlemsstater avseende en viss sorts vara – till exempel elektroniska produkter och många andra slags produkter – är det således upplagt för att det i Sverige kan uppstå en parallell rättsbildning jämfört med EU-rätten i förevarande hänseende. Därmed kan Sverige ådra sig en fördragsbrottstalan i EU-domstolen av danska regeringen eller EU-kommissionen. Frågan är varför Sverige inte inför omvänd betalningsskyldighet för VoIP, när det har införts på ett flertal områden sedan 2000, och motverkar även andra upplägg än karusellhandel. EU-rätten innebär att lagstiftaren omgående bör verka för att införa omvänd betalningsskyldighet för VoIP i 16 kap. 16 § ML.

5 Frågan om bestämningen av beskattningsunderlaget i mellanmanssituationer

Jag följde upp Forssén 2023e med en artikel om den särskilda förmedlingsregeln 6 kap. 7 § GML.[49] Den utgjorde en förstudie till en artikel där jag bland annat tar upp den regeln.[50] I

[45] Jämför Forssén 2022, avsnitt 1 och Forssén 2023a, avsnitt 4.2.

[46] Jämför 1 kap. 2 § första stycket 4 f och sjunde stycket GML. Motsvaras i ML av 16 kap 16 §.

[47] Jämför Forssén 2023a, avsnitt 4.2.

[48] Enligt artikel 288 andra stycket fördraget om EU:s funktionssätt ska EU-staterna tillämpa en förordning direkt.

[49] Jämför Björn Forssén, "'Momskaruseller' och ändringen av den särskilda förmedlingsregeln", Dagens Juridik 2024-05-16, www.dagensjuridik.se. (Forssén 2024b). Forssén 2023e är en av de artiklar vari jag följde upp min analys i Forssén 2022 av NJA 2018 s. 704 – se avsnitt 3.

[50] Jämför Björn Forssén, Mellanmän och frågor om karusellhandel respektive vinstmarginalbeskattning – en jämförelse av gamla och nya mervärdesskattelagen i Sverige, JFT 4/2024 s. 294–329. (Forssén 2024c). Med sin karaktär av förstudie nämns Forssén 2024b i Forssén 2024c.

Forssén 2024c berör jag angående frågan om bestämning av beskattningsunderlag att SKV i ett tillägg i sitt ställningstagande avseende regeln anför att dess rättsliga bedömning kvarstår oförändrad även efter det att ML ersatte GML den 1 juli 2023, varför ställningstagandet ska finnas kvar.[51] Jag håller inte med, och går översiktligt igenom vad regeln, som jag benämner en särskild *momskommissionsregel*, innebär för bestämningen av beskattningsunderlaget avseende elektroniska produkter, såsom datorer och mobiltelefoner, om den såsom SKV anför gäller efter momsreformen 2023. 6 kap. 7 § GML hade följande lydelse:

> Om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten skall vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.

Problematiken med frågan om en särskild *momskommissionsregel* förekom enligt 6 kap. 7 § GML respektive i dess föregångare, första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i lag (1968:430) om mervärdeskatt, består i att SKV med stöd därav ofta har hävdat att en mellanman, genom sin prestation (förmedlingen), gör samma omsättning av vara eller tjänst som huvudmannen, oavsett om ett civilrättsligt kommissionsavtal förelåg mellan dem. SKV:s ståndpunkt innebar att 6 kap. 7 § GML på så sätt skulle ha utgjort vad jag – i överförd bemärkelse – kallar ett *gummiband*, varigenom mellanmannen kunde jämställas med en egenförsäljare avseende varan eller tjänsten till konsument enbart i kraft av den specialregeln.[52] Problemet med en sådan regel består i att SKV och EBM, i exempelvis ärenden och mål där de anför att karusellhandel har förekommit hävdar att uttrycket ”i eget namn” i regeln avsåg ”kommissionärer och jämförliga ombud”. SKV har hävdat att även ombud *jämförliga* med kommissionärer omfattas av allmänna momsbestämmelser såsom för en egenförsäljare, i stället för att ses som en vanlig agent. Detta gällde enligt SKV bara för att ombudet uppbar likviden från kunden, och huvudmannen i faktura utfärdad till kunden inte gick att identifiera. Att på så sätt utvidga begreppet kommissionär till att omfatta även *jämförliga ombud* – det vill säga mellanmän som inte omfattas av ett civilrättsligt kommissionsavtal – med huvudmannen, innebar att ett *gummiband* förelåg, så att mellanmannen betraktades som en egenförsäljare enligt de allmänna momsbestämmelserna. Därmed utgjorde beskattningsunderlaget för mellanmannen hela försäljningspriset till kund, i stället för endast provisionen från huvudmannen, såsom annars gäller för en vanlig agent.[53]

Oavsett om en särskild *momskommissionsregel* har existerat i svensk mervärdesskatterätt, är det enligt min uppfattning inte fallet enligt ML. Genom ML ändrades den särskilda förmedlingsregeln i 6 kap. 7 § GML, så att den numera består i två regler, 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 § ML, vilka i tur och ordning har följande lydelser:

> *5 kap. 3 § andra stycket 3 ML*
>
> Med leverans av varor avses även överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.

---

[51] Jämför SKV:s ställningstagande av 2020-09-25, Förmedling av tjänster i eget eller i annans namn, mervärdesskatt, dnr 8-314934, avsnitt 3.2 och tillägget däri: ”Nytt: 2023-05-31”. Se https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/384786.html?date=2020-09-25&q=8-314934.

[52] Jämför Forssén 2024c, avsnitt 2.

[53] Jämför Forssén 2024c, avsnitt 1.

5 kap. 27 § ML

Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, ska den beskattningsbara personen anses själv ha förvärvat och tillhandahållit dessa tjänster.

Redan den omständigheten att 6 kap. 7 § GML har ersatts med en regel för varor och en regel för tjänster, såsom i de närmast motsvarande direktivbestämmelserna artikel 14.2 c och artikel 28, innebär att en mer korrekt implementering av mervärdesskattedirektivet föreligger genom införandet av ML. Att uttrycket ”i eget namn” inte har överförts från 6 kap. 7 § GML till 5 kap. 3 § andra stycket 3 ML, samtidigt som det däri preciseras att fråga ska vara om ”ett kommissionsavtal om köp eller försäljning”, innebär att en korrekt implementering av artikel 14.2 c i mervärdesskattedirektivet föreligger i ML. Uttrycket ”i eget namn” återfinns i stället i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet beträffande mellanmanssituationer avseende tillhandahållande av tjänster, och i överensstämmelse med den direktivbestämmelsen har det behållits i 5 kap. 27 § ML. Vidare noterar jag att kriteriet om att mellanmannen ”uppbär likviden för varan eller tjänsten” inte har överförts från 6 kap. 7 § GML till 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 § ML. Därmed har genom införandet av ML en korrekt implementering av mervärdesskattedirektivet genomförts avseende mellanmanssituationer rörande kommissionshandel med varor respektive tillhandahållande av tjänster.[54] Enligt min mening existerar inte längre någon särskild *momskommissionsregel* som jämställer mellanmän med kommissionärer oavsett om de omfattas av ett civilrättsligt kommissionsavtal med huvudmannen, om nu detta någonsin har varit fallet enligt svensk mervärdesskatterätt.

Om en särskild *momskommissionsregel* är tillämplig, bidrar den till att undertrycka undersökningar från SKV:s och EBM:s sida av huruvida stora internationella aktörer som äger operativsystemen i exempelvis datorer och mobiltelefoner redovisar och betalar moms på ersättning för tjänsten, det vill säga för licensen på systemet. Därför bör från en ekonomisk synvinkel en åtskillnad göras mellan hårdvara och operativsystem i elektroniska produkter, och bilda grund för bestämning av beskattningsunderlag hos å ena sidan handlaren (grossisten eller detaljisten), och å andra sidan ägaren av operativsystemet.[55] För att åstadkomma den åtskillnaden vid bestämningen av beskattningsunderlaget bör lagstiftaren förtydliga att momsreformen 2023 innebär, oavsett om specialregeln existerat tidigare, att den inte gäller längre. Annars riskerar SKV:s tillägg i ställningstagandet att etablera som en faktisk gällande rätt att en mellanman kan jämställas med en kommissionär oavsett om denne omfattas av ett civilrättsligt kommissionsavtal med huvudmannen. Då kan rättssäkerheten för den enskilde fortsatt åsidosättas även i utredningar av karusellhandel, genom att en återförsäljare eller vanlig agent påförs ett beskattningsunderlag för en licensavgift som egentligen hör hemma hos en stor internationell aktör som äger operativsystemet i försåld dator eller mobiltelefon.[56]

6 Frågan om befrielseinstitutet i skatteförfarandet och felaktigt debiterad moms

Här återkommer jag till den ena av de båda rättsfrågor som jag i inledningen särskilt nämner från Forssén 2025a kvarstår för lagstiftaren att behandla efter SOU 2024:32 och reformen den

[54] Jämför Forssén 2024c, avsnitt 1.

[55] Jämför Forssén 2024c, avsnitt 6.

[56] Jämför Forssén 2024c, avsnitten 6, 8 och 9.

1 april och 1 juli 2026. Frågan är om befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL omfattar särskild betalningsskyldighet för felaktigt debiterad moms enligt 16 kap. 23 § ML (oäkta moms).[57] Rättssäkerhetsmässigt anser jag att frågan om den som felaktigt har debiterat moms i en faktura kan anföra synnerliga skäl för befrielse från beloppet i fråga med stöd av 60 kap. 1 § SFL är av en systematisk karaktär i förhållande till beskattningsförfarandet. Jag tar upp frågan, som också nämns i inledningen, i Forssén 2026a, och anför därifrån i första hand följande.

Befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL omfattar enligt rubriken till 60 kap. ”[b]eslut om befrielse från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt”. Första stycket lyder:

> Om det finns synnerliga skäl, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer helt eller delvis medge befrielse från
> 1. betalningsskyldigheten enligt 59 kap. 2 § för den som inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp, och
> 2. skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt.

Om det finns synnerliga skäl, kan således befrielse medges helt eller delvis från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, moms eller punktskatt. En ansökan om befrielse lämnas till SKV:s huvudkontor, som meddelar beslut.[58] Beslutet kan överklagas till regeringen, om SKV avslår ansökan.[59] I Forssén 2026a berörs ordet *mervärdesskatt* i 60 kap. 1 § första stycket 2 SFL angående felaktig debitering av moms för vilken betalningsskyldighet infördes i GML i enlighet med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Jag satte frågan i ett systematiskt perspektiv i förhållande till kravet på rättssäkerhet i beskattningsförfarandet.[60]

Jag hade tagit upp befrielseinstitutet redan innan artikelserien påbörjades, och berörde då bland annat att lagstiftaren anser att det är säljaren som kan ansöka om befrielse från att debitera och erlägga utgående moms på försäljningen.[61] Av förarbetena till regelns föregångare,[62] följer att ”[s]om ett sådant synnerligt skäl som kan medföra befrielse från betalning av mervärdesskatt kan inte anses fall då den skattskyldige har tagit ut skatten av sina kunder.”[63] Därför avvisar SKV och regeringen en köpares ansökan om befrielse från att återbetala vägrat avdrag för ingående moms. Jag återknöt till Forssén 2018b i en artikel som kan ses som en förstudie till Forssén 2026a.[64] I Forssén 2024d nämns bland annat just att för

---

[57] Jämför avsnitt 1.

[58] Jämför 13 kap. 12 § SFF.

[59] Jämför 67 kap. 6 § andra meningen SFL.

[60] Jämför Forssén 2026a, avsnitt 3.1.

[61] Jämför Forssén 2026a, avsnitt 3.2, där jag hänvisar till Björn Forssén, Befrielse från skatt – en nåd att stilla bedja om hos Skatteverkets huvudkontor och Regeringen eller rättspröva hos HFD. Tidningen Balans fördjupning 3/2018, s. 3–5, publicerad på www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2018-06-12. (Forssén 2018b).

[62] 13 kap. 1 § i skattebetalningslagen (1997:483) ersattes av 60 kap. 1 § SFL, när SFL infördes 2012.

[63] Jämför prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.) Del 1, s. 596.

[64] Jämför Forssén 2026a, avsnitt 3.2, där jag hänvisar till Björn Forssén, Befrielse från felaktigt debiterad moms, Dagens Juridik 2024-12-13, www.dagensjuridik.se. (Forssén 2024d).

moms anses befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL enbart avse skyldigheten att betala (utgående) moms, och inte rätten att dra av ingående moms. Därmed finns det en *lucka* på momsområdet avseende tillgängliga rättsmedel, eftersom en generell rätt till domstolsprövning saknas i Sverige.[65] Av särskilt intresse för frågan om befrielse kan komma i fråga för utfärdaren av en faktura med felaktigt debiterad moms är att befrielseinstitutet inte berördes vid reformen 2008, det vill säga då särskild betalningsskyldighet för oäkta moms infördes.[66] Om ett företag inte kan undvika obestånd till följd av SKV:s krav på betalning av en oäkta moms, när konkurs beslutas och konkursförvaltaren inte medverkar till att kreditfaktura utfärdas på beloppet,[67] bör företaget ges möjlighet till befrielse enligt 60 kap. 1 § SFL.[68]

Sålunda anser jag att befrielseinstitutet i SFL bör kompletteras så att den *lucka* som det innebär för den enskildes rättssäkerhet att en generell rätt till domstolsprövning saknas i Sverige inte hindrar att den beskrivna obeståndssituation kan hanteras. Det bör ske genom att det skrivs in i 60 kap. 1 § SFL att obeståndssituationen i fråga angående en oäkta moms utgör ett särskilt fall för befrielse.[69] Framför allt när det är fråga om att den felaktigt debiterade momsen består i att utfärdaren av fakturan har felbedömt momsreglerna, och tagit ut moms på en från skatteplikt undantagen transaktion, är följande av intresse på temat rättssäkerhet för den enskilde. Om situationen hade förekommit i Danmark, skulle utfärdaren inte ha kunnat driva igenom kravet på den oäkta momsen mot mottagaren. Enligt dansk civilrätt föreligger nämligen inte någon skyldighet för en köpare att betala ett krav på ett belopp som utgör en felaktigt debiterad moms till säljaren.[70] I Forssén 2026a anför jag att detta gör mitt förslag om att skriva in obeståndssituationen i fråga i befrielsebestämmelsen desto angelägnare, då det inte är fastlagt i svensk civilrätt om den som mottar en faktura med oäkta moms är skyldig att betala den. Med mitt förslag kan utfärdaren av fakturan befrias från skyldigheten att betala den oäkta momsen, i stället för att denne – för att undvika konkurs – måste kräva ut beloppet från mottagaren som inte kan dra av det som ingående moms. Sverige närmar sig med mitt förslag Danmark i termer av rättssäkerhet för den enskilde i den beskrivna situationen. Det motverkar att gällande rätt därvidlag går i olika riktningar i de båda medlemsstaterna i EU.[71]

Genom mitt förslag att särreglera befrielse från att betala oäkta moms i den beskrivna obeståndssituationen undviks att samma terminologiska rekvisit används som för övriga befrielsefall. Begreppet synnerliga skäl förbehålls för andra fall av befrielse med stöd av 60 kap. 1 § SFL, och för förevarande särfall av befrielse föreslår jag att lagstiftaren kan beakta

---

[65] Jämför Wiweka Warnling-Nerep, RÄTTSMEDEL: om- & överprövning av förvaltningsbeslut. Jure Förlag AB 2015 (Warnling-Nerep 2015), s. 31, 42 och 43. Dit hänvisade jag i Forssén 2026a, avsnitt 3.2 och Forssén 2024d samt i Björn Forssén, Nya förvaltningslagen och skatteförfarandet – studiematerial: Andra upplagan (eget förlag 2019), s. 16. (Forssén 2019a). Forssén 2019a är tillgänglig i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

[66] Jämför Forssén 2026a, avsnitt 3.3. Jämför även avsnitt 1.

[67] Skyldighet att betala oäkta moms till SKV gäller så länge kreditnota inte utfärdas. Jämför 7 kap. 49 och 50 § ML.

[68] Jämför Forssén 2026a, avsnitt 3.4.

[69] Jämför Forssén 2026a, avsnitten 3.4 och 4.

[70] Jämför kommentar av EU-målet 342/87 (Genius Holding), ECLI:EU:C:1989:635, på s. 201 i Henrik Stensgaard, Fradragsret for merværdiafgift. Jurist- og Økonomforbundets Forlag. Köpenhamn 2004.

[71] Jämför Forssén 2026a, avsnitt 4.

finsk rätt. Jag hänvisar därvidlag till 47 § 2 mom. i finska lagen om skatteuppbörd 12.1.2018/11, där punkt 3 stipulerar att det kan föreligga en särskild orsak till att det anses som uppenbart oskäligt att driva in skatten. Om statens krav på felaktigt debiterad moms bara föreligger till följd av att utfärdaren av fakturan (gäldenären) inte själv kan bestämma att kreditfaktura utfärdas när konkursbeslut fattats, och därmed också hindra mottagaren att utöva avdragsrätt såsom för ingående moms, kan en särreglering i 60 kap. 1 § SFL av befrielse från kravet för utfärdaren av fakturan anges som att detta utgör en oskälighet för indrivning.[72]

7 Reform avseende företrädaransvarsreglerna borde ha samordnats med reformen om åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier

Här återkommer jag till den andra rättsfrågan som jag särskilt tar upp från Forssén 2025a kvarstår för lagstiftaren att behandla efter SOU 2024:32 och reformen den 1 april och 1 juli 2026. Frågan är om företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12–21 § SFL omfattar oäkta moms. I Forssén 2026b anför jag att frågan är viktig för den enskildes rättssäkerhet.[73] Jag nämner där att under det att reformen om åtgärder mot momsbedrägerier genomfördes infördes den 30 juni 2026 nya regler om befrielse och rådrum beträffande företrädaransvarsreglerna i SFL.[74] I Forssén 2026b berör jag att den reformen genomfördes utifrån utredningen Det skatterättsliga företrädaransvaret – en översyn (SOU 2020:60). Utredningen SOU 2020:60 skulle ha lett till nya regler den 1 januari 2022 om befrielse från företrädaransvar och rådrum med betalning av SKV:s krav på grund av sådant ansvar för skatteskulder hos juridiska personer, exempelvis för en företrädare för ett aktiebolag. Det skedde inte, men lagstiftaren genomförde sedermera sina förslag den 30 juni 2026 i enlighet med en proposition baserad på SOU 2020:60.[75]

Jag kommenterade SOU 2020:60 i Tidningen Balans 2021-06-21.[76] Där – i Forssén 2021b – kritiserade jag utredningens bristande helhetssyn på rättssäkerheten för den enskilde. Jag återknöt till Forssén 2021b i Forssén 2026b, och ifrågasätter att lagstiftaren lyckats bättre med de färdiga reglerna ett halvt decennium senare. Jag konstaterar i Forssén 2026b att det också efter den genomförda reformen den 30 juni 2026 avseende företrädaransvarsreglerna kvarstår ett behov av en helhetssyn på rättssäkerhetsfrågan för den enskilde. Dessutom anser jag att reformen borde ha samordnats med reformen om åtgärder mot momsbedrägerier som genomfördes den 1 april och 1 juli 2026. Jag redogör för mina slutsatser enligt följande.

I Forssén 2026b anför jag att en analys av företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12–21 § SFL alltjämt måste ske i ett större rättssystematiskt perspektiv för att kunna förväntas bli tillämpade rättssäkert för den enskilde av SKV och förvaltningsdomstolarna. Regeringens proposition 2025/26:52 hade bara samma kosmetiska funktion som jag anförde angående den ursprungliga utredningen.[77] Med det avser jag att lagstiftaren i princip bara har flyttat runt

[72] Jämför Forssén 2026a, avsnitt 4.

[73] Jämför avsnitt 1.

[74] Jämför SFS 2026:561.

[75] Jämför prop. 2025/26:52 (Det skatterättsliga företrädaransvaret – nya regler om befrielse och rådrum).

[76] Jämför Björn Forssén, Företrädaransvar – kommentarer av ett förslag om regeländringar. Tidningen Balans fördjupning 3/2021 s. 9–16, www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2021-06-21. (Forssén 2021b).

[77] Jämför Forssén 2026b, avsnittet Övergripande konklusion angående de nya reglerna om befrielse och rådrum.

rekvisit i olika sammanhang i SFL utan att tillföra något nytt som stärker rättssäkerheten för den enskilde vid SKV:s och förvaltningsdomstolarnas tillämpning av reglerna. Reformen av befrielseregeln och införandet av reglerna om rådrum innebär endast att rekvisitet ”särskilda skäl” har överförts från befrielseregeln, 59 kap. 15 §, till de nytillkomna reglerna om rådrum i 59 kap. 15 a–c §. Det anges numera i 15 a §, där det också framgår vad som ska ”särskilt beaktas” vid bedömningen av om särskilda skäl talar emot rådrum. Samtidigt har ”särskilda skäl” i 15 §, med förebild från 51 kap. 1 § om befrielse från särskilda avgifter såsom skattetillägg, ändrats till ”oskäligt” med en uppräkning av vad som särskilt ska beaktas vid den prövningen. Oskälighetsprövningen i den enskildes intresse ska ytterst ske med hänsyn till proportionalitetsprincipen i 2 kap. 5 § SFL. Detta såväl för frågan om oskälighet beträffande befrielse från företrädaransvar för företrädaren för aktiebolaget som för frågan om befrielse från skattetillägg för bolaget i det underliggande skattemålet. På så sätt anser jag att reformen av regeln om befrielse från företrädaransvar inte innebär någon stärkt rättssäkerhet för företrädare, men det får rättsutvecklingen visa. I ett rättssäkerhetsmässigt perspektiv är dock den avgörande bristen i reformen att den inte genomfördes med en ordentlig analys av rättssäkerheten beträffande reglerna om uppkomsten av själva företrädaransvaret enligt 59 kap. 12–14 §.[78] Vidare ifrågasätter jag reglerna systematiskt enligt följande.

I en artikel i Tidningen Balans tog jag upp att regeringen i samband med reformen angående åtgärder mot momsbedrägerier, och förändringen den 1 april 2026 av begreppet oriktig uppgift i skattetilläggsreglerna i SFL och i regeln om skattebrott,[79] borde ha berört även begreppet oriktiga uppgifter i den särskilda företrädaransvarsregeln avseende överskjutande ingående moms i 59 kap. 14 § SFL.[80] Reformens andra steg – den 1 juli 2026[81] – innebar nämligen också införandet av ett nytt kapitel (63 a) angående när överskjutande ingående moms inte ska tillgodoräknas. I Forssén 2026d anförde jag därför att regeringen, genom att inte beröra begreppet oriktiga uppgifter i 59 kap. 14 §, har saknat en nödvändig helhetssyn på dubbelbestraffningsförbudet (*ne bis in idem*),[82] då den särskilda regeln om företrädaransvar – till skillnad från huvudregeln i 59 kap. 13 § SFL – innehåller begreppet oriktiga uppgifter.

I Forssén 2026b återkommer jag angående reformen den 30 juni 2026 till huvudregeln om företrädaransvar i 59 kap. 13 § SFL och den särskilda företrädaransvarsregeln avseende överskjutande ingående moms i 59 kap. 14 §. Jag tar då också upp att det även beträffande huvudregeln föreligger ett behov av klargörande angående moms. Det rör sig om den särskilda betalningsskyldigheten enligt 16 kap. 23 § ML för felaktig debitering av moms i en faktura. Problemet är att den som utfärdar en faktura och benämner ett belopp däri för mervärdesskatt (moms), trots att den exempelvis avser en skentransaktion eller en verklig transaktion som är undantagen från skatteplikt, är betalningsskyldig för beloppet (oäkta moms), så länge denne inte utfärdar en kreditnota. Därför anför jag i Forssén 2026a att det bör klarläggas i SFL om SKV med stöd av 59 kap. 13 § kan genomdriva personligt

[78] Jämför Forssén 2026b, avsnittet Reformen angående befrielse och rådrum förstärker inte rättssäkerheten.

[79] Jämför ang. begreppet oriktig uppgift: 49 kap. 5 § SFL och 2 § SBL.

[80] Jämför Björn Forssén, Revisorns roll som vittne när klienten råkat in i karusellhandel, avsnittet Nya regler den 1 juli 2026. Tidningen Balans fördjupning 2026, www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2026-06-25. (Forssén 2026d).

[81] Jämför SFS 2026:707 och prop. 2025/26:128 (Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier).

[82] Ne bis in idem: Inte två gånger om samma sak. Jämför Melin 2010, s. 275.

betalningsansvar för oäkta moms mot företrädare för exempelvis ett aktiebolag som har utfärdat fakturan med beloppet såsom för en äkta utgående moms.[83] Jag hänvisar, som nämnts,[84] till att frågan berördes tidigare i artikelserien, men att jag inte gick vidare, då den är en följdfråga till den underliggande frågan om aktiebolagets möjlighet att utfärda kreditfaktura på beloppet. I stället behandlade jag i Forssén 2026a tillämpligheten av befrielseinstitutet i SFL på oäkta moms, vilket berörs ovan.[85] I Forssén 2026b kopplar jag frågan om företrädaransvar till problematiken om befrielseinstitutet. Lagstiftaren borde ha tagit upp även detta i samband med företrädaransvarsreglerna den 30 juni 2026. Dessa borde ha behandlats gemensamt med en genomgång av om företrädaren för aktiebolaget kan anföra befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL till stöd för befrielse från personlig betalningsskyldighet för beloppet som bolaget felaktigt benämnt moms. Det skulle således ha stärkt rättssäkerheten för den enskilde om utredningen SOU 2020:60 hade berört även befrielseinstitutet.[86]

Att åtgärderna mot exempelvis momsbedrägerier av karuselltyp inte samordnades, utan genomfördes i två steg den 1 april och 1 juli 2026 innebär enligt min mening att reformen infördes utan en helhetssyn på den enskildes civila rättigheter eller skyldigheter som avses i artikel 6.1 i Europakonventionen, det vill säga angående principerna om tillträde till domstol (”Access to court”) och rättvis rättegång (”Fair Trial”).[87] Åtgärderna ger ingen rättssäker syn på vad som kan drabba en seriös företagare som råkat in i en kedja av karusellhandel. Min bedömning är att genomförandet av åtgärderna avseende skattebrott och skatteförfarandet i två steg ger, som nämnts,[88] ett osäkert resultat för att motverka karusellhandel. Det drabbar staten men även ur konkurrenssynpunkt seriösa företag som råkat in i en kedja av karusellhandel trots att de har gjort verkliga affärer. Ett exempel på detta kan vara att ett seriöst företag i egenskap av köpare förvägras avdrag för ingående moms på grund av att SKV påstår att *cross invoicing* förekommit hos säljaren av till exempel elektroniska produkter.[89] För den enskilde är det av intresse att rättssäkerheten skulle ha stärkts om SOU 2020:60 – eller åtminstone regeringen i prop. 2025/26:52 – hade berört även befrielseinstitutet i reformen om företrädaransvar.[90]

---

[83] Jämför Forssén 2026a, avsnitt 2. Där hänvisar jag till: Forssén 2023b, avsnitt 6 (Fråga om företrädaransvar avseende oäkta moms i skenfaktura); Forssén 2025a, avsnittet Oäkta moms i skenfaktura och företrädaransvar; och Björn Forssén, Karusellhandelsmålen i Sverige kräver en förändring i god advokatsed, JFT 5–6/2025 s. 355–372, avsnitt 3.2 (Behov av vägledning från Sveriges advokatsamfund till stöd för advokaten i konkursförvaltarrollen), Forssén 2025c.

[84] Jämför avsnitt 1.

[85] Jämför avsnitt 6.

[86] Jämför Forssén 2026b, avsnittet Reformen borde ha samordnats med reformen om åtgärder mot momsbedrägerier.

[87] Europakonventionens – EKMR:s – fullständiga titel är: Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950.

[88] Jämför avsnitt 2.

[89] I avsnitt 4 berör jag *cross invoicing*.

[90] Jämför Forssén 2026b, avsnittet Reformen borde ha samordnats med reformen om åtgärder mot momsbedrägerier.

Min konklusion totalt sett är sålunda att det fortsatta lagstiftningsarbetet angående företrädaransvarsreglerna efter SOU 2020:60, det vill säga genom prop. 2025/26:52, borde ha samordnats med det avseende åtgärder mot momsbedrägerier enligt SOU 2023:49 och SOU 2024:32. Då kunde reformerna den 30 juni 2026 respektive den 1 april och 1 juli 2026 ha införts med en sådan helhetssyn på rättssäkerheten för den enskilde som jag efterlyser.[91]

8 Straffrättsliga aspekter på problematiken med försvunnen näringsidkare

I min analys av problem med karusellhandel har, som nämnts,[92] särskild betalningsskyldighet för felaktigt debiterad moms enligt 16 kap. 23 § ML varit en röd tråd. Skyldigheten att betala sådan oäkta moms till SKV infördes, som också nämnts,[93] 2008 i GML i enlighet med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Det ansågs nödvändigt, då HFD i målet RÅ 2005 ref. 81, där ett företag hade debiterat moms på en undantagen tjänst, medgav att beloppet som redovisats som utgående moms återbetalades utan krav på utfärdande av kreditnota.[94] Reformen borde dock inte ha skett först 2008 som ett hinder för försvunnen näringsidkare att utnyttja RÅ 2005 ref. 81. Motsvarigheten till artikel 203 i mervärdesskattedirektivet återfanns i artikel 21.1 d i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG). Eftersom direktivbestämmelsen, som nämnts,[95] är obligatorisk, borde den ha implementerats i GML vid Sveriges EU-inträde 1995 – inte först 2008 som en åtgärd för brottsbekämpning. Genom att reglera skyldigheten att betala oäkta moms i en separat regel, 1 kap. 2 e § GML, underströk lagstiftaren att för den som felaktigt debiterat moms ska det inte leda till någon annan konsekvens än redovisnings- och betalningsskyldighet till SKV.[96] Då det inte är fråga om betalningsskyldighet enligt allmänna momsbestämmelser för utfärdaren av fakturan, uppfylls inte reciprocitetsprincipen för mottagaren, varför det företaget inte får dra av beloppet i fråga som ingående moms.[97]

Ett företag som felaktigt debiterar moms ska redovisa sådan oäkta moms så länge det inte utfärdar en kreditnota.[98] Jag anser, som nämnts,[99] att sådan redovisning alltid ska ske i en särskild skattedeklaration till SKV. På så sätt är regeln om särskild betalningsskyldighet i första hand obeståndsrättslig (insolvensrättslig) – till statens fördel. Emellertid anser jag, som också nämnts,[100] att ett företag bör kunna undvika obestånd som leder till konkurs till följd av

[91] Jämför Forssén 2026b, avsnittet Reformen borde ha samordnats med reformen om åtgärder mot momsbedrägerier.

[92] Jämför avsnitt 1.

[93] Jämför avsnitt 1.

[94] Jämför prop. 2007/08:25, s. 84. Ang. debitering av moms på undantagen vara eller tjänst: jämför punkt 1 i den exemplifiering av felaktig debitering av moms som anges i prop. 2007/08:25, s. 91, och som nämns i avsnitt 1.

[95] Jämför avsnitt 1.

[96] Jämför prop. 2007/08:25, s. 90.

[97] Jämför Forssén 2023a, avsnitt 5.2 (Särskilt om faktura med oäkta moms och själva momsfrågan).

[98] Jämför 7 kap. 49 och 50 § ML, och även Forssén 2023a, avsnitt 5.4 (Särskilt om faktura med oäkta moms och straffrättsligt ansvar).

[99] Jämför avsnitt 2.

[100] Jämför avsnitt 6.

SKV:s krav på betalning av oäkta moms, om konkursförvaltaren inte medverkar till att utfärda kreditfaktura på beloppet, genom att möjlighet till befrielse skrivs in i 60 kap. 1 § SFL. Den beskrivna situationen med att ett företag debiterar moms på en undantagen vara eller tjänst är en av dem som jag tar upp i denna framställning från förarbetena till reformen 2008. En annan situation gäller att en person begår skattebedrägeri genom att utfärda fakturor med moms för skentransaktioner.[101] Jag återkommer till det obeståndsrättsliga perspektivet på fall av felaktigt debiterad moms.[102] Här tar jag upp frågor om straffrättsliga konsekvenser i samband med att en försvunnen näringsidkare har debiterat moms på en skentransaktion.[103]

Min bedömning är att utfärdaren av en skenfaktura med moms inte kan dömas för skattebrott enligt 2 § SBL för att ha underlåtit att redovisa en oäkta moms till SKV. I Forssén 2023e tog jag upp den frågan med anledning av en fällande dom i Svea hovrätt av 2023-11-07 vilken berörde bland annat skattebrottsfrågan.[104] I Forssén 2023e följde jag upp skattebrottsfrågan och frågeställningen huruvida skattebrott kan anses föreligga avseende oredovisad oäkta moms. Jag anförde att det kräver ett förtydligande i SBL om att begreppet *skatt* även avser belopp som felaktigt har betecknats som moms för att utfärdaren av fakturan ska kunna anses ha begått skattebrott enligt 2 § SBL.[105] Jag anförde också att åklagaren i målet förde ett ogiltigt resonemang, när denne gjorde ett tillägg i gärningsbeskrivningen av innebörd att om fakturorna i fråga inte avsåg verkliga affärer så avsåg de ”i vart fall” felaktigt debiterad moms. Regeln om en särskild betalningsskyldighet för oäkta moms är inte subsidiär till huvudregeln om betalningsskyldighet för verkliga skattepliktiga transaktioner. Därför anförde jag dessutom att en fråga angående huruvida skentransaktioner eller verkliga transaktioner föreligger utgör ett motsatsförhållande som åklagaren borde ha behandlat i den ursprungliga gärningsbeskrivningen. Detta i stället för att senare gardera med tillägget att om inte det ena gäller föreligger ”i vart fall” det andra. Domen överklagades till HD, som beslutade 2024-01-17 att inte meddela prövningstillstånd (mål nr B 8498-23). Min uppfattning är att prövningstillstånd borde ha meddelats av HD åtminstone i de delar åtalet kom att gälla utfärdande av fakturor med av åklagaren förment felaktigt debiterad moms.

I Forssén 2023a anför jag att skattebrott kan aktualiseras för en företagare som har mottagit en skenfaktura, om denne försöker utöva avdragsrätt för den felaktigt debiterade momsen i en momsdeklaration som lämnas till SKV. Detta eftersom det företaget, som nämnts, saknar avdragsrätt såsom för ingående moms avseende beloppet i fråga. I det fallet kan dessutom straffrättsligt ansvar aktualiseras också för den som har utfärdat fakturan med den oäkta momsen, nämligen – enligt 23 kap. 4 § BrB – för medverkan till skattebrott som mottagaren av fakturan kan anses ha begått, genom att försöka utöva avdragsrätt för beloppet.[106] Eftersom det är fråga om en skentransaktion, kan naturligen inte god tro grunda rätt för mottagaren att

[101] Jämför prop. 2007/08:25, s. 91 ang. punkterna 1 och 8 i lagstiftarens uppräkning av exempel på felaktig debitering av moms, vilka är två av de tre exempel som jag nämner i avsnitt 1.

[102] Se avsnitt 9.

[103] Jämför ang. skentransaktioner: avsnitten 1, 2 och 7.

[104] Jämför Svea hovrätts mål nr B 15272-22. Forssén 2023e är en av de artiklar vari jag följde upp min analys i Forssén 2022 av domen i HD, NJA 2018 s. 704 – jämför avsnitt 3 och även avsnitt 5.

[105] Ändringen den 1 april 2026 enligt SFS 2026:109 (jfr avsnitt 1) innebar inte ett sådant förtydligande i 2 § SBL.

[106] Jämför Forssén 2023a, avsnitt 5.4.

dra av beloppet som ingående moms såsom jag har anfört med stöd av generaladvokatens uppfattning i dennes förslag till avgörande till EU-domstolen i förenade målen ”Italmoda”.[107]

Vidare anför jag i Forssén 2023a att ett företag som har utfärdat en skenfaktura med angivande av moms i den är skyldig att redovisa beloppet i fråga i en not i årsredovisningen, om det är av betydelse för att bedöma rörelsens *ställning*. I vart fall anser jag detta beträffande icke oväsentliga dylika belopp på grund av att betalningsskyldigheten till staten påverkar likviditeten i företaget, och försiktighetsprincipen innebär att företaget inte får övervärderas i redovisningen. I 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554, här förkortad ÅRL) anges vad som ska upptas i noter i årsredovisningen. Beträffande kravet på noter för mindre och större företag anser jag att vad som anges beträffande så kallade eventualförpliktelser i 5 kap. 15 § ÅRL är av intresse i förevarande sammanhang. Där anges att om ett företag har garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden eller eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventualförpliktelser), ska upplysning lämnas om summan av dessa. Oavsett om oäkta moms har betalats eller inte till staten, kvarstår skyldigheten att betala sådant belopp till staten tills kreditnota utfärdats av företaget. I Forssén 2026c anför jag om tillämpning av felaktig skattesats (på hämtmat) att det utgör en eventualförpliktelse, och hänvisar då till Forssén 2024a.[108] Beloppet ska inte redovisas i den löpande bokföringen,[109] men skyldighet att betala det till staten kvarstår och bör omnämnas i en not i företagets årsredovisning.[110] Även om oseriösa aktörer inte kan förväntas lämna information i årsredovisningen om en oäkta moms för vilken skyldighet att betala till staten kvarstår över bokslutsdatum, upprepar jag från Forssén 2023a att det är av intresse att exempelvis en försvunnen näringsidkare är skyldig att göra så. Det innebär ett kontrollmoment att beröra i utredningar och mål om momsbedrägeri genom karusellhandel. Om inte annat stödjer det att bokföringen är ett avgörande bevis också för frågan om oriktiga uppgifter har lämnats i momsdeklarationer av företag i en transaktionskedja där SKV och EBM påstår att försvunnen näringsidkare ingår.[111]

Regleringen av en skyldighet att lämna en kompletterande upplysning i årsredovisningen om förekomsten av oäkta moms bör enligt min mening ske i ÅRL. Bokföringsnämnden (BFN) ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed,[112] vilket har betydelse för den löpande bokföringen och årsredovisningen. Emellertid anser jag i enlighet med min uppfattning att beloppet bör omnämnas i årsredovisningen men inte i den löpande bokföringen, att rättssäkerheten kräver en lagreglering av upplysningsplikten i årsredovisningen. Om bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § första stycket BrB ska kunna utgöra en straffrättslig påföljd, när rörelsens *ställning* inte har kunnat följas i huvudsak utan upplysningen i årsredovisningen, vore det en rättssäkerhetsmässig brist att enbart reglera upplysningsplikten i allmänna råd från BFN just på grund av att den inte avser både den löpande bokföringen och årsredovisningen.

---

[107] Jämför avsnitt 3.

[108] I Forssén 2026c hänvisar jag till Forssén 2024a, s. 7. Ang. tillämpning av felaktig skattesats: jfr punkt 4 i den exemplifiering av felaktig debitering av moms som anges i prop. 2007/08:25, s. 91, och som nämns i avsnitt 1.

[109] Då resultatet inte får undervärderas inkomstskattemässigt, anser jag att beloppet inte heller ska kostnadsföras.

[110] Jämför Forssén 2023a, avsnitt 5.3 (Särskilt om faktura med oäkta moms och redovisningen).

[111] Jämför Forssén 2023a, avsnitt 5.3 (Särskilt om faktura med oäkta moms och redovisningen).

[112] Jämför 8 kap. 1 § första stycket första meningen bokföringslagen (1999:1078)

För övrigt får nämnas att regeringen har aviserat att BFN:s ska överföras till och inordnas i Revisorsinspektionen (RI) den 1 januari 2027. Då ska dessutom RI byta namn till Myndigheten för redovisning och revision (MRR). Inom MRR inrättas ett särskilt beslutsorgan, Nämnden för god redovisningssed. Den nämnden övertar BFN:s verksamhet med att bland annat besluta om allmänna råd.[113]

9 Advokaters och konkursförvaltares roll i ärenden och mål om karusellhandel

I Forssén 2025c har jag tagit upp advokaternas respektive konkursförvaltarnas roll i samband med ärenden och mål om karusellhandel.[114] Jag efterlyser, som nämnts,[115] prejudikat i HFD och HD till vägledning för domstolarna i lägre instanser att tolka och tillämpa regler som berör karusellhandel, och anförde detta i Forssén 2025c.[116] Därifrån anför jag även följande.

Enligt regeln 5.4 (Vilseledande uppgifter) i Sveriges advokatsamfunds Vägledande regler om god advokatsed (VRGA) ska advokaten inte vara undervisande.[117] Jag anser att en advokat inte bör vara passiv och undvika att anföra skattejuridiken så tidigt som möjligt i det aktuella ärendet och målet. Inställningen medför att en prövning av en momsfråga riskerar att aldrig ske, genom att SKV eller åklagaren påstår att en rättsfrågemässig invändning sent i processen är en efterhandskonstruktion från advokaten. På vägen fram till det att invändningen sker kan förhör och annat ha gällt bevisfrågor som helt enkelt inte har någon bäring på en utifrån gällande rätt korrekt rättsfrågemässig analys av momsfrågor kring påstådd karusellhandel.[118] Jag anser således att regeln 5.4 i VRGA inte bör kvarstå i sin nuvarande avfattning, då den rättfärdigar att advokaten inte gör ett beriktigande så snart denne inser att SKV eller EBM inte grundar vad de anför på gällande rätt i egentlig mening. Idag får åklagarna sällan invändningar från försvararna. En åklagare kan tämligen fritt justera en gärningsbeskrivning, varvid det enligt min erfarenhet inte är ovanligt att rättens ordförande hjälper åklagare med att justera exempelvis att de redan i gärningsbeskrivningen har blandat ihop ingående moms med överskjutande ingående moms. På så sätt sker ingen utveckling av uppfattningen om gällande rätt. Därför ska inte regeln 5.4 i VRGA vara en hämsko för försvararen som en av aktörerna i en rättegång, eftersom den beskrivna situationen motverkar rättssäkerheten för den enskilde beträffande rätten till rättvis rättegång (”Fair Trial”) och kravet på förutsebarhet i beslut.[119]

---

[113] Jämför Finansdepartementets promemoria från april 2026, En myndighet för redovisning och revision, Fi2026/01008, s. 2 och 84. Promemorian publicerades av regeringen den 4 maj 2026, och är tillgänglig på https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/departementsserien-och-promemorior/2026/05/en-myndighet-for-redovisning-och-revision/.

[114] I Forssén 2026a, avsnitt 2 hänvisar jag bland annat till Forssén 2025c, avsnitt 3.2 – jämför avsnitt 7.

[115] Jämför avsnitt 3.

[116] Jämför Forssén 2025c, avsnitt 2.

[117] Jämför Regler för advokatverksamhet, femte upplagan från januari 2025, avsnitt I, Vägledande regler om god advokatsed. Se https://www.advokatsamfundet.se/Nyhetsarkiv/2025/juni/regler-for-advokatverksamhet-har-uppdaterats/.

[118] Jämför Forssén 2025c, avsnitt 2.

[119] Jämför Forssén 2025c, avsnitt 4.

I Forssén 2026b kopplar jag problematiken angående företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12–21 § SFL till problematiken om befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL och felaktig debitering av moms.[120] Till gagn för den helhetssyn på rättssäkerheten för den enskilde som jag efterlyser därvidlag anför jag att jag även i Forssén 2025c framhåller att Advokatsamfundet har anledning att ge vägledning till advokaterna i deras egenskap av konkursförvaltare, när det gäller hanteringen av moms i konkurser, vilket dock inte berör utvecklingen av VRGA.[121]

Det föreligger ett behov av vägledning från Advokatsamfundet till stöd för advokaterna i konkursförvaltarrollen. I förevarande sammanhang avser jag särskilt hanteringen av moms vid konkurs beträffande en felaktig debitering av moms för vilken betalningsskyldighet kvarstår efter gäldenärens konkurs. Frågan gäller vilket ansvar som advokaten i egenskap av konkursförvaltare har för att lösa situationen. Med hänvisning till Forssén 2025a anför jag att sådan betalningsskyldighet som nu avses inte ska kvarstå i konkursboet bara för att gäldenären inte äger rådighet att utfärda en kreditfaktura på grund av konkurstillståndet. Därför bör det, i likhet med vad som förekom på 1980-talet, utvecklas rutiner för konkursförvaltarna om momsfrågor vid konkurs. Det kan ske mellan kollektivet av konkursförvaltare – vilka ofta är advokater – och SKV, varvid Advokatsamfundet bör delta i utvecklingen av sådana rutiner till stöd för advokaten i konkursförvaltarrollen.[122] Advokatsamfundet bör också stämma av arbetet med Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), eftersom de externa revisorernas roll är betydelsefull även när det gäller att bedöma frågor om gäldenärens verksamhet före konkursen. I Forssén 2026d framhåller jag betydelsen av revisorns roll som vittne när klienten råkat in i karusellhandel. Det anför jag också till stöd för att det gagnar rättssäkerheten för företagaren om Advokatsamfundet stämmer av med FAR utvecklingen av konkursförvaltarens roll angående att hantera moms vid konkurs.

10 Idéer till stöd för registreringskontroll och granskning av redovisningen av moms

I Forssén 2021a framhåller jag betydelsen av att SKV satsar på registreringskontroll för att upprätthålla en effektiv uppbörd av moms. Därvidlag gäller det kontroll av vem som släpps in i momssystemet, så att SKV:s verksamhet med att motverka karusellhandel eller momsbedrägerier i allmänhet förstärks.[123] Vad som krävs för att åstadkomma att inte oseriösa aktörer släpps in i onödan i momsregistret hos SKV är inte i första hand lagstiftning, utan att juridiken för granskningen stödjs av teknologi, dvs. artificiell intelligens (AI). I en artikel i serien i fråga under 2025 tog jag därför upp idéer för att effektivisera momsgranskningen hos SKV.[124] Jag föreslog att möjligheterna att åstadkomma en förfinad uppbörd och kontroll på momsområdet förhöjs, genom att AI vid utvecklingen av den nya SNI-koden,[125] SNI 2025,

[120] Jämför avsnitt 7 med hänvisning till avsnitt 6.

[121] Jämför Forssén 2025c, avsnitt 4.

[122] Jämför Forssén 2025c, avsnitt 3.2 med hänvisning till Forssén 2025a, avsnittet Konkursförvaltarna och frågan om kreditfaktura avseende felaktigt debiterad moms.

[123] Jämför avsnitt 2.

[124] Jämför Björn Forssén, Juridik och teknologi – idéer för AI-verktyg till momsgranskningen i Sverige, JFT 1/2025 s. 31–64. (Forssén 2025d).

[125] SNI-kod: särskild näringsindelningskod eller branschkod. SNI-koden är femsiffrig, och tas fram av Statistikmyndigheten SCB.

kompletteras med semiotik, så att urvalet av utredningsobjekt effektiviseras.[126] Jag nämnde också att mitt förslag baseras på en artikel som jag skrev 2018 om juridisk semiotik.[127]

Forssén 2025d ingår i artikelserien om karusellhandel, men mina förslag om att utveckla AI-verktyg till stöd för registreringskontroll och granskning av momsredovisningar avser SKV:s verksamhet i sig, oavsett om materiella eller förfarandemässiga regler kring karusellhandel reformeras. Sålunda är mitt korta omnämnande av Forssén 2025d tillräckligt i denna artikel.

11 Sammanfattning och avslutande synpunkter

11.1 Sammanfattning

Jag inleder framställningen med att erinra om att vad som avses med mervärdesskatt (moms) enligt EU-rätten anges i artikel 1.2 i EU:s mervärdesskattedirektiv. Moms i en EU-rättslig mening är en skatt som läggs på och dras av led för led av företag i en transaktionskedja, där momsen på det samlade förädlingsvärdet av en vara eller tjänst slutligen träffar konsumenten som skattebärare. Framställningen avser frågor angående framför allt momsbedrägerier av så kallad karuselltyp (karusellhandel) i Sverige. Jag påminner också om att det inte finns någon precis definition av karusellhandel. Därför kallar jag det för ett fenomen, där den gemensamma nämnaren är att oseriösa företag använder upplägg som går ut på att de inte ska iaktta artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Någon övervältring av momsen till konsumenten är inte avsedd, varför svenska Skatteverket (SKV) och således statskassan i Sverige förlorar skatteintäkter på karusellhandel. Vanligen innebär upplägget att ett företag i kedjan redovisar noll kr moms på exempelvis en varuleverans till utlandet. Sedan återinförs varan till landet, vilket sker i flera varv där säljaren för varje varv i ’karusellen’ underlåter att redovisa utgående moms eller gör så till låga belopp. Säljaren kallas för försvunnen näringsidkare (eng., *missing trader*), vilket är det vanligaste inslaget i upplägg avseende karusellhandel.

Genom utredningen Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier har lagstiftaren försökt att komma åt bland annat problemet med karusellhandel. Utredningen lämnade ett delbetänkande och ett slutbetänkande i SOU 2023:49 och SOU 2024:32, vilket sedermera ledde till en reform den 1 april och 1 juli 2026 avseende skattebrott och skatteförfarandet. I Forssén 2024a och Forssén 2025a kommenterade jag SOU 2023:49 och gick igenom ett antal rättsfrågor som jag ansåg kvarstod efter slutbetänkandet SOU 2024:32. Dessa frågor har jag bedömt som centrala för lagstiftaren att gå vidare med, för att åstadkomma effektiva åtgärder mot karusellhandel. De båda artiklarna ingår i en serie 2021–2026, där jag har lämnat förslag till lagstiftaren i Sverige för att åtgärda momsbedrägerier samt stärka den enskildes rättssäkerhet – främst förutsebarheten i beslut. Artikelserien är publicerad i JFT samt i Tidningen Balans, Svensk Skattetidning och Dagens Juridik. Jag har berört karusellhandel, men även näringspenningtvätt och bokföringsbrott. En röd tråd har varit särskild betalningsskyldighet för felaktig debitering av moms i faktura. Skyldighet att betala sådant belopp, vilket jag ibland benämner oäkta moms, infördes 2008 – i enlighet med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet – i 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § GML, numera 16 kap. 23 § ML.

[126] Jämför Forssén 2025d, avsnitt 1.

[127] Jämför Björn Forssén, Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön, JFT 5/2018 s. 307–328 (Forssén 2018c). Forssén 2018c ingår inte i serien, men hör ihop med Forssén 2025d genom ämnet semiotik.

Jag avslutar inledningen med att nämna att denna framställning främst berör de rättsfrågor vilka jag – också efter reformen 2026 – anser åtminstone kvarstår för lagstiftaren att ge en helhetssyn. Detta för att effektivt motverka karusellhandel samtidigt som rättssäkerheten för den enskilde beaktas genom en lagstiftning som därvidlag uppfyller kriteriet förutsebarhet. I genomgången anför jag *de lege ferenda* vad som kvarstår att göra i Sverige främst mot karusellhandel utan att det riskerar rättssäkerheten vare sig för seriösa företagare eller andra.

I avsnitt 2 går jag igenom frågor om momsredovisning och kontroll angående problem med momsbedrägerier. Jag anför att lagstiftaren har försökt att stävja karusellhandel, genom att på olika områden införa omvänd betalningsskyldighet för transaktioner inom landet. Genom att införa den ordningen på ett område motverkas fall av försvunnen näringsidkare där. Sedan omvänd betalningsskyldighet infördes 2000 för omsättning inom landet av investeringsguld har det prövats med framgång för svenska staten också på fler områden, men i Forssén 2023a konstaterade jag att fenomenet karusellhandel ändå har eskalerat de senaste decennierna. Därför tog jag särskilt upp på temat kontroll att med dagens förfaranderegler i SFL kan en säljare och köpare dölja en skentransaktion genom att säljaren redovisar den i sin vanliga momsdeklaration. Det ökar också risken för att även andra företag i transaktionskedjan misstänks, trots att de gör verkliga affärer. Av kontrollskäl föreslår jag att lagstiftaren verkar för att ändra förfaranderegeln 26 kap. 7 § SFL om skyldighet att lämna särskild skattedeklaration för felaktigt debiterad moms, så att sådana fall alltid ska redovisas i särskild skattedeklaration till SKV – aldrig i en momsdeklaration. Regeln anger att skyldigheten åvilar den som *bara* är betalningsskyldig för felaktigt debiterad moms. Genom att stryka ordet *bara* i 26 kap. 7 § första stycket första meningen SFL stipuleras att de båda kategorierna av deklarationer hålls isär. En sådan sortering underlättar kontrollen som företagets externa revisorer utför eller granskning som utförs av SKV. Det gynnar i förlängningen också rättsutvecklingen genom ett förfinat urval i processerna av mål med prejudikatsvärde.

I avsnitt 3 nämner jag att innan lagstiftningsarbetet om åtgärder mot momsbedrägerier startade med SOU 2023:49 kommenterade jag i Forssén 2022 ett i karusellmålen ofta berört avgörande i HD, NJA 2018 s. 704. Jag anför också att regeringen i det fortsatta lagstiftningsarbetet efter SOU 2024:32 – i prop. 2025/26:43 – nämner målet, och samtidigt ett avgörande i HFD, HFD 2013 ref. 12. Regeringen anförde detta till stöd för att EU-domstolens praxis innebär att om en köpare har känt till eller borde ha känt till att denne genom sina förvärv har deltagit i karusellhandel har denne inte rätt att göra avdrag för ingående moms. Jag nämner även att jag i flera artiklar har följt upp analysen i Forssén 2022 av NJA 2018 s. 704. Jag framhåller att för frågor om karusellhandel är det inte givet att förfarandemissbruk *i sig* innebär att straffrättsligt ansvar föreligger, men att det *kan* vara fallet. Detta med hänvisning till att hovrättslagmannen uttryckte att EU-domstolen enligt punkt 93 i ”Halifax m.fl.”-målet anser att om förfarandemissbruk konstateras behöver det inte föranleda en sanktionsåtgärd, men däremot skyldighet att återbetala ett omotiverat avdrag. Vidare nämner jag att generaladvokaten i sitt förslag till EU-domstolen i förenade målen Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti anförde att ett företag kan vara i god tro även om det råkat in i en transaktionskedja där karusellhandel ingår. Därmed anser jag att EU-rätten har utvecklats efter HFD 2013 ref. 12 angående rätten att dra av debiterad ingående moms.

Sålunda konkluderar jag i avsnitt 3 att regeringen inte är uppdaterad om gällande rätt i karusellmålen, då regeringen i prop. 2025/26:43 hänvisar till NJA 2018 s. 704 och HFD 2013 ref. 12 utan att beakta hovrättslagmannens respektive generaladvokatens uttalanden i målet NJA 2018 s. 704 respektive förenade målen ”Italmoda”. Om inte nya mål om karusellhandel ges prövningstillstånd i högsta instans, är risken att en faktisk gällande rätt etableras av SKV

och lägre instanser i domstolarna som är oförenlig med EU-rätten. Danska regeringen varnade för en sådan utveckling i ”Lyckeskog”-målet som avgjordes av EU-domstolen redan 2002, och kritiserade systemet med prövningstillstånd i högsta instans. Danska regeringen ansåg att det riskerar att leda till en oönskad parallell rättsbildning jämfört med EU-domstolens rättspraxis. Jag anför därför att nya karusellmål bör ges prövningstillstånd i högsta instans, för att hindra en sådan utveckling. Om rättstillämpningen inte löser problemet, kräver rättssäkerheten att lagstiftaren förtydligar vad EU-rätten numera innebär för frågan om förfarandemissbruk kan medföra straffrättsligt ansvar.

I avsnitt 4 tar jag upp *cross invoicing*.[128] Detta kan förekomma vid upplägg som utgör karusellhandel men också i andra momsbedrägerier, och innebär att felaktig debitering av moms sker till ett företag för att kvitta bort utgående moms. Upplägget kan således vara en särskild fråga som inte nödvändigtvis hör ihop med karusellhandel och frågor om försvunnen näringsidkare. Det kan röra sig om att en köpare som gör verkliga affärer gör avdrag för ingående moms av ett belopp betecknat som moms i en skenfaktura. *Cross invoicing* avser inte bara varor. Det är ofta fråga om förvärv av tjänster i form av VoIP, det vill säga utrymme för telefoni på internet. Att omvänd betalningsskyldighet infördes 2000 för omsättning av investeringsguld och därefter på fler områden har varit en framgång för staten på dessa områden, men det har alltså inte inneburit att fall av karusellhandel minskat. Momsbedrägerierna har inte bara fortsatt, utan eskalerat och gäller ibland miljardbelopp i en enda utredning. Från Forssén 2023a återknöt jag till en intervju i SVT i juli 2023 med företrädare för EBM, vilka bedömde att myndigheterna i karusellmålen säkrat mindre än 5 procent av förlorad moms för staten och liknade situationen vid en mjölkko för kriminella.

Sålunda anför jag i avsnitt 4 att det är ett underbetyg för lagstiftaren att omvänd betalningsskyldighet inte har införts för VoIP. Det vore en effektiv åtgärd mot *cross invoicing*, där VoIP förvärvas i skenaffärer för att kvitta bort utgående moms så att skatt att betala minskar. Det var ett misstag av Sverige att inte införa omvänd betalningsskyldighet för VoIP när den ordningen infördes i GML den 1 april 2021 för handel – under vissa förutsättningar – med mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer. Detta särskilt som EU-medlemsstaten Danmark den 1 juni 2023 införde omvänd betalningsskyldighet avseende telekommunikationstjänster utan undantag för VoIP. Om omvänd betalningsskyldighet inte införs för VoIP, förslagsvis i 16 kap. 16 § ML, bryter Sverige mot EU-rätten, eftersom VoIP sedan 2015 anges i artikel 6a.1 b) i EU:s genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 som ett exempel på telekommunikationstjänster enligt artikel 24.2 i mervärdesskattedirektivet.

I avsnitt 5 berör jag frågan om att bestämma beskattningsunderlaget i mellanmanssituationer. Frågan är om det också efter det att ML ersatte GML den 1 juli 2023 ska anses föreligga en särskild *momskommissionsregel*. Det får SKV uppfattas uttrycka med sitt tillägg av 2023-05-31 i ställningstagandet av 2020-09-25 i frågan. Jag anför att även om så skulle ha varit fallet enligt 6 kap. 7 § GML innebär 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 § ML en sådan anpassning till närmast motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, artiklarna 14.2 c och 28, att en mellanman numera inte jämställs med en kommissionär utan stöd av ett civilrättsligt kommissionsavtal med huvudmannen. Om specialregeln skulle anses gälla, bidrar den till att undertrycka undersökningar genom SKV och EBM av om stora internationella aktörer som äger operativsystemen i till exempel datorer och mobiltelefoner redovisar och betalar moms på ersättning för tjänsten, det vill säga för licensen på systemet.

[128] Även i avsnitt 7 nämner jag – i samband med en exemplifiering – *cross invoicing*.

I avsnitten 6, 7 och 9 anför jag att ett fortsatt reformarbete avseende den enskildes rättssäkerhet, och kravet på förutsebarhet i beslut som berör karusellhandel, bör samordnas så att lagstiftningen ger en helhetssyn därvidlag. Angående befrielseinstitutet enligt 60 kap. 1 § SFL och felaktigt debiterad moms anser jag att det bör införas – med förebild i finsk rätt – en särreglering vid sidan av synnerliga skäl beträffande befrielse från att betala oäkta moms, så att en obeståndssituation kan undvikas när gäldenären inte kan hantera den om denne saknar rådighet vid ett konkursbeslut. Genom en särreglering i 60 kap. 1 § SFL, där det bestäms att det utgör en oskälighet att driva in belopp som utgör oäkta moms i den situationen, kommer befrielseinstitutet att komplettera den enskildes rättssäkerhet, så att det inte längre föreligger en *lucka* i det hänseendet på grund av att en generell rätt till domstolsprövning saknas i Sverige.[129] I Forssén 2026b upprepar jag dessutom från Forssén 2025c att Sveriges advokatsamfund bör ge vägledning till advokaterna i deras egenskap av konkursförvaltare angående att hantera moms vid konkurs.[130] Beträffande reformen den 30 juni 2026 i SFL om företrädares befrielse från personligt ansvar för en juridisk persons skatteskulder (företrädaransvar) och ett rådrumsinstitut därvidlag anser jag att den borde ha samordnats med reformen om skattebrott och skatteförfarandet den 1 april och 1 juli 2026. Det hade givit en helhetssyn på den enskildes rättssäkerhet. I Forssén 2026b kopplar jag därför företrädaransvarsfrågan till Forssén 2026a om befrielseinstitutet.[131]

I avsnitt 8 lämnar jag straffrättsliga aspekter på försvunnen näringsidkare, då det är det vanligaste inslaget i karusellhandel. Jag tar upp frågor om straffrättsliga konsekvenser i samband med att försvunnen näringsidkare debiterat moms på en skentransaktion. Jag anför att utfärdaren av skenfakturan inte kan dömas för skattebrott enligt 2 § SBL för underlåtelse att redovisa oäkta moms till SKV. Från Forssén 2023e anför jag att för det krävs förtydligande i SBL om att *skatt* även avser oäkta moms.[132] Från Forssén 2023a nämner jag även min bedömning att ett företag som utfärdat en skenfaktura med moms är skyldig att redovisa beloppet i en not i årsredovisningen, om det är av betydelse för att bedöma rörelsens *ställning*. För att åsidosättande av upplysningsplikten ska omfattas av bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § BrB krävs att den anges i ÅRL. Det vore inte rättssäkert att bara ange den i allmänna råd från BFN eller – från och med 2027 – Nämnden för god redovisningssed hos MRR.

I avsnitten 9 och 10 tar jag upp frågor beträffande advokater respektive SKV. Mina synpunkter för sammanhanget med karusellhandel avser då deras verksamheter och riktar sig således inte primärt till lagstiftaren. I avsnitt 9 anför jag att Advokatsamfundet – förutom nämnda vägledning till advokater som är konkursförvaltare angående hanteringen av moms vid konkurs – bör ändra regeln 5.4 (Vilseledande uppgifter) i VRGA. Jag föreslår att regeln ändras så att den inte avhåller advokaten från att vara undervisande i exempelvis ett ärende om karusellhandel, om denne inser att SKV:s eller åklagarens resonemang strider mot gällande rätt enligt skattejuridiken. I avsnitt 10 nämner jag kort mina idéer i Forssén 2025d om AI-verktyg kompletterade med semiotik vid utvecklingen av SNI 2025, till stöd för SKV vid kontroll av momsregistrering och granskning av redovisning av moms.

---

[129] Jämför avsnitt 6.

[130] Jämför avsnitt 9.

[131] Jämför avsnitt 7.

[132] Ändringen den 1 april 2026 enligt SFS 2026:109 (jfr avsnitt 1) innebar inte ett sådant förtydligande i 2 § SBL.

11.2 Avslutande synpunkter

I avsnitt 3 anför jag att nya vägledande avgöranden i högsta instans krävs i karusellmålen. Karusellhandel innebär ett angrepp på skattekontosystemet. För att komma åt det krävs att gällande rätt utvecklas antingen genom ytterligare reformer från lagstiftarens sida mot momsbedrägerier genom karusellhandel eller genom att rättspraxis förtydligas i förhållande till EU-rätten på momsområdet. I båda fallen gäller det att motverka åsidosättande eller kringgående av bestämningen av vad som utgör moms enligt EU-rätten, det vill säga grundprinciperna för moms i artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Då det inte finns någon precis definition av karusellhandel, gäller det såväl för lagstiftaren som för HFD och HD att motverka angrepp på skattekontosystemet som oseriösa företag gör via momsdeklarationer till SKV för att tillskansa sig pengar från svenska staten genom upplägg i strid mot artikel 1.2.[133]

Redan genom mina översiktligt lämnade förslag *de lege ferenda* bör det anses belagt att lagstiftaren inte är färdig med arbetet mot karusellhandel genom reformen den 1 april och 1 juli 2026. Därtill anför jag att reformen den 30 juni 2026 om företrädaransvarsreglerna i SFL inte kan anses som slutgiltig. Lagstiftaren bör fortsätta att reformera reglerna, och samordna detta med nya reformer mot karusellhandel.[134] Det gagnar den helhetssyn på rättssäkerheten för den enskilde som jag efterlyser. Dessutom ingår Forssén 2021b och Forssén 2026b i en artikelserie om företrädaransvarsreglerna som jag sedan 2018 skrivit i Tidningen Balans.[135] Den här artikeln jämte Forssén 2026b och Forssén 2026d lägger jag till i båda artikelserierna. Om jag återkommer med fler skrifter om företrädaransvar, avser jag att jämföra med regler i Danmark och Finland. I SOU 2020:60 nämns att även bland annat dessa EU-länder har regler om personligt betalningsansvar för företrädare avseende juridiska personers obetalda skatter vilka ligger utanför straffrätten.[136] Jag har redan berört huruvida rättssäkerheten skulle gynnas i företrädaransvarsmålen om de handläggs i de allmänna domstolarna i stället för i de allmänna förvaltningsdomstolarna – det vill säga såsom före 2004.[137]

I Forssén 2025c anför jag att Advokatsamfundet bör ändra VRGA, så att regeln 5.4 inte avhåller advokaten från att vara undervisande i till exempel ett ärende om karusellhandel. Detta för att undvika att SKV eller åklagaren invänder om efterhandskonstruktion, när advokaten i processen utvecklar gällande rätt och visar att redan förhören med klienten kring påstådd karusellhandel varit irrelevanta. Regeln riskerar annars att utgöra en hämsko för försvararen i rättegången, vilket motverkar rättssäkerheten för den enskilde avseende rätten till rättvis rättegång (”Fair Trial”) och kravet på förutsebarhet i beslut. Om regeln ändras,

---

[133] Jämför avsnitten 1 och 11.1.

[134] Jämför avsnitten 7 och 11.1.

[135] Artiklarna är tillgängliga på www.tidningenbalans.se/Fördjupning. Mina inledande artiklar i serien 2018 och 2019 sammanfattas i Björn Forssén, Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer: Fjärde upplagan (eget förlag 2019), s. 81–85. (Forssén 2019b). Forssén 2019b är tillgänglig i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

[136] Jämför SOU 2020:60, s. 164. Jämför även Forssén 2019b, avsnitt 1.7.1 (Internationell utblick).

[137] Jämför Björn Forssén, Aspekter på företrädaransvaret – med utgångspunkt i tidigare artiklar i Balans, Tidningen Balans fördjupning 2/2019, s. 18–21, 21, www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2019-05-14 (Forssén 2019c) och Forssén 2019b, s. 81. Ang. reformen 2004: jfr SFS 2003:747 och prop. 2002/03:99 och 2002/03:128.

bidrar det till att utveckla uppfattningen om gällande rätt kring karusellhandel, om det leder till prejudikat i HFD och HD att rättsfrågorna lyfts i processen.[138]

I Forssén 2025c nämner jag att jag var författare i en grupp hos Advokatsamfundet som utarbetade ett yttrande över SOU 2024:32. Advokatsamfundet lämnade det till Finansdepartementet 2024-11-15.[139] Jag fortsatte med en genomgång i Forssén 2025a av rättsfrågor som jag anser kvarstår efter SOU 2024:32, och vilka jag bedömer som centrala för lagstiftaren att gå vidare med för att effektivt motverka karusellhandel.[140] I det fortsatta lagstiftningsarbetet efter SOU 2024:32, som ledde till reformen den 1 april och 1 juli 2026, tog regeringen inte tog upp någon annan fråga som jag anförde i Forssén 2025a kvarstår än prioriteringen av SKV:s möjligheter att kontrollera vilka som momsregistreras.[141] Om det visar sig ogörligt att hindra kriminella att använda momssystemet som en sådan mjölkko som EBM:s dåvarande generaldirektör liknade situationen vid i en intervju i SVT i juli 2023,[142] bör Sverige ta upp på EU-nivå att ersätta momsen med en bruttoskatt. Då får inget företag en fordran mot staten på erlagd skatt enligt mottagna fakturor, vilket eliminerar momsbedrägerier därvidlag. Det anförde jag i två artiklar 2024 och 2025 när jag föreslog en stor skattereform i Sverige.[143] I Forssén 2024e anför jag ett förslag från professor Ulf Bernitz om att göra europarätten till en egen disciplin på juristutbildningen vid universitet och högskola i Sverige, vilket i förlängningen bör leda till att forskningen ger lagstiftaren influenser till att genomföra reformer som effektivt minimerar momsbedrägerierna.[144]

För övrigt får jag angående forskning i Sverige om moms nämna min genomgång av forskningen om indirekta skatter i förhållande till EU-rätten för tidsperioden 1994–2020. Det projektet – liksom det om karusellhandel – skrev jag till mina föreläsningar och seminarier på Magisterprogrammet i Europarättsliga studier vid Södertörns högskola (Europarättsprogrammet). För projektet skrev jag en artikelserie i JFT och Tidningen Balans. Materialet till undervisningen 2021–2023 bestod i huvudsak i de sju artiklar i serien som jag skrev 2020–2023.[145] Under 2024 och 2025 ersatte jag frågorna om forskningen med frågor om karusellhandel i förhållande till EU-rätten på momsområdet respektive straffrätten.[146]

---

[138] Jämför avsnitten 9 och 11.1.

[139] Se dnr R-2024/1201 på Sveriges advokatsamfunds hemsida (https://www.advokatsamfundet.se/).

[140] Jämför avsnitt 1.

[141] Jämför avsnitt 2.

[142] Jämför avsnitten 4 och 11.1.

[143] Jämför Björn Forssén, Förslag till en stor skattereform i Sverige som också förbereder en EU-skatt, JFT 5–6/2024 s. 455–496, avsnitt 10.1 (Forssén 2024e), och Björn Forssén, Förslag till grundbultar i en stor skattereform, avsnittet Oavsett om reformen genomförs bör Skatteverket prioritera registreringskontrollen. Tidningen Balans fördjupning 2025, www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2025-10-02 (Forssén 2025e). Artiklarna ingår inte i mina artikelserier vilka nämns i denna framställning, utan avser främst förslaget till skattereform.

[144] Jämför Forssén 2024e, avsnitt 9.3.2.4, där jag hänvisar till Ulf Bernitz, Europarättens genomslag, Norstedts Juridik 2012, s. 43 (Bernitz 2012). Jämför även Forssén 2019a, s. 16 med hänvisning till Bernitz 2012, s. 43.

[145] Uppgift om dessa artiklar återfinns samlat i Forssén 2024e, avsnitt 9.3.2.1.

[146] Tyvärr anges hela Europarättsprogrammet numera som ”INSTÄLLT”. Se info på https://www.sh.se/program--kurser/program/avancerad/magisterprogram-i-europarattsliga-studier (besökt 2026-09-05).

118

Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704

AV BJÖRN FORSSÉN

I denna artikel resonerar Björn Forssén utifrån Högsta domstolens avgörande i målet NJA 2018 s. 704 om bedrägerier avseende redovisningen av mervärdesskatt, när det gäller fall av så kallad karuselltyp. I första hand jämför han hovrättslagmannens i Svea hovrätt uppfattning i frågan om grovt skattebrott med HD:s avgörande, när det gäller frågan om förfarandemissbruk i förhållande till den straffrättsliga legalitetsprincipen.

1. INLEDNING

I mervärdesskattelagen (1994:200), ML, fanns från början så kallad omvänd skattskyldighet, det vill säga att mervärdesbeskattningen av en vara eller tjänst sker hos förvärvaren i stället för hos säljaren, beträffande företags förvärv av vissa tjänster från företag i andra EU-länder eller i tredjeländer.[1] Vid Sveriges EU-inträde 1995 infördes omvänd skattskyldighet i ML också för företags gemenskapsinterna förvärv (numera unionsinterna förvärv) av varor från företag i andra EU-länder.[2] Eftersom allt fler tjänster hade kommit att tillhandahållas på

1. Jfr 1 kap. 2 § första stycket 2 och 1 § första stycket 2, dess lydelser när ML trädde i kraft den 1 juli 1994. Jfr även prop. 1993/94:99 (om ny mervärdesskattelag).
2. Jfr 1 kap. 2 § första stycket 5 och 1 § första stycket 2 ML, dess lydelser enligt SFS 1994:1798. Jfr även prop. 1994/95:57 (Mervärdesskatten och EG).

distans, utvidgades den 1 januari 2010 omvänd skattskyldighet till huvudregel i ML för företags förvärv av tjänster från företag i utlandet.[3] För drygt 22 år sedan infördes omvänd skattskyldighet i ML även för *omsättning inom landet* mellan företag – avseende varor i form av finguld och investeringsguld.[4] Därmed stoppades skatteundandraganden i sådana fall, när köparen gjorde avdrag i skattedeklarationen till Skatteverket (SKV) för debiterad ingående moms i fakturan från säljaren, medan säljaren underlät att fullfölja sin skyldighet att redovisa motsvarande utgående moms till SKV. Detta är grundläggande för vad som brukar kallas för karusellhandel på momsområdet.[5] Sedermera har omvänd skattskyldighet för omsättningar inom landet mellan företag införts i ML också på andra områden, exempelvis beträffande handel med tjänster i form av utsläppsrätter för växthusgaser.[6] Den 1 april 2021 infördes omvänd skattskyldighet beträffande omsättningar inom landet mellan beskattningsbara personer avseende varor i form av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer – förutsatt att beskattningsunderlaget för omsättningen av dessa varor i en faktura sammantaget överstiger 100 000 kronor och registreringsskyldigheten för förvärvaren inte endast är en konsekvens av förvärvet.[7]

Orsaken till att omvänd skattskyldighet har införts på flera områden för omsättningar inom landet mellan beskattningsbara personer är framför allt de bedrägerier av så kallad karuselltyp på momsområdet som förekommer bland annat i Sverige. Jag höll ett föredrag för drygt

3. Jfr 1 kap. 2 § första stycket 2 ML, dess lydelse enligt SFS 2009:1333, som infördes den 1 januari 2010 enligt förordningen SFS 2009:1334. Jfr även prop. 2009/10:15 (Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning).
4. Jfr 1 kap. 2 § första stycket 4 a ML, som infördes den 1 januari 2000, genom SFS 1999:640. Jfr även prop. 1998/99:69 (Särskilda mervärdesskatteregler för investeringsguld).
5. Jfr en dansk *kandidatafhandling* lämnad (*afleveret*) den 23 maj 2013 vid Copenhagen Business School, *MOMSKARRUSELLER – REVISORS ROLLE*, av Anita Holm Thorstensen och Karina Skovgaard Svane, där följande anges i avsnitt 2.7 (”Hvordan opbygges en momskarrusel”): ”Momskarrusellerne fungerer grundlæggende på den måde, at det ene selskab i karrusellen får penge tilbage i moms, mens et andet selskab oparbejder en stor momsgæld for derefter at gå konkurs og aldrig indbetale momsen.” I en annan *kandidatafhandling* lämnad den 7 maj 2015 vid Copenhagen Business School, *EFFEKTERNE AF OMVENDT BETALINGSPLIGT*: *THE EFFECT OF REVERSE CHARGE*, av Jeanne Kierulff Nielsen och Yvonne Nygaard, anges, i avsnitt 5 (”Momskarruselsvig”), följande som typiskt för en momskarusell: ”Svindlernes formål med en momskarrusel er, at få genereret store momsbeløb, ved ikke at betale salgsmoms til SKAT. Svindlervirksomhederne udgiver sig for at mangle en betalingsevne, mens det i virkeligheden er en betalingsvilje de mangler.”
6. Jfr 1 kap. 2 § första stycket 4 d ML, som infördes den 1 januari 2011, genom SFS 2010:1518. Jfr även prop. 2010/11:16 (Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt vid handel med utsläppsrätter för växthusgaser).
7. Jfr 1 kap. 2 § första stycket 4 f och sjunde stycket ML, som infördes den 1 april 2021, genom SFS 2020:1220 (och 1221). Jfr även prop. 2020/21:20 (Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor). Av intresse är också att regeringen i propositionen frångick sitt förslag av 2020-04-17 (Fi2020/01855/S2), vilket innebar att omvänd skattskyldighet även skulle gälla för tjänster i form av IP-telefoni (VoIP, Voice over Internet Protocol). Jag noterar att sedan 2015 anges VoIP i artikel 6a.1 b) i EU:s genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 som ett exempel på telekommunikationstjänster enligt artikel 24.2 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

20 år sedan på Svensk Juriststämma om detta,[8] och i denna artikel kommenterar jag den syn som Högsta domstolen (HD) har på fenomenet vid förfarandemissbruk, enligt målet NJA 2018 s. 704. Jag jämför HD:s uppfattning i frågan om grovt skattebrott enligt 4 § skattebrottslagen (1971:69), SBL med uppfattningen hos hovrättslagmannen i Svea hovrätt om förfarandemissbruk och den straffrättsliga legalitetsprincip som är fastlagd i 1 kap. 1 § brottsbalken (1962:700), BrB.

NJA 2018 s. 704 gällde handel med ädelmetaller: guld, platina och silver. Beträffande varor som utgjorde guld var finhalten för låg för att fråga skulle vara om finguld eller investeringsguld, och beträffande platina och silver förekommer överhuvudtaget inte omvänd skattskyldighet i ML. Sålunda gällde de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet till mervärdesskatt för bedömningen av samtliga delar i fallet,[9] det vill säga att en säljare är skattskyldig för en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst inom landet också när den sker till en annan beskattningsbar person – inte först för en försäljning till konsument såsom vid tillämpningen av de särskilda reglerna om omvänd skattskyldighet.

2. SVEA HOVRÄTTS DOMSKÄL

NJA 2018 s. 704 gällde i första hand fråga om grovt skattebrott. Enligt 2 § SBL döms den till fängelse (i högst två år) som på annat sätt än muntligen uppsåtligen – det vill säga skriftligen – lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan. Det finns således tre nödvändiga kriterier för ansvar för skattebrott, rekvisiten *uppsåt*, *oriktig uppgift* och *fara*, vilka samtliga ska vara uppfyllda för att en allmän domstol ska finna tillräckliga skäl föreligga för att döma någon för skattebrott. Om ett skattebrott är att anse som ringa, döms enligt 3 § SBL för skatteförseelse till böter, medan fängelse i lägst sex månader och högst sex år utdöms enligt 4 § första stycket SBL om fråga är om grovt skattebrott. Vid bedömande om skattebrottet är grovt ska enligt 4 § andra stycket SBL särskilt beaktas om det rört mycket betydande belopp, om gärningsmannen använt falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om förfarandet ingått som ett led i en brottslighet som

8. Föredrag av Björn Forssén på Svensk Juriststämma 2001-11-14 (Stockholmsmässan i Älvsjö), Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten (SKM och EBM). Arrangör VJS. Föreläsningspromemorian finns tillgänglig på min hemsida, www.forssen.com, under Böcker m.m.
9. Jfr 1 kap. 2 § första stycket 1 och 1 § första stycket 1 ML.

utövats systematiskt eller i större omfattning eller i annat fall varit av synnerligen farlig art.

I NJA 2018 s. 704 anförde hovrätten i sina domskäl att frågan om avdragsrätt för ingående moms när transaktionerna föregåtts av momsbedrägeri har prövats av EU-domstolen, *till exempel* i de förenade målen C-439/04 och C-440/04 (Kittel och Recolta Recycling) som avsåg momsbedrägerier av karuselltyp.[10] EU-domstolen anser bland annat i den domen att den nationella domstolen har att vägra avdrag för ingående moms, om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att den skattskyldige känt till eller borde ha känt till att det förekommit momsbedrägerier i tidigare affärsled. Det är enligt min mening inget nytt från EU-domstolens sida, utan en uppfattning som domstolen har haft också i andra mål. Ett annat exempel är de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03 (Optigen m.fl.),[11] där EU-domstolen i punkt 55 anser att avdragsrätten för ingående moms inte kan betagas någon för förvärv gjorda i avsikt att utföra skattepliktiga transaktioner, bara för att annan före eller efter i leveranskedjan har utfört en med avseende på mervärdesskatt bedräglig transaktion som vederbörande inte kände till eller kunde känna till. Om företagaren kände till eller borde ha känt till att det har förekommit momsbedrägerier i tidigare affärsled, har denne således inte rätt att dra debiterad ingående moms i fakturan från leverantören av en vara eller tillhandahållaren av en tjänst.

Vidare anför hovrätten, att Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), efter de förenade målen C-439/04 och C-440/04 (Kittel och Recolta Recycling), har ”fastslagit” i rättsfallet HFD 2013 ref. 12 att det vid tillämpningen av ML:s bestämmelser om avdragsrätt för ingående moms ska beaktas ”den princip som EU-domstolen lagt fast för tolkning av mervärdesskattedirektivet vid bedrägerifall”.[12] Det innebär enligt hovrätten att ”avdragsrätten är beroende av om den skattskyldige känt till eller borde ha känt till att bolaget genom sina transaktioner deltog i ett momsbedrägeri”. Jag anser att detta har lett till missuppfattningen bland aktörerna i mål av förevarande slag att EU-domstolen har etablerat något slags ”Kittel”-doktrin, när det enbart är fråga om att momssystemet inte får användas för att begå bedrägerier, genom att via momsdeklarationer tillskansa sig pengar från statskassorna i

10. De förenade målen C-439/04 och C-440/04 (Kittel och Recolta Recycling), ECLI:EU:C:2006:446.
11. De förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03 (Optigen m.fl.), ECLI:EU:C:2006:16.
12. Mervärdesskattedirektivet: EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Fullständig titel: RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Mervärdesskattedirektivet ersatte den 1 januari 2007 EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG), första direktivet, och EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), sjätte direktivet.

EU:s medlemsstater. Sedan bör en domstol också vara försiktig med att anföra att EU-domstolen har ”lagt fast” något över huvud taget, eftersom EU-domstolen inte har karaktären av författningsdomstol. Det är enligt min uppfattning fallet åtminstone så länge som EU inte har en överstatlig karaktär, utan exempelvis medlemsstaten Sverige enbart har tilldelat EU:s institutioner kompetens på vissa områden, såsom beträffande mervärdesskatterätten, där innehållet i reglerna i ML och i de delar av skatteförfarandelagen (2011:1244) som berör mervärdesskatt styrs av i första hand EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Det korrekta uttrycket bör således vara att EU-domstolen *anser* något. Uttryck såsom *anser* bör också användas när rättstillämparna återger HFD:s eller HD:s uppfattning i en viss fråga. Även om prejudikat är en betydelsefull rättskälla i svensk rätt, och till ledning för kommande avgöranden i underinstanserna, är det enligt min uppfattning viktigt att iaktta att det principiellt sett inte förekommer prejudikatsbunden tolkning och tillämpning av lagstiftningen i Sverige. Framför allt visar sig detta på skatteområdet, genom att det av 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen (1974:152) följer att en beskattningsåtgärd inte kan genomdrivas mot den enskildes vilja i strid mot den skrivna regelns i fråga ordalydelse (legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder).

Hovrätten ansåg sig ha att göra en i förhållande till förvaltningsprocessen självständig bedömning av om bolagets i fråga avdragsyrkanden för ingående moms hänförliga till de aktuella förvärven av varor var att anse som oriktiga uppgifter. Hovrätten ansåg vid en samlad bedömning av omständigheterna att uppgifterna var oriktiga och därmed att de objektiva förutsättningarna för skattebrott var uppfyllda. Frågan ställde sig då huruvida den tilltalade – bolagets företrädare – hade haft uppsåt till skattebrott eller om denne hade förfarit grovt oaktsamt, det vill säga om gärningarna hade haft subjektiv täckning. Hovrätten anförde att prövningen av den frågan sammanföll i allt väsentligt med den prövning som måste göras skatterättsligt för att avgöra om det bolaget hade rätt till avdrag för den ingående momsen på förvärven av varorna, varvid hovrätten noterade att beviskraven i brottmål emellertid är väsentligt högre (för åklagaren) än (för SKV respektive den skattskyldige) i skattemål.

I uppsåtsfrågan ansåg hovrätten att bolagets företrädare, i vart fall efter en viss tid, insett att det förelåg en avsevärd risk för att de aktuella varorna hade varit föremål för momsbedrägerier i tidigare affärsled. Det innebar sålunda att bolagets momsdeklarationer därefter innehöll oriktiga uppgifter. Enligt hovrättens mening var företrädaren även likgiltig inför den risken och anförde också att vetskapen om effekten av de oriktiga uppgifterna inte hade avhållit denne från att lämna oriktiga

uppgifterna i bolagets momsdeklarationerna. Mot den bakgrunden kunde hovrätten inte komma till annan slutsats än att vederbörande hade haft erforderligt *uppsåt* till att lämna *oriktiga uppgifter* som gav upphov till *fara* för skatteundandraganden på sätt som fordras för ansvar för skattebrott, varvid hovrätten också anförde att det inte krävs därutöver att denne haft en exakt kännedom om hur momsbedrägerierna har gått till.

Hovrätten dömde bolagets i fråga företrädare för tio fall av grovt skattebrott. Hovrätten beaktade vid straffvärdebedömningen att skatteundandragandet avsett mycket höga belopp, men att vederbörande inte hade haft någon närmare kännedom om brottsligheten i de tidigare affärsleden. Hovrätten ansåg därför att den samlade brottsligheten hade ett straffvärde som motsvarar fängelse i två år. Det får jämföras med att grovt skattebrott kan leda till fängelse i sex år. Med beaktande av att personen i fråga även meddelades näringsförbud ansåg hovrätten att fängelsestraffets längd skulle bestämmas till ett år och sex månader. Annan påföljd än fängelse kunde med hänsyn till brottslighetens art och höga straffvärde inte komma i fråga.

3. Jämförelse av hovrättslagmannens uppfattning med HD:s avgörande

Hovrättslagmannen var skiljaktig, och ville till skillnad från majoriteten i Svea hovrätt, fria den tilltalade. Hon berörde EU-målet C-255/02 (Halifax m.fl.),[13] där EU-domstolen bland annat anser att om de transaktioner som ligger till grund för rätten att göra avdrag för ingående moms utgör förfarandemissbruk föreligger inte sådan rätt enligt sjätte direktivet, numera mervärdesskattedirektivet.[14] För att konstatera att förfarandemissbruk föreligger fordras enligt EU-domstolen att aktuella transaktioner, trots att de formellt sett är korrekta, får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot syftet med bestämmelserna i direktivet och i nationell lagstiftning om införlivande av direktivet, och det ska även framgå av de objektiva omständigheterna att det huvudsakliga syftet med transaktionerna är att uppnå en skattefördel.[15] Emellertid anförde hovrättslagmannen bland annat ”att EU-domstolen i C-255/02 Halifax m.fl. uttalat att det förhållandet att ett förfarandemissbruk

13. Målet C-255/02 (Halifax m.fl.), ECLI:EU:C:2006:121.
14. Jfr punkt 85 i ”Halifax m.fl.”-målet.
15. Jfr punkt 86 i ”Halifax m.fl.”-målet.

konstateras inte behöver leda till en sanktionsåtgärd, vilket skulle kräva tydligt och otvetydigt lagstöd, men däremot återbetalningsskyldighet eftersom avdraget blivit omotiverat (p. 93)". Hovrättslagmannen anförde vidare att den straffrättsliga legalitetsprincipen enligt 1 kap. 1 § BrB fungerar som en rättssäkerhetsgaranti, genom att den ställer krav på lagstiftningen av innebörd att den enskilde ska kunna förutse när han eller hon kan bli föremål för straffrättsligt ingripande. Principen i fråga innebär bland annat ett föreskriftskrav, ett analogiförbud och ett obestämdhetsförbud. Beträffande de förenade målen C-439/04 och C-440/04 (Kittel och Recolta Recycling) och HFD 2013 ref. 12 anförde hovrättslagmannen att ett godtagande av att EU-domstolens tillämpning och tolkning av mervärdesskattedirektivet i skatterättsligt hänseende, som bekräftats av HFD, också skulle få genomslag i den materiella straffrätten såsom åklagaren hade påstått innebar en utvidgning av det straffrättsliga ansvaret utan stöd i något vägledande avgörande, varför det kunde ifrågasättas om en sådan tolkning och tillämpning av ett direktiv är förenlig med den straffrättsliga legalitetsprincipen. På grund av den osäkerheten ansåg hovrättslagmannen, till skillnad från majoriteten i Svea hovrätt, att den tilltalade skulle frikännas från ansvar.

Hovrättslagmannens uppfattning i NJA 2018 s. 704 kan enligt min mening anföras till stöd för att legalitetsprincipen för straffrättsliga åtgärder innebär att ansvar inte kan ådömas enbart för att avdragsrätt för ingående moms saknas till följd av förfarandemissbruk.

Den tilltalade överklagade hovrättsdomen. HD:s domslut i NJA 2018 s. 704 blev att HD förklarade att den tilltalade, som företrädare för bolaget i fråga, skulle anses ha lämnat eller låtit lämna oriktig uppgift i den mening som avses i SBL, genom att avdrag för ingående mervärdesskatt yrkats, trots att bolaget inte hade avdragsrätt för den i målet aktuella ingående mervärdesskatten. HD meddelade inte prövningstillstånd i målet i övrigt, varför hovrättens domslut därmed stod fast. Jag ställer hovrättslagmannens uppfattning mot HD:s resonemang i domskälen enligt följande.

Med utgångspunkt i vad hovrätten hade funnit utrett beträffande gärningarna, däribland att bolaget i fråga inte hade avdragsrätt för den i målet aktuella ingående momsen, meddelade HD prövningstillstånd i frågan om den tilltalade genom att yrka avdrag för ingående moms skulle anses ha lämnat oriktig uppgift i den mening som avses i SBL. Frågan om prövningstillstånd rörande målet i övrigt förklarades vilande.

I HD:s domskäl anges i punkt 24, med hänvisning till HFD:s dom HFD 2013 ref. 12, att den övergripande EU-rättsliga principen om

missbruk innebär att bedrägliga beteenden kan tillmätas betydelse vid bedömningen av om omsättning av varor eller tjänster föreligger enligt ML. En sådan tolkning av vad som ska ses som en omsättning enligt ML måste enligt HD anses ligga inom ramen för vad den straffrättsliga legalitetsprincipen tillåter i fråga om tolkning i syfte att utröna lagens rätta mening. Analogiförbudet innebär därmed enligt HD inte något hinder mot att ett yrkande om avdrag för moms bedöms som en oriktig uppgift i SBL:s mening. Inte heller i övrigt hindrar den straffrättsliga legalitetsprincipen en sådan bedömning.

I punkt 25 anför dock HD att det är en annan sak att det för ansvar enligt SBL krävs ett straffrättsligt uppsåt, där det inte är tillräckligt med sådan ond tro utifrån objektiva omständigheter som räcker för att avdragsrätt ska falla bort. Den frågan omfattas emellertid inte av HD:s prövning inom ramen för meddelat prövningstillstånd.

HD:s domslut i NJA 2018 s. 704 blev, i enlighet med punkt 26, att HD förklarade att den tilltalade, som företrädare för bolaget i fråga, skulle anses ha lämnat eller låtit lämna oriktig uppgift i den mening som avses i SBL genom att avdrag för ingående mervärdesskatt yrkats, trots att bolaget inte hade avdragsrätt för den i målet aktuella ingående mervärdesskatten. I punkt 27 angav HD att det saknades skäl att meddela prövningstillstånd i målet i övrigt, varför hovrättens domslut därmed stod fast.

Jag ställer hovrättslagmannens uppfattning om att den tilltalade borde ha frikänts med hänsyn till den straffrättsliga legalitetsprincipen i förhållande till HD:s påpekande om att uppsåtsfrågan inte omfattades av prövningstillståndet. Det gör enligt min mening att det, trots att HD i NJA 2018 s. 704 fastställde majoritetens i hovrätten fällande dom, inte är givet att förfarandemissbruk i sig innebär att straffrättsligt ansvar föreligger. Dessutom ska alltid i det enskilda fallet avgöras om även farerekvisitet för skattebrott uppfylls. Jag påminner om detta, då HD inte särskilt behandlade farerekvisitet inom ramen för meddelat prövningstillstånd.

4. AVSLUTANDE SYNPUNKTER

Enligt min uppfattning kan NJA 2018 s. 704 inte anses innebära att det är en given sak att ett fall av förfarandemissbruk avseende mervärdeskatten i sig medför straffansvar. Det är att gå för långt vid tolkningen av rekvisiten oriktig uppgift och uppsåt beträffande skattebrottet. Prövningen av straffansvaret bör dock ske utifrån farerekvisitet också, så att alla tre rekvisiten för skattebrott sätts i det enskilda fallet i

förhållande till EU-domstolens rättspraxis av innebörd att avdragsrätten för ingående moms kan gå förlorad om det med hänsyn till objektiva omständigheter är utrett att den skattskyldiga personen kände till eller borde ha känt till att han eller hon deltog i ett momsbedrägeri. Jag återknyter i det hänseendet till två av de exempel på vad försvararen bör tänka på i mål om momsbedrägeri av karuselltyp som jag tog upp vid ovannämnda föredrag på Svensk Juristtämma för drygt 20 år sedan, nämligen följande. Försvararen bör påpeka redan vid sakframställningen att åklagaren ska ange vad denne vet om beskattningsfrågan respektive i bevisdelen av målet ställa fråga till den eller de av skatterevisorerna som åklagaren åberopar angående huruvida skatterevisorn anser att den tilltalade har försvårat skattekontrollen på något sätt för SKV.

Beträffande den förstnämnda frågeställningen hänvisade jag vid mitt föredrag till att jur. dr Börje Leidhammar (numera tillika advokat och professor) anförde i en artikel att ett samråd i frågan om vad som är oriktig uppgift bör äga rum mellan åklagare och försvarare, varvid han hänvisade till 15 § andra stycket SBL.[16] I det lagrummet anges att tingsrätten ska, i ett mål om brott enligt SBL som har samband med en skattefråga som är anhängig vid en förvaltningsdomstol eller en förvaltningsmyndighet, samråda med förvaltningsdomstolen eller förvaltningsmyndigheten rörande målets handläggning, om det inte är obehövligt. Börje Leidhammar motiverade sin inrådan med att frågan om oriktig uppgift under alla omständigheter måste avgöras med ledning av bestämmelserna i den skatteförfattning som i det enskilda fallet reglerar skattskyldigheten, varvid han hänvisade till sidan 91 i prop. 1995/96:170 (Översyn av skattebrottslagen). Den propositionen utgjorde förarbeten till den reformering av SBL den 1 juli 1996, genom SFS 1996:658, som innebar att skattebedrägeri ändrades från ett effektbrott till ett farebrott (skattebrott) och att försvårande av skattekontroll också ändrades på det sättet. Jag anser att en försvarare, i ett sådant fall som Börje Leidhammar tar upp, bör begära ett möte med åklagaren redan innan förundersökningen är avslutad, om ett åtal kan komma att gälla ett fall av påstått förfarandemissbruk avseende mervärdesskatten. Jag hänvisar härvidlag till 23 kap. 18 b § rättegångsbalken (1942:740), RB:

> ”På begäran av den misstänkte eller försvararen ska ett förhör eller någon annan utredning äga rum, om det kan antas vara av betydelse för förundersökningen. Om en sådan begäran avslås ska skälen för det anges.

16. Se Skattenytt 2000 s. 405–417, artikeln Om muntlig förhandling, av Börje Leidhammar, s. 415.

> Innan åklagaren beslutar i fråga om åtal, får han eller hon hålla ett särskilt sammanträde med den misstänkte eller försvararen, om det kan antas vara till fördel för åtalsbeslutet eller för sakens fortsatta handläggning i övrigt."

Om någon är misstänkt för skattebrott, där det underförstått eller explicit rör sig om förfarandemissbruk beträffande momsen såsom vid påstående från SKV om karusellhandel, bör denne ta upp med sin försvarare att ett möte bör begäras enligt 23 kap. 18 b § RB med åklagaren i skattefrågan och frågan om skattebrott. Om åklagaren fattar ett beslut om att sådant möte inte ska hållas, måste denne ange skälen för avslaget. Det innebär att åklagaren har att inta dessa i förundersökningsprotokollet, om denne avser att gå vidare med att besluta om stämning, åtal. Då ökar enligt min mening försvararens möjligheter att med framgång ta upp vid sakframställningen i tingsrätten att rätten enligt 15 § första stycket SBL bör vilandeförklara brottmålet i avvaktan på utgången av beskattningsfrågan avseende momsen, oavsett om den gäller utgående eller ingående moms.

Beträffande frågan om skatterevisorn anser att skattekontrollen har försvårats på något sätt för SKV gör jag följande reflektioner, när misstanken gäller eller kan komma att leda till fråga om förfarandemissbruk avseende moms såsom vid momsbedrägeri av så kallad karuselltyp.

Även om ett mål såsom NJA 2018 s. 704 gäller grovt skattebrott enligt 2 och 4 §§ SBL, men inte försvårande av skattekontroll enligt 10 § första stycket SBL eller bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § BrB, bör följande fråga ställas till skatterevisorn, som vittnar till stöd för åklagarens åtal och gärningsbeskrivning. Frågan är om skatterevisorn har uppfattat att den tilltalade har försvårat skattekontrollen och hur detta förhåller sig till påståenden om oriktig uppgift och de objektiva rekvisiten för bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § första stycket BrB. De objektiva rekvisiten för bokföringsbrott är att det i huvudsak inte ska gå att bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning med ledning av bokföringen på grund av att den tilltalade har underlåtit att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt.

Att nämna förhållandet mellan försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott är enligt min mening av intresse särskilt när ett skattemål om moms baseras på eller kan komma att grundas på påståenden från SKV om förfarandemissbruk och den frågeställningen kan komma att beröras i ett skattebrottmål som väsentligen gäller samma omständigheter som skattemålet. Om åklagaren inte tar upp vare sig försvårande av skattekontroll eller bokföringsbrott, har denne löst ett problem som uppkom i brottmålen om skatt genom reformeringen av SBL den 1 juli 1996, nämligen den regelkonkurrens som därmed upp-

kom mellan 10 § SBL, försvårande av skattekontroll, och 11 kap. 5 § BrB, bokföringsbrott. Därigenom är inte längre försvårande av skattekontroll subsidiärt i förhållande till bokföringsbrottet, utan normala konkurrensregler gäller. Lagstiftaren förutsatte att problematiken med regelkonkurrensen skulle lösas i praktiken genom åklagarens utformning av gärningsbeskrivningen.[17] Problemet är ofta att åklagarnas gärningsbeskrivningar, liksom SKV:s anmälningar, är tämligen oprecisa. Sålunda bör enligt min uppfattning försvararna vara uppmärksamma på detta, och ställa frågor till skatterevisorn i dennes egenskap av åklagarens vittne på temat oriktig uppgift angående hur skatterevisorn, vars utredning också ligger till grund för beskattningsbeslutet, sätter påstående om oriktig uppgift i momsdeklarationen i förhållande till framför allt frågan om oriktiga uppgifter i bokföringen och frågan om den talade har försvårat skattekontrollen. Det är skatterevisorns utredning som ligger till grund för skattemålet och på vilken åklagaren baserar åtalet, och då anser jag att en oprecis gärningsbeskrivning från åklagaren, med möjlighet för denne till justering under brottmålsprocessen, inte kan anses förenlig med den enskildes berättigade krav på en rättvis rättegång. Åklagaren ska enligt min mening inte få hjälp av domstolen att genomdriva ett åtal som enbart avser skattebrott, grovt eller enligt normalgraden, om denne borde ha förklarat i en precis gärningsbeskrivning varför åtalet inte avser även försvårande av skattekontroll eller bokföringsbrott, när skatterevisorn sedan i vittnesförhör underbygger åt åklagaren med resonemang som borde prövas mot försvårande av skattekontroll eller bokföringsbrott.

Slutligen får jag påminna om att det inte finns någon entydig definition av vad som utgör momsbedrägeri genom karusellhandel.[18] Jag anser att det är ett fenomen där frågor om både *skattesubjektet* och *skatteobjektet* prövas utifrån mervärdesskatteprincipen som kommer till uttryck genom grundprinciperna för vad som förstås med mervärdesskatt enligt EU-rätten enligt artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet (tidigare artikel 2 i första direktivet), nämligen principerna om en generell avdragsrätt, reciprocitet och övervältring. I en förädlingskedja av *skattesubjekt* – beskattningsbara personer (företag) – fram till konsumenten ska momsen avseende skattepliktiga *omsättningar* inom landet av varor eller tjänster dras av och läggas på i samtliga affärsled,

17. Jfr prop. 1995/96:170 s. 137.

18. I ovannämnda danska kandidatavhandlingar nämns bland annat en artikel av Christian Dresager vid Danmarks Told- og Skattestyrelse från 1999, *Moms-karruselsvig: en svigsmetode der eskalerer*, Revision og regnskabsvæsen, 1999 årgång 68, nr. 2, s. 23–28. Vid mitt ovannämnda föredrag på Svensk Juriststämma 2001-11-14 nämnde jag den artikeln, och att han (på s. 24) bland annat anför följande: ”Det findes intet sted i lovgivningen eller litteraturen en egentlig definition på moms-karruselsvig.” Eftersom så är fallet ännu idag, benämner jag i denna artikel momsbedrägerier av karuselltyp, såsom i NJA 2018 s. 704, för fenomen.

så att momsen på det samlade mervärdet i slutändan träffar konsumenten som skattebärare. Gemensamt för momsbedrägerier av karuselltyp är att principen om övervältringen av momsen till konsumenten inte fungerar på grund av att oseriösa skattesubjekt i förädlingskedjan tillskansar sig pengar från staten, genom att utnyttja reciprocitetsprincipen och principen om en generell avdragsrätt såtillvida att ett företag som mottar en faktura drar debiterad ingående moms i fakturan på felaktiga grunder, eftersom det andra företaget saknar en betalningsvilja beträffande motsvarande utgående moms. Det är utifrån det förhållningssättet hos säljaren som frågor om *uppsåt*, *oriktig uppgift* och *fara* ska ställas i straffrättsligt hänseende, när det gäller huruvida ett företag som köper varor eller tjänster ska anses ha känt till eller bort känna till avsaknaden av betalningsvilja hos medkontrahenten och varit åtminstone likgiltig inför detta. Sedan får ansvarsfrågan bedömas för säljare och köpare eller, om de är juridiska personer, för deras företrädare, när det gäller statens skattebortfall vid exempelvis förfarandemissbruk. Omvänd skattskyldighet är en metod som har kommit att användas alltmer av lagstiftaren för att stävja oegentligheter av karuselltyp, och går helt enkelt ut på att ta bort likvidflödet från staten, genom SKV, till köpande företag av överskjutande ingående moms, så att säljaren inte redovisar utgående moms, utan den redovisas i stället som en beräknad utgående moms hos köpande företag som drar motsvarande belopp som ingående moms i samma momsdeklaration.

För övrigt förekommer ibland missuppfattningen att momsbedrägerier av karuselltyp är något som kom hit i och med Sveriges EU-inträde 1995. Det är i stället så att skatteförvaltningen här utredde sådant i vart fall redan på 1980-talet, vilket jag berör i en bok.[19]

Beträffande NJA 2018 s. 704 får också nämnas att fallet berörs i en utredning, SOU 2020:13 – ”Att kriminalisera överträdelser av EU-förordningar”, där uppdraget gällde att kartlägga vilka lagstiftningstekniker som används vid kriminalisering av överträdelser av EU-bestämmelser inom olika områden i Sverige och ett urval av andra EU-medlemsstater. Fallet omnämns på sidorna 48 och 54 i SOU 2020:13, men utan att det ger något ytterligare för min tolkning av det. Det är dock intressant att utredningen sätter NJA 2018 s. 704 i ett bredare sammanhang än det skatterättsliga, och att det redan av utredningens titel följer att det finns saker att åtgärda på straffrättens område när det gäller EU-förordningar. NJA 2018 s. 704 gällde handel med

19. Jfr avsnitt 39, ”’Flygande mattor’ och ’karuseller’”, i del 1 i min bok Skatt i skrattspegeln (eget förlag 2021), där jag, liksom vid föredraget 2001-11-14, även tar upp vikten av att SKV gör registreringskontroller i praktiken. Boken finns tillgänglig på min hemsida, www.forssen.com, under PFS Böcker (där den har koden 012Röd).

varor, men det förekommer också affärer avseende tjänster i mål om momsbedrägerier av karuselltyp. Därför återknyter jag till ovan om det intressanta i att regeringen inför lagändringen den 1 april 2021 frångick förslaget om att införa omvänd skattskyldighet också för tjänster i form av IP-telefoni (VoIP), och inte, som skedde, enbart för varor i form av mobiltelefoner etc. Eftersom VoIP anges i en EU-förordning som exempel på telekommunikationstjänster enligt artikel 24.2 i mervärdesskattedirektivet, är det intressant även vid analys av påstått momsbedrägeri av karuselltyp att följa upp om lagstiftningsarbetet, när det gäller straffrätten och frågor om överträdelser av EU-förordningar, kan ge vägledning.

Juris doktor Björn Forssén är verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning

I artikeln redogör advokat Björn Forssén för konsekvenserna för såväl utfärdare som mottagare av skenfaktura med momsdebitering, det vill säga ”oäkta moms”.

När ett företag utfärdar en skenfaktura med ett belopp som felaktigt anges som mervärdesskatt får det konsekvenser för både skattskyldighet och redovisning. Även om momsen är att betrakta som oäkta föranleder den betalningsskyldighet för den som utfärdat fakturan. Om mottagaren av fakturan felaktigt redovisar den oäkta momsen som ingående moms kan det innebära att mottagaren gör sig skyldig till skattebrott och även bokföringsbrott. Författaren noterar även att utfärdaren av fakturan kan vara skyldig att nämna den oäkta momsen i årsredovisningen, om beloppet är väsentligt.

Text: **Björn Forssén**

1. Inledning



RTIKEL 203 I EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) anger *att mervärdesskatt ska betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura.* Regeln infördes den 1 januari 2008 i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, genom SFS 2007:1376.[1] Det föranledde införandet av 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § i ML med konsekvensen att den som felaktigt har debiterat mervärdesskatt (moms) i en faktura är *betalningsskyldig* till staten för beloppet, trots att det inte utgör moms enligt ML. Ett sådant belopp, som jag benämner en oäkta moms, ska redovisas i den ordning som gäller för den skattskyldiges redovisning av utgående moms.[2] Om beloppet inte motsvaras av en leverans av vara eller ett tillhandahållande av tjänst, ska det redovisas för den redovisningsperiod då fakturan utfärdades.[3] Betalningsskyldigheten till staten för den oäkta momsen kvarstår till den redovisningsperiod då företaget har utfärdat en kreditnota, om inte Skatteverket (SKV) efterger kravet på kreditnota på grund av särskilda skäl.[4] Faktureringsreglerna i 11 kap. ML stipulerar inte någon tidsgräns för fakturas utfärdande,[5] och sålunda inte heller för utfärdande av en kreditnota (dvs. kreditfaktura).

Det finns olika fall av oäkta moms enligt förarbetena till reformen 2008, där följande exempel på olika situationer av felaktigt debiterad moms i förevarande mening anges:

- en skattskyldig debiterar moms på en från skatteplikt undantagen vara eller tjänst;
- en skattskyldig debiterar moms på en betalning som inte utgör ersättning för en vara eller en tjänst;
- någon som inte är skattskyldig debiterar moms på en vara eller en tjänst;
- en skattskyldig debiterar moms med felaktig skattesats;
- en skattskyldig debiterar moms i en situation där förvärvaren är den som är skattskyldig för mervärdesskatten, s.k. omvänd skattskyldighet;
- en skattskyldig debiterar moms på undantagen omsättning av vara som transporteras till annat EU-land (gemenskapsintern – numera unionsintern – omsättning) eller på export av vara till tredje land;
- en person som inte är skattskyldig på grund av att han inte uppfyller kraven på yrkesmässig verksamhet – numera beskattningsbar person – har av misstag tagit ut moms på en transaktion; och
- en person ”begår skattebedrägeri genom att utställa fakturor med mervärdesskatt som inte motsvarar någon reell transaktion (skentransaktioner)”.[6]

I denna artikel utgår jag från att ett företag utfärdar en faktura och felaktigt anger ett belopp däri som moms, eftersom fråga är om en skentransaktion, det vill säga det sistnämnda av fallen enligt ovan. Frågorna som

jag behandlar är vilka konsekvenser den felaktigt debiterade momsen kan medföra för företaget utöver betalningsskyldighet till staten för beloppet och för mottagaren av fakturan samt om, och i så fall hur, utfärdaren ska redovisa den oäkta momsen.

2. Konsekvenserna enligt ML av utfärdande av skenfaktura med oäkta moms

Av förarbetena till reformen 2008 framgår att lagstiftaren ansåg att det följde redan av 8 kap. 2 § första stycket ML att en felaktigt debiterad moms inte utgör ingående moms, eftersom beloppet som felaktigt betecknas som moms i mottagen skenfaktura inte utgör moms enligt ML, utan utgör vad jag kallar för en oäkta moms. Genom att betalningsskyldigheten för en sådan oäkta moms reglerades i en separat paragraf, 1 kap. 2 e § ML, underströk lagstiftaren att för den som felaktigt har debiterat momsen ska åtgärden inte leda till annat än en betalningsskyldighet.[7]

Utfärdandet av skenfakturan leder således till en betalningsskyldighet till staten för företaget som har utfärdat den avseende det däri som moms felaktigt betecknade beloppet. Eftersom det inte är fråga om skattskyldighet enligt ML för utfärdaren, uppfylls inte reciprocitetsprincipen för mottagaren, som därmed inte får dra beloppet såsom en ingående moms.[8]

3. Bokföring av oäkta moms i skenfaktura

I det i förevarande artikel tänkta exemplet är det inte fråga om att verkliga (reella) affärshändelser har förekommit, utan utfärdad faktura har upprättats för skens skull. Enligt huvudregeln i ML inträder redovisningsskyldighet när en affärshändelse, genom vilken skattskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts,[9] och skattskyldighet förutsätter enligt huvudregeln i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML att en omsättning av en skattepliktig vara eller tjänst har företagits inom landet av en beskattningsbar person, det vill säga i princip av en företagare. Enligt huvudregeln om faktureringsskyldighet i ML ska varje beskattningsbar person säkerställa att faktura utfärdas av den beskattningsbara personen själv (eller i dennes namn och för dennes räkning av köparen eller en tredje person), för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan beskattningsbar person,[10] det vill säga även om skattskyldighet enligt ML inte uppkommer. Reglerna om faktureringsskyldighet i ML utgör speciallagstiftning i förhållande till bokföringslagen (1999:1078), BFL, som allmän lagstiftning om redovisningsskyldighet för en bokföringsskyldig avseende dennes affärshändelser. Av de allmänna bestämmelserna om definitioner av vissa begrepp i årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, framgår i 1 kap. 3 § första stycket 3 att med nettoomsättning avses i ÅRL: intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, *mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen*. Sammantaget är sålunda min bedömning att utan en underliggande affärshändelse uppkommer ingen omsättning enligt ML, och således varken någon skattskyldighet, redovisningsskyldighet eller faktureringsskyldighet enligt ML.

Enligt 1 kap. 2 § första stycket 7 BFL betyder affärshändelse ”alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomma fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat”. En skenfaktura ska enligt min mening inte redovisas i den löpande bokföringen, eftersom den inte motsvaras av någon affärshändelse som påverkar rörelsens *förlopp* eller *ekonomiska resultat*. Emellertid är företaget som har utfärdat fakturan betalningsskyldigt till staten för den oäkta momsen som anges däri. Frågan är hur det beloppet ska redovisas (förutom i en särskild skattedeklaration).

Enligt 3 kap. 1 § ÅRL ska balansräkningen i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Eftersom den oäkta momsen i fråga inte utgör skatt, ska den inte redovisas som någon skatteskuld i balansräkningen eller som uppskjuten skatt i en not i årsredovisningen.[11] Den utgör inte heller någon ansvarsförbindelse eller något åtagande som omfattas av reglerna i ÅRL om redovisning av poster inom linjen. Även om ett åtagande inte utgör en inom linjen-post, kan det dock vara lämpligt att det omnämns i en not eller i förvaltningsberättelsen.[12]

Jag anser att ett företag som har utfärdat en skenfaktura med en oäkta moms däri är skyldig att redovisa beloppet i fråga i en not i årsredovisningen, om det är viktigt för bedömningen av rörelsens *ställning*, vilket jag anser att det är – i vart fall beträffande icke oväsentliga dylika belopp – på grund av att betalningsskyldigheten till staten påverkar likviditeten i företaget och försiktighetsprincipen innebär att företaget inte får övervärderas i redovisningen. I 5 kap. ÅRL anges vad som ska upptas i noter i årsredovisningen. Beträffande kravet på noter för mindre och större företag är enligt min mening vad som anges beträffande så kallade eventualförpliktelser i 5 kap. 15 § ÅRL av intresse i förevarande sammanhang. Där anges att om ett företag har garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden eller eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventualförpliktelser),

ska det upplysa om summan av dessa. Oavsett om oäkta moms har betalats eller inte till staten, kvarstår *betalningsskyldigheten* enbart tills en kreditnota har utfärdats av företaget, varför jag anser att den utgör en eventualförpliktelse. Beloppet ska inte redovisas i den löpande bokföringen,[13] men jag anser att en kvarstående betalningsskyldighet bör omnämnas i en not i företagets årsredovisning.

4. Straffrättsliga konsekvenser kring oäkta moms i skenfaktura

Skattebrottslagen (1971:69), SBL, ändrades den 1 juli 1996, genom SFS 1996:658, så att effektbrottet skattebedrägeri numera utgör ett farebrott, benämnt skattebrott. Det innebär att brottmålen kan avgöras utan avvaktan på lagakraftvunna avgöranden i skattedomstolarna. Emellertid måste – oavsett konstruktionen i övrigt av brottet – alltjämt vad som är oriktig uppgift avgöras med ledning av skattereglerna, så att det sambandet mellan skattebrottsmålet och beskattningsfrågan inte bryts.[14] Skattebrottet beskrivs enligt följande i 2 § SBL:

”Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för *skattebrott* till fängelse i högst två år.”

Fråga ska således vara om att en *oriktig uppgift* skriftligen lämnas *uppsåtligen* i en deklaration etc. och att *fara* uppkommer för att *skatt* undandras staten eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till deklaranten etc. Skattebrottet avser därmed felaktig eller utebliven redovisning av skatt, det vill säga det utgör ett redovisningsbrott, varför något betalbrott inte finns i sig beträffande skattekontosystemet, som infördes den 1 november 1997, varvid det så kallade uppbördsbrottet avskaffades avseende obetalda källskatteavdrag.[15]

Om ett företag, exempelvis en fysisk person (enskild firma) eller en juridisk person såsom ett aktiebolag, har utfärdat en faktura vari ett belopp felaktigt anges som moms, ska beloppet såsom en oäkta moms redovisas i en särskild skattedeklaration (26 kap. 7 § SFL) och inte såsom för en verklig moms i en mervärdesskattedeklaration (26 kap. 21 § SFL). Att det som moms felaktigt betecknade beloppet inte är mervärdesskatt enligt ML får anses innebära att utfärdaren av fakturan inte har begått brott avseende *skatt*, det vill säga skattebrott enligt 2 § SBL. För det skulle krävas ett förtydligande i SBL av innebörd att med *skatt* avses även belopp som felaktigt betecknats som mervärdesskatt i en faktura. I 3 kap. 12 § SFL anges att det ”som sägs om mervärdesskatt” gäller även belopp som felaktigt har betecknats som mervärdesskatt i en faktura och att ”det som sägs om skattskyldig enligt mervärdesskattelagen gäller även den som är skyldig att betala sådant belopp”. Emellertid är det enligt 3 kap. 1 § första stycket första meningen SFL enbart fråga om användningen av vissa termer och uttryck i själva SFL. Ett sådant belopp som avses här får därmed betraktas som *skatt* endast när det gäller förfarandet för dess redovisning, inte materiellt sett enligt ML. Att bestämma vad som är *skatt* materiellt sett genom en förfarandemässig regel i SFL strider mot legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen (1974:152). Sålunda bör en fysisk person som

”Även om en fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller som är företrädare för ett aktiebolag inte kan anses begå skattebrott för själva utfärdandet av skenfakturan med en oäkta moms, kan denne ådra sig ansvar för bokföringsbrott avseende årsredovisningen enligt 11 kap. 5 § första stycket BrB.”

bedriver verksamhet under enskild firma eller som är företrädare för ett aktiebolag, och som utfärdar en faktura med en oäkta moms, inte kunna anses begå skattebrott enligt 2 § SBL därigenom, eftersom en oriktig uppgift avseende *skatt* som ska redovisas i en mervärdesskattedeklaration (momsdeklaration) inte aktualiseras. Skattetillägg, som för övrigt också är av en straffrättslig karaktär,[16] kan inte heller påföras en oäkta moms, eftersom pålagan skattetillägg tas ut på *skatter* som omfattas av SFL,[17] och ett belopp i form av en oäkta moms är inte *skatt* i materiellt hänseende. Den enda konsekvensen är förfarandemässig och avser betalningsskyldigheten, det vill säga att den enskilda firman eller aktiebolaget ska redovisa ett belopp som utgör en oäkta moms i en särskild skattedeklaration och betala det.

Däremot kan skattebrott aktualiseras för en företagare som har mottagit fakturan och försöker utöva avdragsrätt för den felaktigt debiterade momsen i en momsdeklaration, eftersom det företaget saknar avdragsrätt såsom för ingående moms avseende beloppet i fråga, enligt 8 kap. 2 och 3 §§ ML. I sådant fall kan straffrättsligt ansvar aktualiseras även för den som har utfärdat fakturan med den oäkta momsen, nämligen enligt 23 kap. 4 § brottsbalken (1962:700), BrB, för medverkan till skattebrott som mottagaren av fakturan kan anses ha begått genom att försöka göra avdrag för beloppet. Den situationen kan vara föremål för utredningar av SKV och Ekobrottsmyndigheten i fall angående momsbedrägerier av så kallad karuselltyp, där ett skenföretag förekommer i en kedja av företag, varvid sådant företag kallas för *missing trader* (eller målvaktsbolag eller bulvanföretag), det vill säga det utfärdar en faktura med en oäkta moms och mottagaren av fakturan försöker utöva avdragsrätt för beloppet genom att ta upp det som ingående moms i en momsdeklaration till SKV. Genom att mottagaren av fakturan i det tänkta exemplet kände till eller borde ha känt till att uppgiften om moms var felaktig är det fråga om ett fall av förfarandemissbruk som kan föranleda straffrättsligt ansvar för både utfärdaren och mottagaren av fakturan.[18]

EU-domstolen anser i och för sig att avdragsrätten för ingående moms inte kan betagas någon för förvärv gjorda i avsikt att utföra skattepliktiga transaktioner, bara för att annan före eller efter i leveranskedjan har utfört en med avseende på mervärdesskatt bedräglig transaktion som vederbörande inte kände till eller kunde känna till.[19]. Emellertid är det så i förevarande tänkta exempel att mottagaren av fakturan inte har erhållit någon vara eller tjänst och således kände denne till eller borde ha känt till att mottagen faktura var upprättad för skens skull, varför denne lämnade en oriktig uppgift i momsdeklarationen till SKV, genom att däri ta upp beloppet i mottagen faktura som en ingående moms, vilken denne sålunda inte har rätt att dra. I sådant fall kan ansvar för skattebrott aktualiseras eller skattetillägg påföras.[20]

Om mottagaren av fakturan har bokfört den oäkta momsen som ingående moms, kan denne även ådra sig ansvar för bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § första stycket BrB på grund av oriktig uppgift tillika i sin bokföring, om övriga förutsättningar för sådant ansvar uppfylls, det vill säga att bokföringsåtgärden företagits uppsåtligen eller av oaktsamhet och innebär att rörelsens ställning inte kan bedömas i huvudsak.[21]

Även om en fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller som är företrädare för ett aktiebolag inte kan anses begå skattebrott för själva utfärdandet av skenfakturan med en oäkta

moms, kan denne ådra sig ansvar för bokföringsbrott avseende årsredovisningen enligt 11 kap. 5 § första stycket BrB.[22] Det kan enligt min uppfattning vara fallet om betalningsskyldigheten till staten för den oäkta momsen inte omnämns i en not i företagets årsredovisning, såsom jag anför bör ske i närmast föregående avsnitt, det vill säga om den eventualförpliktelse som betalningsskyldigheten innebär kräver en sådan upplysning för att rörelsens ställning ska kunna bedömas i huvudsak. För övrigt bör omständigheterna i förevarande fall typiskt sett vara sådana att rekvisiten uppsåt eller oaktsamhet är uppfyllda.[23]

5. Fråga om momsregistrering på grund av utfärdad skenfaktura med oäkta moms

Den enskilda firman eller aktiebolaget är inte registreringsskyldigt till moms på grund av utfärdandet av skenfakturan, eftersom beloppet däri som felaktigt betecknats som moms inte omfattas av skattskyldighet enligt ML. Det följer av att registreringsskyldigheten enligt 7 kap. 1 § första stycket 3 SFL enbart åvilar ”den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200)”. Om betalningsskyldighet föreligger för sådant belopp, innebär det i sig, som ovan nämns, enbart att beloppet ska redovisas i en särskild skattedeklaration och inte i en momsdeklaration. Det är bara den som ska redovisa äkta moms i momsdeklarationer som ska momsregistrera sig. Den enda konsekvensen av att ett belopp felaktigt betecknats som moms i en utfärdad faktura är betalningsskyldigheten för beloppet till staten, och den ska fullgöras i en särskild skattedeklaration, men kvarstår inte om en kreditnota på beloppet utfärdas.[24]

6. Fråga om företrädaransvar avseende oäkta moms i skenfaktura

I det fallet att skenfakturan med en oäkta moms har utfärdats av en juridisk person, såsom av ett aktiebolag enligt ovan, anser jag vidare att företrädaransvar enligt huvudregeln i 59 kap. 13 § SFL inte kan omfatta företrädaren som har utfärdat fakturan. Lagstiftaren anför i förarbetena till SFL att skatt enligt 59 kap. SFL ”är skatt om huvudansvaret avser skatt”.[25] Emellertid är, som nämns ovan, ett belopp som felaktigt betecknats som moms inte en äkta moms, varför huvudansvaret hos den juridiska personen som utfärdat fakturan inte avser *skatt* i materiellt hänseende, det vill säga enligt ML. Eftersom lagstiftning inte får ske i själva förarbetena, är det enligt min mening inte möjligt att ålägga den juridiska personens företrädare personligt betalningsansvar enligt 59 kap. 13 § SFL, om den oäkta momsen inte betalas av den juridiska personen. För övrigt skulle det strida mot att det i förarbetena till reformen 2008 om införande i ML av betalningsskyldigheten i fråga anges att ”en felaktigt debiterad mervärdesskatt inte ska leda till annat än en betalningsskyldighet för den som felaktigt har debiterat skatten”,[26] det vill säga för den juridiska personen. Detta bör enligt min mening beaktas i förevarande sammanhang vid tolkningen av omfattningen av företrädaransvaret enligt 59 kap. 13 § SFL. Enligt min uppfattning är det således inte av intresse att bedöma de subjektiva rekvisiten i 59 kap. 13 § SFL, uppsåt eller grov oaktsamhet, eftersom det ändå inte är fråga om ansvar för en *skatt* avseende underliggande ärendet eller målet hos bolaget.

Däremot ligger det närmare till hands att företrädaren för ett aktiebolag som mottar skenfakturan skulle kunna åläggas ett personligt betalningsansvar i

form av företrädaransvar enligt den särskilda regeln om sådant ansvar i 59 kap. 14 § SFL avseende för högt redovisad överskjutande ingående moms. Om företrädaren har lämnat oriktig uppgift i en momsdeklaration för bolaget, genom att redovisa den oäkta momsen i mottagen skenfaktura som en ingående moms, och vad som faktiskt har redovisats som ingående moms överstiger redovisad utgående moms i momsdeklarationen, med den följden att en för hög överskjutande ingående moms har redovisats, kan enligt min uppfattning SKV stämma företrädaren inför förvaltningsrätten för betalningsansvar för sådant belopp, varvid också de subjektiva rekvisiten för ansvar, uppsåt eller grov oaktsamhet, ska prövas.

7. Oäkta moms i skenfaktura utfärdad av företag som försätts i konkurs

Av 6 kap. 3 § ML framgår att om en skattskyldig har försatts i konkurs, är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet. För tiden före konkursbeslutet är gäldenären skattskyldig. Om denne har utfärdat en skenfaktura med en oäkta moms föreligger, som nämns ovan, en betalningsskyldighet till staten för beloppet i fråga, men den kvarstår inte, som också nämns ovan, om en kreditnota på beloppet utfärdas.

Konkursförvaltaren har behörighet att föra talan beträffande gäldenärens momsredovisning, och enligt Kronofogdens handbok bör denne göra så om det kan leda till att konkursboet får tillbaka moms från SKV. Däremot anges däri att det inte finns någon anledning för konkursförvaltaren att vidta åtgärdar för att gäldenärens momsskuld ska bli lägre, men att det kan vara befogat för en ställföreträdare för en juridisk person i konkurs, för att denne riskerar personligt betalningsansvar.[27] Om gäldenären är exempelvis ett aktiebolag, ligger det således, i linje med vad jag anför i det närmast föregående avsnittet om att företrädaransvar för en oäkta moms inte kan åläggas företrädaren för bolaget som har utfärdat skenfakturan men att sådant ansvar kan åläggas företrädare för ett mottagande bolag, i sistnämnda företrädares intresse att verka för att företrädare för konkursbolaget, i samråd med konkursförvaltaren, utfärdar en kreditnota, varvid jag upprepar att någon tidsgräns inte finns för sådan åtgärd.

8. Konklusioner

I avsnitt 1 anger jag att frågorna som jag avser att besvara i denna artikel är vilka konsekvenserna är av att ett företag utfärdar en faktura och felaktigt betecknar ett belopp däri som moms, eftersom fakturan inte motsvaras av någon reell transaktion, utan fråga är om en skentransaktion. Jag konstaterar i avsnitt 1 att det 2008, med stöd av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, infördes en särskild betalningsskyldighet till staten i ML (1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e §) för sådana belopp, vilka jag benämner oäkta moms, beträffande bland annat felaktig debitering av moms i faktura för skentransaktioner. I avsnitten 2 och 4–7 har jag konkluderat vilka konsekvenserna, utöver betalningsskyldighet till staten för den oäkta momsen för företaget som har utfärdat skenfakturan, är för det företaget och för mottagaren av fakturan, och i avsnitt 3 konkluderar jag om, och i så fall hur, utfärdaren ska bokföra den oäkta momsen. Jag redogör här i sammanfattning för dessa mina konklusioner avsnitt för avsnitt.

I avsnitt 2 konkluderar jag att konsekvenserna *enligt ML* av utfärdande av skenfaktura med oäkta moms är en betalningsskyldighet till staten för beloppet i fråga för företaget som har utfärdat fakturan,

och eftersom utfärdaren inte är skattskyldig såsom för en äkta moms saknar mottagaren av fakturan avdragsrätt som för ingående moms för beloppet i fråga.

I avsnitt 3 anför jag att en skenfaktura inte ska redovisas i den löpande bokföringen, då den inte motsvaras av en reell affärshändelse, men konkluderar att den oäkta momsen bör omnämnas av utfärdaren i en not i årsredovisningen, eftersom betalningsskyldigheten till staten bara kvarstår tills en kreditnota har utfärdats. Jag anser att en sådan skyldighet utgör en eventualförpliktelse som kräver information i en not i årsredovisningen, om beloppet inte är oväsentligt, då det påverkar likviditeten i företaget och företagets ställning inte får övervärderas i redovisningen.

I avsnitt 4 drar jag följande slutsatser avseende de straffrättsliga konsekvenser som kan förekomma beträffande oäkta moms i skenfaktura:

- En fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller som är företrädare för ett aktiebolag, och som utfärdar en faktura med en oäkta moms, bör inte kunna anses begå skattebrott enligt 2 § SBL. Detta eftersom någon oriktig uppgift avseende *skatt* som ska redovisas i en momsdeklaration inte aktualiseras därigenom. Att oäkta moms inte utgör skatt enligt ML, det vill säga materiellt sett, innebär också att inte heller skattetillägg kan föras beloppet i fråga. Den enda konsekvensen för den enskilda firman eller aktiebolaget är förfarandemässig, och innebär enligt SFL att betalningsskyldigheten ska fullgöras genom att den oäkta momsen redovisas i en särskild skattedeklaration och betalas.
- Jag anger vidare att skattebrott – och/eller skattetillägg – däremot kan aktualiseras för mottagaren av skenfakturan, om denne har lämnat oriktig uppgift i sin momsdeklaration genom att däri uppta den oäkta momsen som ingående moms, vilket är fel eftersom avdragsrätt saknas avseende beloppet på grund av att utfärdaren inte är skattskyldig för det, utan enbart betalningsskyldig enligt ML. Jag anför även att i sådant fall kan utfärdaren av skenfakturan åläggas straffrättsligt ansvar för medverkan till skattebrott.
- Dessutom anför jag på temat bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § första stycket BrB dels att om mottagaren av fakturan har bokfört den oäkta momsen som ingående moms, kan denne även ådra sig straffrättsligt ansvar på grund av oriktig uppgift i bokföringen, dels att en fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller som är företrädare för ett aktiebolag kan anses ha ådragit sig straffrättsligt ansvar, om betalningsskyldigheten för den eventualförpliktelse som betalningsskyldigheten till staten för den oäkta momsen utgör inte omnämns i en not i företagets årsredovisning, och rörelsens ställning därmed i huvudsak inte kan bedömas.

I avsnitt 5 anför jag beträffande frågan om momsregistrering på grund av utfärdad skenfaktura med oäkta moms, att sådan skyldighet i sig inte föreligger för den som ska fullgöra betalningsskyldighet för beloppet till staten i en särskild skattedeklaration. Det är bara den som ska redovisa äkta moms i momsdeklarationer som ska momsregistrera sig.

I avsnitt 6 konkluderar jag avseende frågan om företrädaransvar avseende oäkta moms i skenfaktura, att sådant ansvar, enligt huvudregeln därom i 59 kap. 13 § SFL, inte kan omfatta företrädaren för en juridisk person, exempelvis ett aktiebolag, som har utfärdat fakturan, eftersom huvudansvaret hos den juridiska personen inte avser *skatt*. Lagstiftaren anför i förarbetena till SFL att skatt enligt 59 kap. SFL ”är skatt om huvudansvaret avser skatt”, men ett belopp som felaktigt betecknats som moms är inte en äkta moms, varför huvudansvaret hos den juridiska personen som utfärdat fakturan inte avser *skatt* materiellt sett enligt ML. Eftersom lagstiftning inte får ske i förarbetena, är det inte möjligt att ålägga den juridiska personens företrädare personligt betalningsansvar, om den juridiska personen inte betalar den oäkta momsen. Däremot är det möjligt att ålägga företrädaren för ett aktiebolag som mottar skenfakturan ett personligt betalningsansvar i form av företrädaransvar enligt den särskilda regeln om sådant ansvar i 59 kap. 14 § SFL avseende för högt redovisad överskjutande ingående moms, om företrädaren har lämnat oriktig uppgift i en momsdeklaration för bolaget, genom att redovisa den oäkta momsen i mottagen skenfaktura som en ingående moms. Detta föranleder för det fall gäldenären är en juridisk person, exempelvis ett aktiebolag, som har försatts i konkurs att jag i avsnitt 7 konkluderar att det ligger i företrädarens för ett bolag som mottar en skenfaktura intresse att verka för att konkursbolaget utfärdar en kreditnota.

BJÖRN FORSSÉN
Juris doktor, verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

Fotnoter

1) ML ersätts den 1 juli 2023 av mervärdesskattelagen (2023:200), vilket inte förändrar problematiken i artikeln.

2) Jfr 13 kap. 27 § första meningen ML.

3) Jfr 13 kap. 27 § andra meningen ML.

4) Jfr 13 kap. 28 § och 11 kap. 10 § ML.

5) Jfr prop. 2003/04:26 (Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt) s. 42, 48 och 84.

6) Jfr prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor) s. 91.

7) Jfr prop. 2007/08:25 s. 90.

8) Jfr 8 kap. 2 § första och andra styckena och 3 § första stycket ML samt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet.

9) Jfr 13 kap. 6 § 1 ML och prop. 1993/94:99 (om ny mervärdesskattelag) s. 234.

10) Jfr 11 kap. 1 § första stycket ML.

11) Jfr 5 kap. 36 § ÅRL om att större företag ska upplysa i not i årsredovisningen angående uppskjuten skatt.

12) Jfr prop. 1998/99:130 s. 303.

13) Då resultatet inte får undervärderas inkomstskattemässigt, anser jag att beloppet inte heller ska kostnadsföras.

14) Jfr prop. 1995/96:170 (Översyn av skattebrottslagen) s. 91.

15) Jfr prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.) Del 1 s. 450; skattebetalningslagen (1997:483), som ersattes den 1 januari 2012 av skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

16) Det svenska skattetillägget är enligt Europadomstolen jämförbart med *a criminal charge* enligt artikel 6 i Europakonventionen. Jfr Europadomstolens domar av den 23 juli 2002: Janosevic v. Sweden, Application no. 34619/97, pkt 71; och Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden, Application no. 36985/97, pkt 82. Därmed bekräftade lagstiftaren att skattetillägg är att betrakta som en straffliknande påföljd enligt Europakonventionen. Jfr prop. 2002/03:106 (Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.) s. 245.

17) Jfr 49 kap. 2 § SFL.

18) I min artikel *Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704*, Svensk Skattetidning 2/2022 s. 118–130 (Forssén 2022), anför jag att även om Högsta domstolen (HD) i NJA 2018 s. 704 fastställde majoritetens i Svea hovrätt fällande dom är det inte givet att förfarandemissbruk *i sig* innebär att straffrättsligt ansvar föreligger. Hovrättslagmannen, som var skiljaktig och ville fria den tilltalade, anförde bland annat att EU-domstolen i målet C-255/02 Halifax m.fl. (ECLI:EU:C:2006:121), punkt 93, uttalat att ”det förhållandet att ett förfarandemissbruk konstateras inte behöver leda till en sanktionsåtgärd, vilket skulle kräva tydligt och otvetydigt lagstöd, men däremot återbetalningsskyldighet eftersom avdraget blivit omotiverat”. Jag noterade även att hovrättslagmannen vidare anförde att den straffrättsliga legalitetsprincipen enligt 1 kap. 1 § BrB fungerar som en rättssäkerhetsgaranti, genom att den ställer krav på lagstiftningen av innebörd att den enskilde ska kunna förutse när han eller hon kan bli föremål för straffrättsligt ingripande. Jfr Forssén 2022 s. 123–125.

19) Jfr de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03 Optigen m.fl. (ECLI:EU:C:2006:16), punkt 55. Jfr även Forssén 2022 s. 121.

20) Åklagaren får dock inte åtala fysisk person om SKV beslutat att påföra denne skattetillägg (13 b § SBL). Skattetillägg får inte tas ut om förundersökning redan pågår mot denne avseende SBL (49 kap. 10 a § SFL).

21) Jfr även angående bl.a. rekvisitet falsk handling vid *grovt* bokföringsbrott i 11 kap. 5 § andra stycket BrB.

22) Enligt 6 kap. 1 § första stycket 1 BFL ska aktiebolag alltid avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning, medan en fysisk person (enskild firma) ska göra så endast på villkor enligt punkt 6 i lagrummet.

23) Jfr även angående bl.a. rekvisitet falsk handling vid *grovt* bokföringsbrott i 11 kap. 5 § andra stycket BrB.

24) Momsregistreringsnumret är betydelsefullt för Skatteverkets kontrollverksamhet, varför jag i olika sammanhang har poängterat att verket borde utveckla sin registreringskontroll. Jag nämner exempelvis i min doktorsavhandling, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier (Örebro Studies in Law 4 2013), s. 76, att EU hade gått från att så många företag som möjligt borde omfattas av momssystemet till att förorda återhållsamhet och i stället en prioritering av registreringskontroll och frågor om uppbörd av moms.

25) Jfr prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 2 s. 905.

26) Jfr prop. 2007/08:25 s. 90.

27) Jfr Handbok Konkurstillsyn, 6:e upplagan (2022), avsnitt 2.17.5 (www.kronofogden.se).

JFT 4–6/2023 s. 344–378

Björn Forssén, juris doktor, advokat, f.d. byrådirektör, Stockholm

Momsbedrägerier genom karusellhandel – erfarenheter i Sverige avseende mervärdesskatt, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten

1 Inledning

Jag ger en kurs betitlad Momsbedrägerier genom karusellhandel,[1] och använder den titeln även i titeln på denna artikel. Inspirationen till artikeln kommer i viss mån från kursmaterialet, där bland annat en artikel i ämnet av mig, publicerad i Svensk Skattetidning förra året (2022)[2] och det föredrag som jag höll i ämnet på Svensk Juriststämma för över två decennier sedan, den 14 november 2001,[3] ingår. Exempelvis utgår jag även från en artikel av mig publicerad 2023-06-13 i Tidningen Balans, som ges ut av Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) i Sverige.[4] I denna artikel redogör jag för min uppfattning om erfarenheterna i Sverige av fenomenet med bedrägerier avseende mervärdesskatt (moms) genom karusellhandel i förhållande till EU-rätten – beträffande framför allt mervärdesskattelagen, den civilrättsliga redovisningsrätten och skattebrott enligt skattebrottslagen (1971:69), SkBrL.[5]

Det finns många olika varianter på fenomenet momsbedrägerier genom karusellhandel. Emellertid är den gemensamma nämnaren att oseriösa företag vidtar åtgärder med sina momsdeklarationer så att staten i slutändan förlorar pengar, genom att momsen på varor eller tjänster i en kedja av företag inte övervältras på en konsument

---

1 Första kurstillfället var i Stockholm (2022-11-30): arrangör Institutet för juridisk utbildning, IFJU (Stockholm).

2 Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704, Svensk Skattetidning 2/2022 s. 118–130 (Forssén 2022). Forssén 2022 finns tillgänglig i fulltext på min hemsida, www.forssen.com.

3 Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten (SKM och EBM). Arrangör VJS (Stiftelsen Institutet för vidareutbildning av jurister, samhällsvetare och ekonomer). En promemoria med föredraget finns tillgänglig i fulltext på www.forssen.com (Forssén 2001).

4 Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning, Tidningen Balans fördjupning 1/2023 s. 1–9 (www.tidningenbalans.se). (Forssén 2023a). Forssén 2023a finns tillgänglig i fulltext även på www.forssen.com. Från och med år 2022 ges Balans fördjupningsbilaga bara ut på nätet, i stället för som tidigare även i tryck. Avseende artiklar i den tidskriften från och med 2022 hänvisar jag därför till avsnittet däri.

5 EU, förkortning av Europeiska unionen eller unionen.

som skattebärare. Det strider mot EU-rätten på momsområdet, eftersom det följer av mervärdesskatteprincipen, enligt artikel 1.2 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG),[6] bland annat att moms enligt EU-rätten är ”en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut”,[7] och att ”det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet”.[8] Ett ofta förekommande exempel på momsbedrägerier av så kallad karuselltyp är att det i en kedja av företag förekommer ett skenföretag, vilket i Skatteverkets (SKV) och Ekobrottsmyndighetens (EBM) utredningar kallas för *missing trader* (eller målvaktsbolag eller bulvanföretag). Ett sådant företag utfärdar en faktura med en oäkta moms, det vill säga fakturan motsvarar ingen verklig omsättning av en vara eller en tjänst, och mottagaren av fakturan försöker utöva avdragsrätt för det som moms betecknade beloppet, genom att ta upp det som ingående moms i en mervärdesskattedeklaration (momsdeklaration) till SKV. Eftersom mottagaren av fakturan kände till eller borde ha känt till att uppgiften om moms var felaktig, är det fråga om ett fall av förfarandemissbruk som kan föranleda straffrättsligt ansvar för både utfärdaren och mottagaren av fakturan.

Momsbedrägerier genom karusellhandel är ett stort problem för den svenska staten. Det är inte ett nytt fenomen och har inte uppkommit på grund av Sveriges EU-inträde 1995. Det förekom redan på 1980-talet, vilket jag nämner i en bok från 2021.[9] Däremot har omfattningen av problemet eskalerat de senaste decennierna, och idag kan ett enda ärende omfatta miljarder kronor i redovisad moms som ifrågasätts av SKV och EBM. I en intervju i SVT under juli månad 2023 uppgavs siffran 5 miljarder kronor – i yrkade avdrag för ingående moms som inte motsvarar inbetald utgående moms – avseende det som brukar beskrivas som Sveriges och EU:s största momsbedrägeri. På reportern Mikael Grill Petterssons fråga, angående hur mycket som har säkrats av myndigheterna, svarade chefsåklagaren hos EBM, Jonas Svanfeldt, ”jag skulle säga under 5 procent”, och EBM:s generaldirektör, Monica Rodrigo, sade att ”det är som en mjölkko”.[10] Det har med andra ord inte hjälpt att så kallad omvänd skattskyldighet

[6] Mervärdesskattedirektivets fullständiga titel är: Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

[7] Jämför artikel 1.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

[8] Jämför artikel 1.2 tredje stycket i mervärdesskattedirektivet.

[9] Se Skatt i skrattspegeln, s. 111–114. Utgiven på eget förlag 2021 (Forssén 2021). Forssén 2021 finns tillgänglig på www.forssen.com samt i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

[10] Jämför https://www.svt.se/nyheter/inrikes/trots-fallande-domar-miljardbelopp-fran-bedragerier-kan-landa-hos-kriminella (besökt 2023-07-25). Publicerad den 14 juli 2023 på Sveriges Televisions (SVT) hemsida.

har införts för ytterligare situationer sedan så skedde för investeringsguld den 1 januari 2000, vilket jag återkommer till med hänvisning till Forssén 2022. Dessutom har enligt min uppfattning rättssäkerheten satts på undantag i sammanhanget, genom att utredningarna från SKV:s och EBM:s sida numera initieras i första hand av att handel bedrivs mellan Sverige och andra EU:s medlemsstater avseende en viss sorts vara, framför allt elektroniska produkter. Det sker i stället för att frågor kring begreppet omsättning ges en noggrann bedömning, såsom i utredningarna vid tiden för mitt föredrag på Svensk Juriststämma år 2001.[11] Detta minskar rättssäkerheten, eftersom omsättning är ömsesidigt i förhållande till begreppet förvärv för vilket avdrag för ingående moms yrkas, genom att avdragsrätten inträder då den avdragsgilla momsen blir utkrävbar (reciprocitetsprincipen).[12] Om befogade krav på effektiva utredningar från SKV:s och EBM:s sida och rättssäkerheten för den enskilde företagaren, som blir föremål för utredning i förevarande hänseende, ska upprätthållas, anser jag att fokus fortsatt måste sättas på frågor kring begreppet omsättning. I stället har lagstiftaren sedan år 2000 försökt att åtgärda fenomenet i fråga genom att införa en omvänd skattskyldighet, varvid dock erforderlig konsekvens från lagstiftarens sida saknas, vilket jag återkommer till och hänvisar till Forssén 2022 och även till Forssén 2023a.

2 Den nya svenska mervärdesskattelagen

2.1 Genomförandet av huvudreglerna i mervärdesskattedirektivet för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster

I Sverige har en mervärdesskattereform genomförts den 1 juli 2023: mervärdesskattelagen (1994:200, här förkortad GML) ersattes den 1 juli 2023 av mervärdesskattelagen (2023:200, här förkortad ML). Emellertid påverkar den reformen inte min uppfattning om frågorna som behandlas i denna artikel. ML utgör en omarbetning av GML i syfte att göra regleringen mer lättförståelig och lättillämpad. Sålunda har ML i jämförelse med GML fått en ny struktur, moderniserats språkligt och anpassats till mervärdesskattedirektivets begrepp, struktur och systematik.[13] I en tidigare artikel i JFT har jag skrivit om förslaget till den numera införda ML, vilket lämnades i SOU 2020:31 (En ny mervärdesskattelag).[14] I artikeln nämnde jag bland annat att förslaget om att utmönstra begreppet skattskyldig, och ersätta det med mervärdesskattedirek-

[11] Jämför med titeln på det föredraget: Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten (SKM och EBM).

[12] Reciprocitetsprincipen följer av artikel 1.2 andra stycket och artikel 167 i mervärdesskattedirektivet.

[13] Jämför prop. 2022/23:46 (Ny mervärdesskattelag), s. 1.

[14] Jämför Björn Forssén, Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattelag i Sverige – SOU 2020:31. JFT 3/2020, s. 388–399 (Forssén 2020a). Forssén 2020a finns tillgänglig i fulltext på www forssen.com.

tivets begrepp betalningsskyldighet var ett steg i rätt riktning,[15] vilket således skedde den 1 juli 2023 genom införandet av ML.

Av särskilt intresse i förevarande sammanhang är enligt min mening, att momsreformen bland annat innebär att det för skattskyldighet – numera betalningsskyldighet – för mervärdesskatt nödvändiga rekvisitet ”omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig”, som förekom i GML 1 kap. 1 § första stycket 1, har ersatts i ML med begreppen leverans och tillhandahållanden. Därmed är också terminologin avseende skatteobjektet i enlighet med mervärdesskattedirektivet.[16] I stället för att i GML 2 kap. definiera vad som utgör omsättning bestäms i ML mervärdesskattens tillämpningsområde för huvudfallen av skatteobjekt, genom att de nödvändiga rekvisiten därvidlag bestäms med uttrycken ”leverans av varor mot ersättning som görs inom landet” respektive ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom landet” i 3 kap. 1 § 1 respektive 3. Vidare får på temat skatteobjektet nämnas, att någon särskild definition av vara respektive tjänst, såsom i GML 1 kap. 6 §, inte görs i ML. I ML 5 kap. 7 § avses med ”materiella tillgångar” detsamma som termen vara i GML 1 kap. 6 § första stycket första meningen. Någon ändring i sak är inte avsedd, utan med *materiella tillgångar* i stället för ”materiella ting” moderniseras språket och en bättre överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet erhålls.[17] Genom ML 5 kap. 3 § första stycket respektive 26 § genomförs artiklarna 14.1 respektive 24.1 i mervärdesskattedirektivet, det vill säga huvudreglerna för vad som utgör beskattningsbara transaktioner avseende leverans av varor respektive avseende tillhandahållande av tjänster: ”med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar och ”med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor”.

På grund av att begreppen vara respektive tjänst inte ges någon särskild definition i ML, utan ingår i bestämningen av beskattningsbara transaktioner, det vill säga i begreppen leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster, har min uppfattning om betydelsen av bestämningen av skatteobjektet, det vill säga av frågor som tidigare hade bäring på omsättningsbegreppet och numera utgör frågor kring begreppen leverans (av varor) respektive tillhandahållande (av tjänster), förstärkts i förevarande sammanhang – angående frågor kring fenomenet karusellhandel – genom momsreformen den 1 juli 2023. Emellertid kvarstår behovet av att bedöma om en prestation avser en vara eller tjänst, eftersom termerna även numera används i ML, genom att de ingår i begreppen leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster i ML

[15] Jämför Forssén 2020a, s. 388.

[16] Jämför ML 5 kap. 3 § första stycket respektive 26 § och prop. 2022/23:46, s. 361, 362 och 371. Jämför även Forssén 2020a, avsnitt 3.4.

[17] Jämför prop. 2022/23:46, s. 361 och 362.

5 kap. 3 § första stycket respektive 26 §, i enlighet med artiklarna 14.1 respektive 24.1 i mervärdesskattedirektivet. Skillnaden är att bestämningen av skatteobjektet sker i ett steg, i stället för som tidigare i två steg, det vill säga först beträffande vad som utgör vara respektive tjänst enligt GML 1 kap. 6 § och därefter beträffande huruvida en omsättning av vara respektive tjänst förelåg enligt GML 2 kap. 1 §. Övriga frågor kring skatteobjektet är desamma i ML som i GML, det vill säga de gäller huruvida undantag från skatteplikt föreligger samt huruvida leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst – mot ersättning – görs inom landet eller utomlands.

I samband med utredningar om momsbedrägerier genom karusellhandel är det viktigt att korrekt skilja på varor och tjänster, eftersom karusellhandel inte är något juridiskt preciserat begrepp och prestationen som ska bedömas måste hänföras till begreppet leverans av varor respektive begreppet tillhandahållande av tjänster, för att den situation som föreligger ska kunna analyseras skatterättsligt och straffrättsligt. Genom reformen den 1 juli 2023 har sekundärrätten på momsområdet genomförts i ML bland annat genom att begreppet materiella tillgångar har ersatt vara,[18] men det saknas sekundärrättsligt stöd för vad som avses med tjänst, eftersom det inte finns någon bestämmelse i mervärdesskattedirektivet som ger direkt eller understödjande ledning för bestämningen av tjänst. Däremot finns det primärrättsligt stöd för innebörden i termen tjänst, genom artikel 57 första stycket fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF), som har följande lydelse: ”Som ’tjänster’ i fördragens mening ska anses prestationer som normalt utförs mot ersättning, i den utsträckning de inte faller under bestämmelserna om fri rörlighet för varor, kapital och personer”.

Jag anser att artikel 57 FEUF överensstämmer med huvudregeln för tillhandahållande av tjänster, det vill säga ML 5 kap. 26 § och artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet, genom att den negerade bestämningen av tjänster medför att de inte omfattar prestationer som faller under den fria rörligheten för varor. Däremot brister överensstämmelsen såtillvida att även friheterna som avser personer och kapital utesluts från begreppet tjänst enligt artikel 57 FEUF. FEUF stipulerar bland annat de så kallade fyra friheterna för rörligheten mellan medlemsstaterna av varor, tjänster, personer och kapital samt, vilken ofta nämns som en femte frihet, principen om etableringsfrihet för EU:s medborgare och företag i medlemsstaterna.[19] Uthyrning av personal – det vill säga av personer – utgör ett exempel på en beskattningsbar transaktion enligt huvudregeln om tillhandahållande av tjänster i huvudregeln artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet, och en finansiell transaktion skulle också vara en beskattningsbar transaktion, om inte undantag från skatteplikt stipulerades för finansiella transaktioner,

[18] Jämför ML 5 kap. 7 § och artikel 15 i mervärdesskattedirektivet.

[19] De fyra friheterna återfinns i: artikel 28 FEUF, avseende varor; artikel 56 FEUF, avseende tjänster; artikel 45 FEUF, avseende personer; och artikel 63 FEUF, avseende kapital. Principen om EU-medborgarnas rätt till fri etablering inom unionen återfinns i artikel 49 FEUF.

såsom betalningsförmedling, i artikel 135.1 d-f i mervärdesskattedirektivet.[20] I dessa båda fall överensstämmer inte den primärrättsliga bestämningen av tjänst i artikel 57 FEUF med sekundärrätten i form av 5 kap. 26 § och artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet, eftersom personer och kapital utesluts från vad som avses med tjänst enligt artikel 57 FEUF.

Även om termerna vara respektive tjänst inte definieras i EU:s rättsakter om moms, vare sig i mervärdesskattedirektivet eller i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet (den så kallade tillämpningsförordningen),[21] anser jag sålunda att det *kan* vara av intresse i samband med utredningar om karusellhandel att bredda perspektivet framför allt på tjänst. Detta kunde ske genom att åtskilja vara utrifrån andra rättsområden som styrs av EU-rätten, såsom bolagsrätten och immaterialrätten – vilka utgör exempel på områden där regler är väsentliga för att de fyra friheterna ska fungera.[22] Denna min propå är i linje med att jag i en tidigare artikel i JFT har anfört att forskningen bör uppmärksamma att det finns en primärrättslig definition av begreppet tjänst i artikel 57 FEUF, och att den gäller även på andra områden än skatteområdet, om EU:s institutioner har tilldelats kompetens på området i fråga.[23]

2.2 Viss komparation med dansk respektive finsk mervärdesskatterätt

Jag får för sammanhanget lämna förslag i visst hänseende avseende finska mervärdesskattelagen (1501/1993, här förkortad FML). I FML anges i 1 § första stycket 1 huvudregeln för skyldigheten att betala moms till att den skyldigheten avser ”rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland”. Jag noterar att FML innebär att bestämningen av skatteobjektet ska ske i två steg på samma sätt som var fallet i GML, genom att FML 17 § anger vad som utgör vara respektive tjänst och i 18 § anges vad som utgör ”försäljning av vara” respektive ”försäljning av tjänst”. FML överensstämmer sålunda med GML i förevarande hänseende.

[20] Jämför Björn Forssén, Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare, avsnitt 12 201 010. Utgiven på eget förlag 2019 (Forssén 2019a). Forssén 2019a finns tillgänglig i fulltext på www.forssen.com samt i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

[21] Genomförandeförordningens fullständiga titel är: Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

[22] Beträffande bolagsrätten och immaterialrätten får nämnas, att anpassningen av svenska regler till EU-rätten var långt gången redan genom EES-avtalet, det vill säga redan ett år före Sveriges EU-inträde 1995. Jämför prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen) Del 1, s. 157 och 158. EES, Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

[23] Jämför Björn Forssén, Momsforskningen i Sverige – metodfrågor. JFT 6/2020, s. 716–757, 756 (Forssén 2020b). Forssén 2020b finns tillgänglig i fulltext på www.forssen.com.

Eftersom fenomenet med momsbedrägerier genom karusellhandel ofta berör minst två medlemsstater samtidigt, anser jag att artiklarna 14.1 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet, det vill säga huvudreglerna för vad som avses med beskattningsbara transaktioner, bör genomföras i FML på samma sätt som har skett i ML genom reformen den 1 juli 2023. Det är avgörande därvidlag enligt min mening att harmonisering av medlemsstaternas nationella lagstiftningar på området krävs – i enlighet med artikel 113 FEUF – avseende vad som bildar den beskattningsgrundande händelsen, det vill säga beskattningsbara transaktioner i form av leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster.[24] Enligt skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet anges att det är skattesatserna och undantagen från skatteplikt avseende varor och tjänster som inte är helt harmoniserade.[25] Sålunda bör enligt min uppfattning FML ändras, så att någon definition av vara och tjänst inte sker och ”försäljning av vara” respektive ”försäljning av tjänst” ersätts med begreppen *leverans av varor* respektive *tillhandahållande av tjänster* enligt huvudreglerna i artiklarna 14.1 respektive 24.1 i mervärdesskattedirektivet, i likhet med vad som har skett i förevarande hänseende genom att ML ersatte GML den 1 juli 2023.

Eftersom jag i detta sammanhang nämner också det tredje nordiska EU-landet, Danmark, får jag också nämna att bestämningen av skatteobjektet sker i ett steg i *lov om merværdiafgift* (*momsloven*). Det vill säga, någon särskild definition av vara och tjänst, såsom i GML och FML, sker inte i *momsloven*, utan leverans av en vara respektive tillhandahållande av en tjänst bestäms i *momsloven* 4 §. Sålunda får artiklarna 14.1 respektive 24.1 i mervärdesskattedirektivet anses genomförda i *momsloven*. Däri anges i 4 § första stycket andra meningen vad som förstås med leverans av en vara, *levering af en vare*, nämligen *overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode*. I tredje meningen i lagrummet återfinns en motsvarighet till bestämningen av tillhandahållande av tjänster, genom att där anges att *levering af en ydelse omfatter enhver anden levering*.[26] I huvudreglerna för leverans av en vara respektive tillhandahållande av en tjänst i *momsloven* sker således bestämningen av skatteobjektet inte i två steg, utan i ett steg, som i motsvarande huvudregler i direktivet, varför det saknas anledning för mig att lämna förslag angående *momsloven* på det sätt som jag i stället gör i detta avsnitt avseende FML.

Genom mitt förslag avseende FML skulle också den lagstiftningen bli konform med mervärdesskattedirektivet beträffande leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, och svenska ML och finska FML vore därmed – jämte danska *momsloven* –

[24] Jämför artikel 63 i mervärdesskattedirektivet, som lyder: ”Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”

[25] Jämför även Forssén 2020b, s. 726.

[26] Jämför Danske Love, https://danskelove.dk/momsloven (besökt 2023-07-31).

harmoniserade därvidlag i enlighet med artikel 113 FEUF. Vad jag anför i denna artikel om en bestämning av skatteobjektet i ett steg, i stället för i två, bör sålunda vara till ledning för den reformering som jag föreslår avseende FML 17 och 18 §. När det gäller fenomenet karusellhandel kan dessutom den uppfattning om erfarenheterna i Sverige som jag lämnar i denna artikel avseende momsen, redovisningen och straffrätten i förhållande till EU-rätten förhoppningsvis inspirera författare av rättsvetenskaplig litteratur samt eventuellt lagstiftarna i Sverige och Finland. I sistnämnda hänseende anser jag att det faktum att fenomenet i fråga ofta berör minst två medlemsstater visar på vikten av att lagstiftarna i exempelvis Finland, Sverige och Danmark gör så mycket reformarbete som möjligt på momsområdet i samverkan, varvid jag inkluderar straffrätten i det hänseendet. I det hänseendet får jag framhålla att angelägenheten av ett sådant nordiskt samarbete är tämligen hög, eftersom kompetensen på straffrättens område ligger kvar på nationell nivå.

3 Momsbedrägerier genom karusellhandel – ett fenomen och inte något juridiskt preciserat begrepp

Det finns ingen precis bestämning av vad som avses med ”momskaruseller”, men det som ofta är en typisk gemensam nämnare för upplägg av så kallad karuselltyp är, som nämnts, att någon momsmässig avskattning inte ska ske genom att varan eller tjänsten når konsumenten. I stället skickas produkten runt i en karusell av grossister, där även detaljister kan ingå, så att momsen på varor eller tjänster i en kedja av företag inte övervältras på en konsument som skattebärare. Eftersom karusellhandel inte är något juridiskt preciserat begrepp, benämner jag, som också har nämnts, företeelsen för ett fenomen.

I Forssén 2022 anför jag bland annat litteratur från Danmark, där fenomenet i fråga beskrevs redan i slutet av 1990-talet. Christian Dresager vid Danmarks Told- og Skattestyrelse skrev en artikel i ämnet redan 1999, *Moms-karruselsvig: en svigsmetode der eskalerer*.[27] I ovan berörda föredrag 2001 nämnde jag Christian Dresagers artikel, och att han på s. 24 bland annat anför följande: ”Det findes intet sted i lovgivningen eller litteraturen en egentlig definition på moms-karruselsvig”. Eftersom så är fallet ännu idag, benämner jag i Forssén 2022 och i denna artikel momsbedrägerier av karuselltyp för fenomen.

I två danska kandidatavhandlingar nämns bland annat Christian Dresagers artikel från 1999, och jag berör även dessa kandidatavhandlingar i Forssén 2022. I den ena avhandlingen anges bland annat följande: ”Momskarrusellerne fungerer grundlæggende på den måde, at det ene selskab i karrusellen får penge tilbage i moms, mens et andet

[27] Jämför Revision og regnskabsvæsen, 1999 årgång 68, nr. 2, s. 23–28.

selskab oparbejder en stor momsgæld for derefter at gå konkurs og aldrig indbetale momsen".[28] I den andra avhandlingen anges följande som typiskt för en momskarusell: "Svindlernes formål med en momskarrusel er, at få genereret store momsbeløb, ved ikke at betale salgsmoms til SKAT. Svindlervirksomhederne udgiver sig for at mangle en betalingsevne, mens det i virkeligheden er en betalingsvilje de mangler".[29]

Det är således ungefär samma syn på momsbedrägerier genom karusellhandel i de båda EU-länderna Sverige och Danmark. För övrigt uppmärksammade Christian Dresager detta fenomen också beträffande tjänster redan i början på 2000-talet, med sin artikel Momskarruselsvig med ydelser (*min anm*.: sv. tjänster) – den nye svigstrend – hvad gör myndighederne?[30]

4 Åtgärder från lagstiftarens sida för att motverka karusellhandel

4.1 Omvänd skattskyldighet – en metod som lagstiftaren i Sverige har tillgripit flera gånger sedan år 2000 mot momsbedrägerier genom karusellhandel

I Forssén 2022 nämner jag bland annat att omvänd skattskyldighet – numera omvänd betalningsskyldighet – förekommer för unionsinterna förvärv av varor från företag i andra medlemsstater och för företags förvärv av tjänster från företag i utlandet samt för vissa fall av omsättning inom landet mellan företag.[31] Jag berör här några av de fall av omvänd betalningsskyldighet som har införts på momsområdet i Sverige sedan år 2000.

Poängen med omvänd betalningsskyldighet är att ett företag inte får en fordran på utbetalning av ingående moms mot staten, utan ett företag som förvärvar en skattepliktig vara eller tjänst redovisar i sin momsdeklaration en beräknad utgående moms på utgiften för förvärvet och får göra avdrag för ett motsvarande belopp som ingående moms i samma deklaration.[32] Beträffande varuhandeln mellan företag i olika medlemsstater ska Tullverket därmed inte förtulla varorna som när import av varor sker från ett tredje land (plats utanför EU). Försäljningen av exempelvis en skattepliktig vara nollbeskattas hos säljaren i den ena medlemsstaten, och förvärvaren i den andra

[28] Jämför *MOMSKARRUSELLER – REVISORS ROLLE*, av Anita Holm Thorstensen och Karina Skovgaard Svane, avsnitt 2.7 ("Hvordan opbygges en momskarrusel"). *Kandidatafhandling* lämnad (*afleveret*) den 23 maj 2013 vid Copenhagen Business School.

[29] Jämför *EFFEKTERNE AF OMVENDT BETALINGSPLIGT: THE EFFECT OF REVERSE CHARG*E, av Jeanne Kierulff Nielsen och Yvonne Nygaard, avsnitt 5 ("Momskarruselsvig"). *Kandidatafhandling* lämnad den 7 maj 2015 vid Copenhagen Business School.

[30] Jämför Momskarruselsvig med ydelser (*min anm*.: sv. tjänster) – den nye svigstrend – hvad gör myndighederne? Af fuldmægtig, cand.merc.jur. Christian Dresager, Told- og Skattestyrelsens Svigsbekæmpelsekontor. SR-SKAT ONLINE SR 2001-0179.

[31] Jämför Forssén 2022, s. 118 och 119.

[32] Jämför prop. 1994/95:57 (Mervärdesskatten och EG), s. 79.

medlemsstaten redovisar således en beräknad utgående moms på förvärvet och får dra samma belopp som ingående moms, men endast i den mån denne har full avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet. En beskattningseffekt uppkommer sålunda hos förvärvande företag, om denne saknar eller har en begränsad avdrags- eller återbetalningsrätt i sin verksamhet. Kontroll av beskattningen av skattepliktiga varor och tjänster mellan företag i olika medlemsstater sker genom att de lämnar periodiska sammanställningar till sina skattemyndigheter, vilka sedan genom sina *central liaison offices* kan stämma av att redovisning av omvänd betalningsskyldighet har fullgjorts i lämnade momsdeklarationer och periodiska sammanställningar.

För drygt två decennier sedan infördes omvänd betalningsskyldighet i GML för *omsättning inom landet* mellan företag – avseende varor i form av finguld och investeringsguld.[33] Eftersom allt fler tjänster hade kommit att tillhandahållas på distans, utvidgades den 1 januari 2010 omvänd betalningsskyldighet till huvudregel i GML för företags förvärv av tjänster från företag i utlandet.[34]

I Forssén 2022 nämner jag att brottmålet avseende moms i högsta domstolen (HD), NJA 2018 s. 704, gällde handel med ädelmetaller: guld, platina och silver. Beträffande varor som utgjorde guld var finhalten för låg för att fråga skulle vara om finguld eller investeringsguld, och beträffande platina och silver förekom inte omvänd betalningsskyldighet i GML (vilka omständigheter alltjämt gäller enligt ML). Sålunda gällde de allmänna bestämmelserna om betalningsskyldighet för mervärdesskatt (tidigare skattskyldighet till mervärdesskatt) för bedömningen av samtliga delar i fallet – inte regler om omvänd betalningsskyldighet.[35] Jag anser sålunda att det är anmärkningsvärt att lagstiftaren har underlåtit att se till att införa omvänd betalningsskyldighet även för guld av låg finhalt, platina och silver. Jag får särskilt framhålla detta på grund av att SKV i sina utredningar anför *högriskvaror* som tecken på förekomst av momsbedrägeri genom karusellhandel. Det som skulle motivera den klassificeringen är enligt SKV att det är fråga om dyra varor som är lätta att flytta, och därvidlag borde enligt min uppfattning platina kvalificera väl som så kallad högriskvara. Detta visar enligt min mening på en uppenbar inkonsekvens från lagstiftarens sida när det gäller att använda institutet omvänd betalningsskyldighet för att stävja fenomenet momsbedrägerier genom karusellhandel.

[33] Jämför GML 1 kap. 2 § första stycket 4 a, som infördes den 1 januari 2000, genom SFS 1999:640. Jämför även prop. 1998/99:69 (Särskilda mervärdesskatteregler för investeringsguld) samt Forssén 2022, s. 119.

[34] Jämför SFS 2009:1333 (och SFS 2009:1334) samt prop. 2009/10:15 (Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning). Jämför även Forssén 2022, s. 118 och 119.

[35] Jämför Forssén 2022, s. 120.

4.2 Så kallad cross invoicing och lagstiftarens resonemang om omvänd betalningsskyldighet för handel med mobiltelefoner m.m.

Den 1 april 2021 infördes omvänd betalningsskyldighet för handel inom landet mellan beskattningsbara personer avseende varor i form av mobiltelefoner etc., men inte för tjänster i form av IP-telefoni (VoIP).[36] Därigenom gäller omvänd betalningsskyldighet för handel inom landet mellan beskattningsbara personer avseende varor i form av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer. Förutsättningen för att omvänd betalningsskyldighet ska gälla i stället för allmänna momsbestämmelser är att beskattningsunderlaget för omsättningen av dessa varor i en faktura sammantaget överstiger 100 000 kr *och* registreringsskyldigheten för förvärvaren inte endast är en konsekvens av förvärvet.
I Forssén 2022 berör jag att regeringen först föreslog införande av omvänd betalningsskyldighet både för varor i form av mobiltelefoner etc. och för tjänster i form av VoIP, men att så inte skedde för VoIP, utan bara för handeln mellan företag avseende mobiltelefoner etc.[37] Regeringen frångick därmed i propositionen sitt förslag av 2020-04-17,[38] vilket innebar att omvänd betalningsskyldighet även skulle gälla för tjänster i form av VoIP. I SVT:s morgonnyhetsprogram 2020-09-18 förklarade dåvarande finansministern, Magdalena Andersson, att VoIP undantogs från reformen med att *näringslivet* hade framfört att de ville undvika krångel avseende VoIP. Det må vara hur det vill med det, men jag noterar att sedan 2015 anges VoIP i artikel 6a.1 b) i tillämpningsförordningen som ett exempel på telekommunikationstjänster enligt artikel 24.2 i mervärdesskattedirektivet.[39] För övrigt antog danska Folketinget den 1 juni 2023 regler om omvänd betalningsskyldighet (*omvendt betalingspligt*) avseende *teleydelser* (telekommunikationstjänster), för att bekämpa momsbedrägerier (*momssvig*), och därvidlag stipuleras inte något undantag för VoIP.[40] Detta är i linje med min uppfattning av innebörd att någon sådan särbehandling av VoIP i förhållande till andra telekommunikationstjänster som svenska regeringens förslag av 2020-04-17 innebar inte är förenlig med tillämpningsförordningen, vilken rättsakt är direkt tillämplig i varje medlemsstat enligt artikel 288 andra stycket FEUF.

[36] Jämför GML 1 kap. 2 § första stycket 4 f och sjunde stycket, dess lydelse enligt SFS 2020:1220 (och 1221). Jämför även prop. 2020/21:20 (Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor). VoIP, Voice over Internet Protocol.

[37] Jämför Forssén 2022, s. 119.

[38] Jämför finansdepartementets promemoria Fi2020/01855/S2.

[39] Jämför Forssén 2022, s. 119.

[40] Jämför *Vedtaget af Folketinget ved 3. behandling den 1. juni 2023 Forslag til Lov om ændring af momsloven, chokoladeafgiftsloven, skattekontrolloven og forskellige andre love og om ophævelse af lov om ændring af momsloven*: https://www.ft.dk/samling/20222/lovforslag/L75/som_vedtaget.htm (besökt 2023-08-01).

Oavsett om finansministern frångick förslaget om att införa omvänd betalningsskyldighet också för VoIP berodde på uppfattningen hos ett anonymt näringsliv om krångel eller på att en insikt uppkommit om att VoIP sedan 2015 anges i tillämpningsförordningen som ett exempel på telekommunikationstjänster enligt artikel 24.2 i direktivet, gör detta att det är svårt för SKV att fortsätta att påstå att sådana tjänster utgör *högriskprodukter* för momsbedrägeri av karuselltyp. Om förslaget om omvänd betalningsskyldighet hade införts också för VoIP, skulle det ha hindrat påstådda momsbedrägerier genom så kallad *cross invoicing* i form av fakturering avseende sådana tjänster. Emellertid är *cross invoicing* ingenting som enbart är förbundet med vad som brukar kallas för momsbedrägeri genom karusellhandel. *Cross invoicing* innebär helt enkelt att felaktig debitering av moms sker till ett företag för att kvitta bort utgående moms i företaget genom redovisning av en felaktigt debiterad moms som ingående moms. *Cross invoicing* kan vara en särskild fråga, och behöver inte nödvändigtvis ses i samband med vad som är hänförligt till en ”momskarusell”. Den felaktigt debiterade momsen avseende exempelvis tjänster i form av VoIP kan vara en sak (fråga) och en karusell avseende varor en annan fråga i samma företag.

Sålunda är min uppfattning att lagstiftaren borde ha beaktat i den utredning som ledde till reformen den 1 april 2021 att utredningar och mål som har varit motiv till denna sammankopplar fenomenet ”momskaruseller” med *cross invoicing* som om de vore förbundna frågor normalt sett, när de båda fenomenen i första hand bör ses som olika frågor, vilka *kan* förekomma i samma utredning och mål. Sådana inkonsekvenser bör enligt min mening undvikas exempelvis i den fortsatta behandlingen av EU-straffstadgandeutredningens betänkande om att kriminalisera överträdelser av EU-förordningar, SOU 2020:13 (Att kriminalisera överträdelser av EU-förordningar). I Forssén 2022 anger jag också att brottmålet avseende moms i HD, NJA 2018 s. 704, omnämns på sidorna 48 och 54 i utredningen, men utan att det ger något ytterligare för tolkningen av rättsfallet.[41]

5 Missing trader och skyldighet att betala felaktigt debiterad moms

5.1 Allmänt om skenfaktura med felaktigt debiterad moms – oäkta moms

I anslutning till det fall av momsbedrägerier genom karusellhandel där skenföretag – så kallad *missing trader* (eller målvaktsbolag eller bulvanföretag) – används får jag nämna något från Forssén 2023a angående konsekvenserna av att ett företag utfärdar en skenfaktura med ett belopp som felaktigt anges som mervärdesskatt.

Den 1 januari 2008 infördes i GML 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e §, genom SFS 2007:1376, en regel om att den som felaktigt har debiterat mervärdesskatt i en

[41] Jämför Forssén 2022, s. 129.

faktura är *betalningsskyldig* till staten för beloppet, trots att det inte utgör moms enligt de allmänna momsbestämmelserna.[42] Regeln baseras på artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, vilken anger att ”mervärdesskatt ska betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura”. En sådan felaktigt debiterad moms benämner jag en oäkta moms. Beloppet ska redovisas i den ordning som gäller för den betalningsskyldiges redovisning av utgående moms för den redovisningsperiod då fakturan utfärdades.[43] Skyldigheten att till svenska staten betala en sådan oäkta moms kvarstår till den redovisningsperiod då företaget har utfärdat en kreditnota, om inte SKV efterger kravet på kreditnota på grund av särskilda skäl.[44] Artikel 203 ingår bland de artiklar i avsnitt 1 i kapitel 1 av avdelning XI i mervärdesskattedirektivet vilka omfattar ”personer som är betalningsskyldiga för mervärdesskatt till staten”,[45] men av pedagogiska skäl använder jag i denna artikel inte *betalningsskyldig* avseende personer som omfattas av ML 16 kap. 23 § och artikel 203 i direktivet, utan jag skriver att de är skyldiga att till staten betala en oäkta moms. På så sätt förbehåller jag i denna artikel begreppet betalningsskyldig för personer som ska betala vad jag benämner en äkta moms till staten, det vill säga för vilka en betalningsskyldighet avser beskattningsbara transaktioner avseende leverans av varor eller avseende tillhandahållande av tjänster. En felaktigt debiterad moms – oäkta moms – utgör med andra ord ett belopp som inte omfattas av mervärdesskatteprincipen i artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet.

Enligt förarbetena till reformen 2008 finns det olika fall av vad jag benämner oäkta moms, där ett exempel innebär att en person ”begår skattebedrägeri genom att utställa fakturor med mervärdesskatt som inte motsvarar någon reell transaktion (skentransaktioner)”.[46] Det är således ett fall av att det i en kedja av företag förekommer ett skenföretag (*missing trader*). Eftersom mottagaren av fakturan kände till eller borde ha känt till att uppgiften om moms var felaktig (en skentransaktion), är det, som jag skriver inledningsvis i denna artikel, fråga om ett fall av förfarandemissbruk som kan föranleda straffrättsligt ansvar för både utfärdaren och mottagaren av fakturan. I Forssén 2023a anger jag att reformen den 1 juli 2023 inte förändrar problematiken som jag tog upp däri,[47] och i denna artikel nämner jag något om de konsekvenser som skenfakturering med felaktig debitering av moms får beträffande själva momsen, redovisningen och straffrättsligt samt för frågan om registrering till moms. Därigenom bildar dessa

[42] GML 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § motsvaras av ML 16 kap. 23 §.

[43] Jämför GML 13 kap. 27 §, som motsvaras av ML 7 kap. 49 § första stycket.

[44] Jämför GML 13 kap. 28 § respektive 11 kap. 10 §, vilka motsvaras av ML 7 kap. 50 § och 22 kap. 46 § respektive 17 kap. 22 § och 23 § 3.

[45] Jämför artiklarna 192a–205 i mervärdesskattedirektivet.

[46] Jämför prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor), s. 91.

[47] Jämför även Forssén 2023a, avsnitt 1.

frågor, tillsammans med vad jag skriver i övrigt i denna artikel om momsbedrägerier av så kallad karuselltyp, ett underlag för fortsatta studier av eller lagstiftning kring ”momskaruseller” i Sverige och exempelvis i Finland. Frågan är huruvida lagstiftaren i Sverige har vidtagit konsekventa och verkningsfulla åtgärder för att stävja fenomenet momsbedrägerier genom karusellhandel, genom införandet av omvänd betalningsskyldighet och implementeringen av mervärdesskattedirektivets artikel 203.

5.2 Faktura med oäkta moms och själva momsfrågan

Lagstiftaren ansåg att det följde redan av GML 8 kap. 2 § första stycket att en felaktigt debiterad moms inte utgör ingående moms, då ett sådant belopp inte utgjorde moms enligt GML, utan, som nämnts, utgör vad jag kallar för en oäkta moms.[48] Genom att betalningsskyldigheten för en sådan oäkta moms reglerades i en separat paragraf, GML 1 kap. 2 e §, underströk lagstiftaren att för den som felaktigt har debiterat momsen ska åtgärden inte leda till annat än en betalningsskyldighet.[49] Eftersom det inte är fråga om betalningsskyldighet enligt de allmänna momsbestämmelserna för utfärdaren av fakturan, uppfylls inte reciprocitetsprincipen för mottagaren, och det företaget får således inte dra beloppet såsom en ingående moms.[50]

För övrigt får beträffande avdragsrättens omfattning nämnas att reformen den 1 juli 2023 innebär, att huvudregeln i ML (13 kap. 6 §) anknyter till beskattningsbar person i stället för som i huvudregeln i GML (8 kap. 3 § första stycket) till begreppet skattskyldighet. Därmed har huvudregeln i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet genomförts i ML. Det föreslog jag, som en bifråga D, i min licentiatavhandling,[51] och angående huvudfrågan A däri, det vill säga huvudregeln för bestämningen av skattesubjektet, föreslog jag att kopplingen till inkomstskatterätten och begreppet näringsverksamhet skulle begränsas så att en regelkonkurrens inte förelåg mellan GML och huvudregeln för beskattningsbar person i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet.[52] Kopplingen till inkomstskatterätten i nämnda hänseende upphävdes den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, varvid artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet genomfördes i GML 4 kap. 1 §. I min doktorsavhandling, som gällde regeln om skatt-

[48] GML 8 kap. 2 § första stycket motsvaras av ML 13 kap. 4 § 1 och 2.

[49] Jämför prop. 2007/08:25, s. 90.

[50] Jämför GML 8 kap. 2 § första och andra styckena och 3 § första stycket samt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet. Jämför även Forssén 2023a, avsnitt 2.

[51] Jämför Björn Forssén, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB 2011 (Forssén 2011). Forssén 2011 finns tillgänglig i fulltext i databasen DiVA (www diva-portal.org) och på www.forssen.com.

[52] Jämför Forssén 2011, s. 248 och 250 (ang. huvudfrågan A) samt s. 262 (ang. bifrågan D).

och betalningsskyldighet i enkla bolag och partrederier (GML 6 kap. 2 §),[53] upprepade jag bifrågan D.[54] I Forssén 2020a anförde jag, som nämns ovan, att det var ett steg i rätt riktning att SOU 2020:31 innehöll förslag om att begreppet skattskyldig skulle utmönstras, och ersättas med betalningsskyldighet,[55] vilket, som också nämns ovan, har skett genom ML. Genom reformerna den 1 juli 2013 och den 1 juli 2023 har viktiga delar av mina förslag i Forssén 2011 och Forssén 2013 genomförts i den svenska mervärdesskattelagstiftningen, och i denna artikel tar jag upp frågor som lagstiftaren och forskare bör arbeta med särskilt för att stävja fenomenet med momsbedrägerier av så kallad karuselltyp. Reformerna 2013 och 2023 är viktiga för genomförandet av mervärdesskattedirektivet, men de utgör inte någon löning på nämnda fenomen.

Vidare har jag – utifrån Forssén 2013 – tagit upp i en tidigare artikel i JFT frågan hur rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt behandlas i GML och FML.[56] Att sammanslutningar och partrederier betraktas som skattesubjekt enligt FML 2 § första stycket och 13 §, medan enkla bolag och partrederier inte anses utgöra skattesubjekt enligt GML 6 kap. 2 § innebar att jag föreslog i Forssén 2013 att Finland och Sverige gemensamt framställer en propå hos EU om att klarlägga i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet huruvida ett icke-rättssubjekt kan utgöra en beskattningsbar person,[57] vilket jag upprepade i Forssén 2019b.[58] Även den frågeställningen bör anses angelägen att behandla av lagstiftaren med hänsyn till problemen med momsbedrägerier genom karusellhandel, eftersom det fenomenet, som nämnts, ofta berör minst två medlemsstater samtidigt.

[53] Jämför Björn Forssén, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 4/2013 (Forssén 2013). Forssén 2013 finns tillgänglig i fulltext i databasen DiVA (www diva-portal.org) och på www.forssen.com.

[54] Jämför den så kallade kappan i Forssén 2013, s. 26 och 27.

[55] Jämför Forssén 2020a, s. 388.

[56] Jämför Björn Forssén, Om rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten. JFT 1/2019, s. 61–70 (Forssén 2019b). Forssén 2019b finns tillgänglig i fulltext på www.forssen.com.

[57] Jämför Forssén 2013, s. 225 och 226.

[58] Jämför Forssén 2019b, s. 61 och 62. GML 6 kap. 2 § motsvaras i ML av 4 kap. 16 § – jämför Forssén 2020a, s. 390, 393 och 395. Ett särskilt problem som jag tar upp beträffande ML 4 kap. 16 § är följande. Den frivilliga regeln om att utse representant för enkelt bolag eller partrederi får en vidare omfattning i 4 kap. 16 § andra stycket, genom hänvisningen till 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244, här förkortad SFL). Däri används begreppet verksamhet, men i ML 4 kap. 16 § första stycket, som utgör den obligatoriska regeln om vem som är beskattningsbar person när det gäller delägarna själva, används det snävare begreppet ekonomisk verksamhet. Jämför Forssén 2020a, s. 395. Begreppet verksamhet har inte ändrats i SFL 5 kap. 2 § genom reformen den 1 juli 2023: jämför prop. 2022/23:46 s. 173.

5.3 Faktura med oäkta moms och redovisningen

Enligt huvudregeln i ML inträder redovisningsskyldighet när en affärshändelse, genom vilken betalningsskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts,[59] och betalningsskyldighet förutsätter enligt huvudreglerna i ML 3 kap. 1 § att leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot ersättning har gjorts inom landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap,[60] det vill säga att sådana transaktioner har gjorts inom landet (Sverige) i princip av en företagare. Enligt huvudregeln om faktureringsskyldighet i ML ska varje beskattningsbar person säkerställa att faktura utfärdas av den beskattningsbara personen själv (eller i dennes namn och för dennes räkning av köparen eller en tredje person), för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som görs till en annan beskattningsbar person (eller till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person),[61] det vill säga även om betalningsskyldighet enligt ML inte uppkommer. Reglerna om faktureringsskyldighet i ML utgör speciallagstiftning i förhållande till bokföringslagen (1999:1078, här förkortad BFL), som allmän lagstiftning om redovisningsskyldighet för en bokföringsskyldig avseende dennes affärshändelser. Av de allmänna bestämmelserna om definitioner av vissa begrepp i årsredovisningslagen (1995:1554, här förkortad ÅRL), framgår i 1 kap. 3 § första stycket 3 att med nettoomsättning avses i ÅRL: intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, *mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen*. Jag gör samma bedömning som i Forssén 2023a, nämligen att utan en underliggande affärshändelse uppkommer ingen omsättning enligt ML, och således varken någon betalningsskyldighet (tidigare skattskyldighet), redovisningsskyldighet eller faktureringsskyldighet enligt ML.[62]

Enligt BFL 1 kap. 2 § första stycket 7 betyder affärshändelse "alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomma fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat". Sålunda ska enligt min uppfattning en skenfaktura med felaktigt debiterad moms inte redovisas i den löpande bokföringen, eftersom den inte motsvaras av någon affärshändelse som påverkar rörelsens *förlopp* eller *ekonomiska resultat*. Emellertid är företaget som har utfärdat fakturan skyldigt att betala till staten den oäkta momsen

[59] Jämför ML 7 kap. 14 § 1. Jämför även prop. 1993/94:99 (om ny mervärdesskattelag), s. 234.

[60] Jämför ML 3 kap. 1 § 1 och 3.

[61] Jämför ML 17 kap. 10 §.

[62] Jämför även Forssén 2023a, avsnitt 3.

som anges däri, och frågan är hur det beloppet ska redovisas (förutom i en särskild skattedeklaration).

Enligt ÅRL 3 kap. 1 § ska balansräkningen i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Eftersom den oäkta momsen i fråga inte utgör moms, ska den inte redovisas som någon skatteskuld i balansräkningen eller som uppskjuten skatt i en not i årsredovisningen.[63] Den oäkta momsen utgör inte heller någon ansvarsförbindelse eller något åtagande som omfattas av reglerna i ÅRL om redovisning av poster inom linjen. Även om ett åtagande inte utgör en inom linjen-post, kan det dock enligt förarbetena till BFL vara lämpligt att det omnämns i en not eller i förvaltningsberättelsen.[64]

Jag anser att ett företag som har utfärdat en skenfaktura med en oäkta moms däri är skyldig att redovisa beloppet i fråga i en not i årsredovisningen, om det är viktigt för bedömningen av rörelsens *ställning*. Det anser jag att det är – i vart fall beträffande icke oväsentliga dylika belopp – på grund av att betalningsskyldigheten till staten påverkar likviditeten i företaget och försiktighetsprincipen innebär att företaget inte får övervärderas i redovisningen. I ÅRL 5 kap. anges vad som ska upptas i noter i årsredovisningen. Beträffande kravet på noter för mindre och större företag är enligt min uppfattning vad som anges beträffande så kallade eventualförpliktelser i ÅRL 5 kap. 15 § av intresse i förevarande sammanhang. Där anges att om ett företag har garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden eller eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventualförpliktelser), ska det upplysa om summan av dessa. Oavsett om oäkta moms har betalats eller inte till staten, kvarstår skyldigheten att betala sådant belopp till staten enbart tills en kreditnota har utfärdats av företaget (jfr ovan), varför jag anser att det utgör en eventualförpliktelse. Beloppet ska inte redovisas i den löpande bokföringen,[65] men enligt min mening bör en kvarstående skyldighet att betala det till staten omnämnas i en not i företagets årsredovisning.

Även om oseriösa aktörer inte kan förväntas lämna information i årsredovisningen om en oäkta moms för vilken skyldighet att betala till staten kvarstår över bokslutsdatum, är det enligt min uppfattning av intresse att exempelvis en *missing trader* är skyldig att göra så, eftersom det innebär ett kontrollmoment att beröra i till exempel utredningar och mål om momsbedrägeri genom karusellhandel. Om inte annat stödjer det min uppfattning att bokföringen bör anses utgöra ett avgörande bevis också i sådana fall, när det gäller frågan om oriktiga uppgifter har lämnats i momsdeklarationer hos företag i en kedja där SKV eller EBM påstår att en *missing trader* ingår.

[63] Jämför ÅRL 5 kap. 36 § om att större företag ska upplysa i not i årsredovisningen angående uppskjuten skatt.

[64] Jämför prop. 1998/99:130 (Ny bokföringslag m.m.) Del 1, s. 303.

[65] Då resultatet inte får undervärderas inkomstskattemässigt, anser jag att beloppet inte heller ska kostnadsföras.

5.4 Faktura med oäkta moms och straffrättsligt ansvar

SkBrL ändrades den 1 juli 1996, genom SFS 1996:658, så att effektbrottet skattebedrägeri numera utgör ett farebrott, benämnt skattebrott. Därmed kan mål om skattebrott avgöras utan avvaktan på lagakraftvunna avgöranden i skattedomstolarna. Emellertid måste vad som utgör oriktig uppgift avgöras med ledning av skattereglerna, så att det sambandet mellan skattebrottsmålet och beskattningsfrågan inte bryts.[66] Skattebrottet beskrivs i SkBrL 2 §, som har följande lydelse:

> "Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för *skattebrott* till fängelse i högst två år."

Det ska således vara fråga om att en *oriktig uppgift* skriftligen lämnas *uppsåtligen* i en deklaration etc., och att *fara* uppkommer för att *skatt* undandras staten eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till deklaranten etc. Därmed avser skattebrottet felaktig eller utebliven redovisning av skatt, det vill säga det utgör ett redovisningsbrott. Sålunda finns det inte något betalbrott i sig beträffande skattekontosystemet, som infördes den 1 november 1997, varvid det så kallade uppbördsbrottet avskaffades avseende obetalda källskatteavdrag.[67]

Om ett företag, exempelvis en fysisk person (enskild firma) eller en juridisk person såsom ett aktiebolag, har utfärdat en faktura vari ett belopp felaktigt anges som moms, ska beloppet, såsom vad jag benämner en oäkta moms, redovisas i en särskild skattedeklaration (SFL 26 kap. 7 §), till skillnad från en äkta moms som deklareras i en momsdeklaration (SFL 26 kap. 21 §). Att det som moms felaktigt betecknade beloppet utgör en oäkta får anses innebära att utfärdaren av fakturan inte har begått brott avseende *skatt*, det vill säga skattebrott enligt SkBrL 2 §. För det skulle krävas ett förtydligande i SkBrL av innebörd att med *skatt* avses även belopp som felaktigt betecknats som mervärdesskatt (moms) i en faktura. I SFL 3 kap. 12 § anges att det "som sägs om mervärdesskatt" gäller även belopp som felaktigt har betecknats som moms i en faktura och att "det som sägs om skattskyldig enligt mervärdesskattelagen gäller även den som är skyldig att betala sådant belopp". Emellertid är det enligt SFL 3 kap. 1 § första stycket första meningen enbart fråga om användningen av vissa termer

[66] Jämför prop. 1995/96:170 (Översyn av skattebrottslagen), s. 91.

[67] Jämför prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.) Del 1, s. 450; skattebetalningslagen (1997:483), som ersattes den 1 januari 2012 av SFL.

och uttryck i själva SFL. Ett belopp som utgör en oäkta moms får därmed betraktas som *skatt* endast när det gäller förfarandet för dess redovisning, inte materiellt sett.[68]

Att bestämma vad som är *skatt* materiellt sett genom en förfarandemässig regel i SFL strider mot legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen (1974:152). Sålunda bör enligt min uppfattning en fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller som är företrädare för ett aktiebolag, och som utfärdar en faktura med en oäkta moms, inte kunna anses begå skattebrott enligt SkBrL 2 § därigenom. Detta eftersom en oriktig uppgift avseende *skatt* som ska redovisas i en momsdeklaration inte aktualiseras i ett sådant fall. Skattetillägg, vilket för övrigt också är en pålaga av straffrättslig karaktär,[69] kan inte heller påföras en oäkta moms, eftersom pålagan skattetillägg tas ut på *skatter* som omfattas av SFL,[70] och belopp i form av oäkta moms inte utgör *skatt* i materiellt hänseende. Den enda konsekvensen är förfarandemässig och avser skyldigheten att betala beloppet, det vill säga att den enskilda firman eller aktiebolaget ska redovisa ett belopp som utgör en oäkta moms i en särskild skattedeklaration och betala det till staten, vilket krav, som nämnts, gäller så länge en kreditnota inte har utfärdats.

Däremot kan skattebrott aktualiseras för en företagare som har mottagit fakturan och försöker utöva avdragsrätt för den felaktigt debiterade momsen i en momsdeklaration, eftersom det företaget, som nämnts, saknar avdragsrätt såsom för ingående moms avseende beloppet i fråga. I sådant fall kan straffrättsligt ansvar aktualiseras även för den som har utfärdat fakturan med den oäkta momsen, nämligen, enligt 23 kap. 4 § brottsbalken (1962:700, här förkortad BrB), för medverkan till skattebrott som mottagaren av fakturan kan anses ha begått genom att försöka utöva avdragsrätt för beloppet. Den situationen kan vara föremål för utredningar av SKV och EBM i fall angående momsbedrägerier genom karusellhandel, där en *missing trader* förekommer i en kedja av företag, varvid det utfärdar en faktura med en oäkta moms och mottagaren av fakturan försöker utöva avdragsrätt för beloppet, genom att ta upp det som ingående moms i en momsdeklaration till SKV. Eftersom mottagaren av fakturan i det tänkta exemplet kände till eller borde ha känt till att uppgiften däri om moms var felaktig, är det ett fall av förfarandemissbruk som *kan* föranleda straffrättsligt ansvar för både utfärdaren och mottagaren av fakturan.[71]

[68] Jämför även Forssén 2023a, avsnitt 4.

[69] Det svenska skattetillägget är enligt Europadomstolen jämförbart med *a criminal charge* enligt artikel 6 i Europakonventionen. Jämför Europadomstolens domar av den 23 juli 2002: Janosevic v. Sweden, Application no. 34619/97, punkt 71; och Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden, Application no. 36985/97, punkt 82. Lagstiftaren bekräftade sedan att skattetillägg utgör en straffliknande påföljd enligt Europakonventionen: jämför prop. 2002/03:106 (Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.), s. 245.

[70] Jämför SFL 49 kap. 2 §.

[71] I Forssén 2022 anför jag att även om HD i NJA 2018 s. 704 fastställde majoritetens i Svea hovrätt fäl-

EU-domstolen anser i och för sig att avdragsrätten för ingående moms inte kan betagas någon för förvärv gjorda i avsikt att utföra skattepliktiga transaktioner, bara för att annan före eller efter i leveranskedjan har utfört en med avseende på mervärdesskatt bedräglig transaktion som vederbörande inte kände till eller kunde känna till.[72] Emellertid är det så i förevarande tänkta exempel att mottagaren av fakturan inte har erhållit någon vara eller tjänst och således kände denne till eller borde ha känt till att mottagen faktura var upprättad för skens skull, varför denne lämnade en oriktig uppgift i momsdeklarationen till SKV, genom att däri ta upp beloppet i mottagen faktura som en ingående moms, vilken denne sålunda inte har rätt att dra. I sådant fall kan ansvar för skattebrott aktualiseras eller skattetillägg påföras.[73]

Om mottagaren av fakturan har bokfört den oäkta momsen som ingående moms, kan denne även ådra sig ansvar för bokföringsbrott enligt BrB 11 kap. 5 § första stycket på grund av oriktig uppgift tillika i sin bokföring, om övriga förutsättningar för sådant ansvar uppfylls, det vill säga att bokföringsåtgärden företagits uppsåtligen eller av oaktsamhet och innebär att rörelsens ställning inte kan bedömas i huvudsak.[74]

Även om en fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller som är företrädare för ett aktiebolag inte kan anses begå skattebrott för själva utfärdandet av skenfakturan med en oäkta moms, kan denne ådra sig ansvar för bokföringsbrott avseende årsredovisningen enligt BrB 11 kap. 5 § första stycket.[75] Det kan, i enlighet med vad jag anför i det närmast föregående avsnittet, vara fallet om skyldigheten att betala till staten det belopp som utgör oäkta moms inte omnämns i en not i företagets årsredovisning, det vill säga om den eventualförpliktelse som skyldigheten att betala innebär kräver en sådan upplysning för att rörelsens ställning ska kunna bedömas i

lande dom är det inte givet att förfarandemissbruk *i sig* innebär att straffrättsligt ansvar föreligger. Hovrättslagmannen, som var skiljaktig och ville fria den tilltalade, anförde bland annat att EU-domstolen i målet C-255/02 Halifax m.fl. (ECLI:EU:C:2006:121), punkt 93, uttalat att ”det förhållandet att ett förfarandemissbruk konstateras inte behöver leda till en sanktionsåtgärd, vilket skulle kräva tydligt och otvetydigt lagstöd, men däremot återbetalningsskyldighet eftersom avdraget blivit omotiverat”. Jag noterade även att hovrättslagmannen vidare anförde att den straffrättsliga legalitetsprincipen enligt BrB 1 kap. 1 § fungerar som en rättssäkerhetsgaranti, genom att den ställer krav på lagstiftningen av innebörd att den enskilde ska kunna förutse när han eller hon kan bli föremål för straffrättsligt ingripande. Jämför Forssén 2022, s. 123–125.

[72] Jämför de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03 Optigen m.fl. (ECLI:EU:C:2006:16), punkt 55. Jämför även Forssén 2022, s. 121.

[73] Åklagaren får dock inte åtala fysisk person om SKV har beslutat att påföra denne skattetillägg (SkBrL 13 b §). Skattetillägg får inte tas ut om förundersökning redan pågår mot denne avseende SkBrL (SFL 49kap. 10 a §).

[74] Jämför även angående bl.a. rekvisitet falsk handling vid *grovt* bokföringsbrott i BrB 11 kap. 5 § andra stycket.

[75] Enligt BFL 6 kap. 1 § första stycket 1 ska aktiebolag alltid avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning, medan en fysisk person (enskild firma) ska göra så endast på villkor enligt punkt 6 i lagrummet.

huvudsak. För övrigt bör omständigheterna i förevarande fall typiskt sett vara sådana att rekvisiten uppsåt eller oaktsamhet är uppfyllda.[76]

I det tänkta exemplet enligt ovan anför jag, som nämnts, att det utgör ett fall av förfarandemissbruk som *kan* föranleda straffrättsligt ansvar för både utfärdaren och mottagaren av fakturan vari en oäkta moms anges. Jag anför dessutom, som också nämnts, att även om HD i NJA 2018 s. 704 fastställde majoritetens i Svea hovrätt fällande dom är det inte givet att förfarandemissbruk *i sig* innebär att straffrättsligt ansvar föreligger, men så *kan* således enligt min uppfattning vara fallet. Stig von Bahr, före detta domare i högsta förvaltningsdomstolen (HFD) och EU-domstolen, har skrivit en artikel i Svensk Skattetidning nr 6/2022 (s. 498-504), ”Mer om missbruk och momsbedrägeri”, som ett komplement till Forssén 2022, och anför bland annat att ”den som läser BF:s artikel kan få intryck av att både förfarandemissbruk och bedrägerier kan ge upphov till straffrättsliga sanktioner”.[77]

Jag lämnade synpunkter till tidskriften Svensk Skattetidning på manus till Stig von Bahrs artikel, och lyfte däri att jag i min artikel anför att det ”inte är givet att förfarandemissbruk i sig innebär att straffrättsligt ansvar föreligger”. Emellertid ville denne inte beakta mitt uppmärksammande om den nyansering som mitt uttryck ”i sig” innebär, varför läsarna av Svensk Skattetidning får intrycket att Stig von Bahr går längre än jag, genom att han så kategoriskt avfärdar min varning för förfarandemissbruk på temat straffrättsliga påföljder. Det kan förekomma olika straffrättsliga frågor i ett fall av förfarandemissbruk, såsom exempelvis medhjälp till felaktigt utövande av avdragsrätt för felaktigt debiterad moms. Jag anför därför i en uppföljande artikel i nättidningen Dagens Juridik, att jag inte håller med Stig von Bahr, men att han givetvis borde kallas av försvararsidan som sakkunnigt vittne i pågående mål om karusellhandel eller i samband med resningsansökningar avseende fällande domar i sådana mål.[78] Emellertid får jag, för forskningen och till lagstiftaren, framhålla mina

[76] Jämför även angående bl.a. rekvisitet falsk handling vid *grovt* bokföringsbrott i BrB 11 kap. 5 § andra stycket.

[77] Jämför Stig von Bahr, Mer om missbruk och momsbedrägeri, Svensk Skattetidning nr 6/2022, s. 498–504, 499 (von Bahr 2022).

[78] Jämför Björn Forssén, Livsmedelspriserna föranleder lagändringar och planering avseende indirekta skatter, Dagens Juridik 2023-03-15 (Forssén 2023b). Forssén 2023b finns tillgänglig i fulltext på Dagens Juridiks hemsida, www.dagensjuridik.se, och på www.forssen.com. För övrigt är även Forssén 2023a publicerad efter Forssén 2022 och von Bahr 2022. Forssén 2023a skrevs dock som en uppföljning till Forssén 2022, och jag lämnade manus till Tidningen Balans, för att vara säker på att tillämpningsfrågorna togs väl upp – vilket också som vanligt blev fallet. Kombinationen med mina längre mera teoretiska artiklar i JFT och mina kortare artiklar – ofta också mera inriktade på tillämpningsfrågor såsom redovisningen av felaktigt debiterad moms – i Balans fördjupning har varit uppskattad, när jag de senaste åren därigenom har tagit fram material till mina – sedan 2015 – årligen återkommande föreläsningar och seminarier på EU-magisterprogrammet vid Södertörns högskola.

egna synpunkter, och upprepar dem även här i JFT, vilket känns betryggande för mig att göra det tydligt vad min inställning är i frågor om förfarandemissbruk och straffrätten.

Jag har i egenskap av praktiker den erfarenheten att SKV ibland preciserar sina påståenden om upplägg avseende karusellhandel att felet beträffande momsredovisningen går ut på att företagaren avser att *tillskansa sig pengar från svenska staten*. Då ligger det också nära till hands för åklagaren att antingen komplettera en misstanke om skattebrott eller ändra gärningsbeskrivningen, genom att anföra att fråga är om näringspenningtvätt.[79] Det innebär i förevarande sammanhang att åklagaren påstår att ett eller flera företag i en transaktionskedja tillskansar sig pengar från en skattemyndighet inom EU, och att ett företag i Sverige medverkar till detta, vilket enligt 3 och 7 § i lagen om straff för penningtvättsbrott i så fall innebär att den misstänkte ”medverkar” till att dölja att ”pengar eller annan egendom härrör från brott eller brottslig verksamhet eller till att främja möjligheterna för någon att tillgodogöra sig egendomen eller dess värde”. Eftersom något betalbrott inte finns i den svenska straffrättsliga lagstiftningen och en felaktig debitering av moms enbart får till konsekvens en skyldighet att betala sådant belopp till staten, kan den som i egenskap av verklig eller påhittad säljare av en vara eller tjänst inte ådömas ansvar för skattebrott bara för att denne inte har betalat den äkta eller oäkta momsen till staten. Det *i sig* är inte tillräckligt för att straffansvar ska kunna uppkomma, utan skattebrottet är, som nämnts, ett redovisningsbrott, där begreppet oriktig uppgift är det rekvisit i SkBrL 2 § som kopplar ihop straffrätten med skatterätten och pålagan skattetillägg. Näringspenningtvätt är, till skillnad från skattebrott, inte ett farebrott, utan ett effektbrott, men det är enligt min uppfattning närliggande till förfarandemissbruk beträffande moms, genom att den misstänkte *medverkar till en åtgärd som skäligen kan antas vara vidtagen i syfte* att dölja att exempelvis pengar härrör från brott eller brottslig verksamhet etc.[80] Jag anser således – i likhet med vad jag anförde i Forssén 2022 – att det inte är givet att förfarandemissbruk *i sig* innebär att straffrättsligt ansvar föreligger. Däremot anser jag att i stället för ansvar för skattebrott *kan* på temat näringspenningtvätt straffrättsligt ansvar föreligga för förfarandemissbruk och inte bara för bedrägerier.

[79] Jämför lagen (2014:307) om straff för penningtvättsbrott 3 och 7 §.

[80] Jämför lagen om straff för penningtvättsbrott 7 §. Notera uttrycket ”i sådant syfte” i det lagrummet: ”en åtgärd som skäligen kan antas vara vidtagen i sådant syfte som anges i 3 §”. Effektbrottet näringspenningtvätt saknar kriteriet uppsåt, och har således en snävare omfattning angående vad som utgör ett nödvändigt subjektivt rekvisit jämfört med *uppsåtligen* för skattebrottet, som är ett farebrott och där redan eventuellt uppsåt kan täcka åklagarens gärningsbeskrivning i subjektivt hänseende.

6 Frågan huruvida omvänd betalningsskyldighet och implementeringen av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet kan stävja momsbedrägerier genom karusellhandel

I avsnitt 1 redogör jag för att fenomenet med momsbedrägerier genom karusellhandel är ett stort problem för den svenska staten, vilket visar sig i det att ett enda ärende kan omfatta miljarder kronor i redovisad moms som ifrågasätts av SKV och EBM.

I avsnitt 2.1 anför jag att det är ett steg i rätt riktning, för att stävja momsbedrägerier av så kallad karuselltyp, att den svenska mervärdesskattelagen reformerades den 1 juli 2023, så att begreppen vara respektive tjänst inte längre ges en särskild definition däri, utan ingår i bestämningen av beskattningsbara transaktioner, det vill säga i begreppen leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster. Att den nationella lagstiftningen på området därmed har blivit konform med mervärdesskattedirektivet, så att omsättningsbegreppet har utmönstrats och bestämningen av skatteobjektet numera är konformt med direktivet, innebär enligt min uppfattning att betydelsen av bestämningen av skatteobjektet har förstärkts, när det gäller att utreda frågor om momsbedrägerier genom karusellhandel.

I sistnämnda hänseende anför jag också i avsnitt 2.1 att även om termerna vara respektive tjänst inte definieras i vare sig mervärdesskattedirektivet eller tillämpningsförordningen *kan* det vara av intresse i samband med utredningar om karusellhandel att bredda perspektivet framför allt på tjänst, så att en åtskillnad mot vara kan ske utifrån andra rättsområden som styrs av EU-rätten, såsom bolagsrätten och immaterialrätten. Därvidlag hänvisar jag till primärrätten, där artikel 57 FEUF innehåller en definition av begreppet tjänst, vilken gäller även på andra områden än skatteområdet, om EU:s institutioner har tilldelats kompetens på området i fråga, såsom beträffande exempelvis bolagsrätten och immaterialrätten.

I avsnitt 2.2 lämnar jag förslag avseende FML, varvid jag, beträffande 17 och 18 §, anför att definitionen av vara och tjänst bör utmönstras och att ”försäljning av vara” respektive ”försäljning av tjänst” ersätts med begreppen *leverans av varor* respektive *tillhandahållande av tjänster*. På så sätt skulle FML bli konform med bestämningen av skatteobjektet enligt huvudreglerna i artiklarna 14.1 respektive 24.1 i mervärdesskattedirektivet, i likhet med vad som har skett i förevarande hänseende genom att ML ersatte GML den 1 juli 2023.

I avsnitt 2.2 framhåller jag också att angelägenheten av ett nordiskt samarbete mellan lagstiftarna är hög, när det gäller ett reformarbete med att stävja momsbedrägerier genom karusellhandel, eftersom det fenomenet ofta berör minst två av EU:s medlemsstater samtidigt. Ett nordiskt samarbete är av särskild vikt på grund av att kompetensen på straffrättens område inte har tilldelats EU:s institutioner, utan ligger kvar på nationell nivå hos medlemsstaterna, exempelvis Sverige, Finland och Danmark.

I avsnitt 3 konstaterar jag att synen på momsbedrägerier genom karusellhandel

i Sverige och Danmark är ungefär densamma. Därmed avser jag att det inte finns någon precis bestämning av vad som avses med ”momskaruseller”. Den gemensamma nämnaren för upplägg av så kallad karuselltyp är i vart fall någon momsmässig avskattning inte avses ske genom att varan eller tjänsten når konsumenten. I stället skickas produkten runt i en karusell av grossister, och eventuellt detaljister, varvid momsen på varor eller tjänster i kedjan av företag inte övervältras på en konsument som skattebärare. Eftersom karusellhandel således inte är något juridiskt preciserat begrepp, benämner jag företeelsen för ett fenomen.

En harmonisering av momslagstiftningarna i EU:s nordiska medlemsstater är enligt min mening nödvändig för att själva beskattningen på området ska uppfylla harmoniseringskravet på medlemsstaternas momslagstiftningar enligt artikel 113 FEUF. Det är ett första steg för att stävja momsbedrägerier genom karusellhandel, varvid jag som en början på det arbetet föreslår anpassningen enligt ovan av FML till mervärdesskattedirektivet beträffande bestämningen av skatteobjektet, och därvidlag kan momsreformen i Sverige den 1 juli 2023 vara till ledning. Därefter bör ett samarbete ske på straffrättens område, där även Danmark ingår. Det är sannolikt tämligen verkningslöst, när det gäller ambitioner att stävja ifrågavarande fenomen, att de geografiskt närliggande nordiska länderna i fråga går sin egen väg beträffande utvecklingen av straffrätten, eftersom minst två av EU:s medlemsstater ofta ingår i förevarande slags ärenden och EU inte kan förväntas utfärda rättsakter på det området, utan initiativ måste tas på nationell nivå hos Sverige, Finland och Danmark.

I avsnitt 4.1 anför jag att lagstiftaren i Sverige får anses ha misslyckats med att stävja fenomenet med momsbedrägerier genom karusellhandel, när det gäller att införa omvänd betalningsskyldighet (tidigare omvänd skattskyldighet) på olika områden, vilket har skett sedan år 2000. Misslyckandet från lagstiftarens sida är tämligen uppenbart mot bakgrund av att ett enda ärende numera kan omfatta miljarder kronor i redovisad moms som ifrågasätts av SKV och EBM. Läget var inte sådant för över två decennier sedan, det vill säga vid tiden för mitt föredrag på Svensk Juristtämma år 2001.[81] Det som har hänt är enligt min erfarenhet i stället att utredningen och bedömningen av skatteobjektet, det vill säga av omsättningens (numera leveransens eller tillhandahållandets) karaktär och placering, har ersatts av att utredningarna från SKV:s och EBM:s sida numera initieras i första hand av att handel bedrivs mellan EU:s medlemsstater avseende en viss sorts vara, framför allt elektroniska produkter, vilket jag nämner i avsnitt 1. I avsnitt 4.2 berör jag också att begrepp införs i samband med utredningar och processer om påstådda ”momskaruseller”, där begrepp eller uttryck används av SKV och EBM utan förklaring av att de inte nödvändigtvis behöver ses i samband dylika karuseller. Ett ofta förekommande exempel på detta är så kallad

[81] Jämför Forssén 2001.

cross invoicing, vilket helt enkelt innebär att felaktig debitering av moms sker till ett företag för att kvitta bort utgående moms i företaget genom redovisning av en felaktigt debiterad moms som ingående moms. Ett sådant exempel utgör tjänster i form av så kallad VoIP (vilket är utrymme för telefoni på internet). Den felaktigt debiterade momsen avseende VoIP kan vara en sak (fråga) och en karusell avseende varor en annan fråga i samma företag, vilket enligt min mening visar på att *cross invoicing* kan vara en särskild fråga som inte nödvändigtvis behöver ses i samband med vad som är hänförligt till en ”momskarusell”.

I avsnitten 5.1–5.4 visar jag också på att införandet genom SFS 2007:1376 den 1 januari 2008 i GML 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § (numera ML 16 kap. 23 §) av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, som stipulerar att ”mervärdesskatt ska betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura”, inte kan anses ha utgjort en verksam åtgärd från lagstiftarens sida av fall av så kallad *missing trader* (målvaktsbolag eller bulvanföretag) i samband med ”momskaruseller”. Att en sådan person ingår i en transaktionskedja och sedan reformen 2008 kan göras skyldig att betala till staten en felaktigt debiterad moms, så länge kreditnota inte utfärdas, innebär inte att vederbörande kan åläggas ansvar för skattebrott, bara för att den skyldigheten inte uppfylls. Sådant ansvar kan i stället åläggas mottagaren av fakturan, om denne har försökt att utöva avdragsrätt för det belopp som felaktigt har betecknats som moms, eftersom det inte utgör en ingående moms enligt ML 13 kap. 4 § 1 och 2 (tidigare GML 8 kap. 2 § första stycket).

I avsnitt 7.1 återkommer jag till reformen den 1 januari 2008 och att SFS 2007:1376 även innebar bland annat att den fakultativa bestämmelsen i artikel 80 i mervärdesskattedirektivet, om omvärdering under vissa förutsättningar av beskattningsunderlaget mellan förbundna parter, infördes i den svenska mervärdesskattelagen. Därvidlag berör jag de straffrättsliga aspekterna på frågorna om ersättningen (prissättningsfrågan) och då en leverans eller ett tillhandahållande sker utan ersättning (gratis). I avsnitt 7.2 berör jag prissättningsfrågan även i samband med allmänna momsbestämmelser och särskilda momsregler om varor i vissa lager.

7 Straffrättsligt ansvar vid underprissättning eller gratistillhandahållanden i samband med momskaruseller

7.1 Prissättningsfrågan i samband med regler om omvärdering av beskattningsunderlag för moms respektive uttagsmoms

Genom momsreformen den 1 januari 2008 genomfördes i GML inte bara ovan nämnda artikel 203 i mervärdesskattedirektivet om skyldigheten att betala till staten ett som moms felaktigt betecknat belopp för utfärdaren av fakturan, utan genom SFS 2007:1376 genomfördes den 1 januari 2008 i GML även den fakultativa bestämmel-

sen i artikel 80 i mervärdesskattedirektivet. Direktivbestämmelsen innebär att under vissa omständigheter ska beskattningsunderlaget mellan en leverantör eller en tillhandahållare och en förvärvare, vilka jag i detta avsnitt benämner säljare respektive köpare, förutsatt också att de utgör så kallade förbundna parter, omvärderas, så att – om ersättningen har satts till över- eller underpris – beskattningsunderlaget hos säljaren justeras till marknadsvärde. Samtidigt ändrades huvudreglerna i GML för uttagsbeskattning, så att uttagsmoms endast förekommer när en leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst sker gratis, det vill säga utan ersättning. I detta avsnitt berör jag dessa regler utifrån de straffrättsliga aspekter på prissättningsfrågan avseende en produkt som förekommer i ett ärende om momsbedrägeri genom karusellhandel.

De regler som jag berör i detta avsnitt infördes år 2008 med anledning av ett svenskt mål i EU-domstolen, nämligen domen C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck),[82] som utgjorde ett förhandsavgörande av EU-domstolen i HFD:s förhandsbesked RÅ 2005 not. 51, och avkunnades av EU-domstolen den 20 januari 2005. De båda regeländringarna som infördes i GML den 1 januari 2008, genom SFS 2007:1376, innebar följande:

- Huvudreglerna angående uttagsbeskattning momsmässigt ändrades, så att en leverans av en vara eller ett tillhandahållande av en tjänst måste ske utan ersättning (gratis), för att uttagsbeskattning ska kunna ske.[83]
- Omvärderingsreglerna innebär att under vissa förutsättningar ska ett för lågt eller för högt pris (ersättning) avseende varan eller tjänsten medföra en omvärdering av beskattningsunderlaget för moms hos säljaren,[84] så att beskattningsunderlaget bestäms till marknadsvärde.[85]

Förutsättningarna för att omvärdering ska ske av beskattningsunderlaget, för det fall ersättning har tagits ut och något gratistillhandahållande som skulle föranleda uttagsbeskattning inte aktualiseras, är följande: säljaren och köparen ska vara *förbundna* med varandra; *och* en av dem ska ha en verksamhet i vilken full avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) inte föreligger.

Säljaren och köparen är enligt ML 8 kap. 19 § första stycket *förbundna parter*, ”om det finns familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, finansiella band, band på grund av medlemskap, band på grund av anställning eller andra juridiska band”. Beträffande band på grund av anställning anges I ML 8 kap. 19 § andra stycket att med sådana band avses även “band mellan ar-

[82] EU-målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), ECLI:EU:C:2005:47.

[83] Jämför GML 2 kap. 2 § första stycket 1 och 5 § första stycket 1 som motsvaras av ML 5 kap. 9 § första stycket 2 och 29 §.

[84] Jämför GML 7 kap. 3 a-3 d § som motsvaras av ML 8 kap. 17-19 §.

[85] Jämför GML 1 kap. 9 § som motsvaras av ML 2 kap. 14 och 15 §.

betsgivare och en arbetstagares familj eller andra personer som står arbetstagaren nära".

Enligt punkterna 25 och 26 i "Hotel Scandic Gåsabäck"-målet anförde den svenska regeringen sjätte direktivet (77/388/EEG) och att betalning av mervärdesskatten skulle till stora delar kunna kringgås, om den skattskyldige eller dennes anställda kunde erhålla en vara eller en tjänst för ett symboliskt belopp och beskattas på grundval av en sådan ersättning. EU-domstolen ansåg dock att den risken endast kunde föranleda för regeringen att till EU inge en begäran enligt artikel 27 i sjätte direktivet – numera artikel 395 i mervärdesskattedirektivet – om tillstånd att införa från de allmänna momsbestämmelserna avvikande åtgärder i syfte att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Det gjorde inte regeringen, utan i stället infördes den 1 januari 2008 reglerna om omvärdering av beskattningsunderlaget mellan förbundna parter, med stöd av den fakultativa artikel 80 i mervärdesskattedirektivet.

I samband med ärenden om momsbedrägerier genom karusellhandel är det enligt min erfarenhet inte ovanligt att SKV anför att prissättningen för exempelvis elektroniska produkter är för låg. Det är inte särskilt långsökt att anta att skatterevisorerna därvidlag – medvetet eller omedvetet – söker stöd för en momsmässig uttagsbeskattning av säljaren i de regler som skulle gälla för uttag enligt inkomstskattelagen (1999:1229, här förkortad IL). Numera är det enligt min erfarenhet inte heller ovanligt att SKV från början av en skatterevision bestämmer sig för att endast revidera momsredovisningen i ett företag som misstänks ingå i en "momskarusell". SKV för då – enligt min uppfattning – resonemang om moms som om fråga vore om ett inkomstskatteärende, där marknadsvärde är ett allmänt riktmärke för att prissättningen inte ska föranleda uttagsbeskattning.[86] Om åklagaren använder ett sådant resonemang till underbyggnad av en gärningsbeskrivning, bör enligt min mening försvararen uppmärksamma i ett mål om skattebrott som avser moms, och eventuellt redan i förhör, att SKV:s resonemang är irrelevant för frågan om momsmässiga beskattningsåtgärder.

Om en säljare och en köpare av exempelvis elektroniska produkter enbart har fullt avdrags- eller återbetalningsberättigade verksamheter momsmässigt, är således momsmässiga beskattningsåtgärder inte aktuella annat än om priset är 0 kr. Om SKV sålunda inte kan vidta momsmässiga beskattningsåtgärder mot säljaren eller köparen genom omvärdering av ersättningen (beskattningsunderlaget), uppfylls inte heller det för skattebrott nödvändiga objektiva kriteriet oriktig uppgift, oavsett huruvida SKV anser att prissättningen är för hög eller för låg. Även om skattebrott, som nämnts, är ett farebrott, och kan avgöras utan avvaktan på lagakraftvunna avgöranden i skattedomstolarna, måste nämligen – oavsett konstruktionen i övrigt av skattebrottet – alltjämt vad som är oriktig uppgift avgöras med ledning av skattereglerna, så att det

[86] Jämför IL 22 kap. 3 och 4 §.

sambandet mellan skattebrottsmålet och beskattningsfrågan inte bryts.[87] Därmed är de i detta avsnitt berörda regler som infördes i den svenska mervärdesskatterätten år 2008 verkningslösa som argument för SKV och åklagare i ärenden om momsbedrägerier genom karusellhandel vad gäller själva skattebrottsfrågan, oavsett om säljaren och köparen är förbundna parter – bara en ersättning har debiterats så att fråga inte är om ett gratistillhandahållande som aktualiserar uttagsmoms.

Jag sammanfattar sistnämnda konklusion enligt följande:

> Om SKV eller åklagare anför att prissättningen på en vara eller en tjänst är felaktig, är detta *i sig* irrelevant på temat momsbedrägeri genom karusellhandel, om
>
> – fråga inte är om ett gratistillhandhållande; *och*
> – priset visserligen är symboliskt, men parterna inte är förbundna med varandra *eller* parterna är förbundna med varandra men ingen av dem saknar eller har en begränsad avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet.

7.2 Prissättningsfrågan i samband med allmänna momsbestämmelser och särskilda momsregler om varor i vissa lager

Enligt de allmänna momsbestämmelserna utgörs beskattningsunderlaget för utgående moms avseende en beskattningsbar transaktion, av samtliga kostnadselement som företaget använder för att producera varan eller tjänsten jämte påslag för vinst. Beskattningsunderlaget utgörs således av priset för varan eller tjänsten. Däri ingår värdet av bytesvara, faktureringsavgifter, fraktavgift, porto och liknande, kompensation för skatter och avgifter och andra tillägg till priset *utom ränta*. Jämför ML 8 kap. 13 § och artikel 78 första stycket a och b i mervärdesskattedirektivet.[88] I en artikel i Balans fördjupning nämner jag att HFD:s rättspraxis beträffande bestämningen av beskattningsunderlaget för moms innebär – i enlighet med RÅ 1986 ref. 46 och RÅ 1991 ref.

---

[87] Jämför prop. 1995/96:170, s. 91.

[88] ML 8 kap. 13 § motsvarades i GML av 7 kap. 2 § första stycket andra och tredje meningen. För övrigt får nämnas, att orden ”utom ränta” utmönstrades ur GML 7 kap. 3 a § den 1 januari 2003, genom SFS 2002:1004. Regeringen föreslog först att orden *utom ränta* skulle behållas i den då till 7 kap. 2 § överflyttade texten, trots att de saknade motsvarighet i bestämmelserna om beskattningsunderlaget i artikel 11 A.2a och b i sjätte direktivet – numera artikel 78 första stycket a och b och andra stycket i mervärdesskattedirektivet. Regeringen anslöt sig dock till lagrådets uppfattning att orden *utom ränta* skulle utgå, eftersom en utvecklad nationell praxis och EU-praxis ansågs föreligga av innebörd att t.ex. finansiell ränta på uppskjuten betalningstidpunkt inte ska inräknas i beskattningsunderlaget, medan annan typ av ränta, t.ex. ränta som erläggs vid hyresköp, utgör en bikostnad som ska ingå i beskattningsunderlaget för moms. Jfr prop. 2002/03:5 (Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.), s. 108.

105 – att en dold räntekompensation inte får sänka beskattningsunderlaget, genom att en från skatteplikt undantagen finansiell tjänst matchar det kalkylerade priset på den skattepliktiga varan eller tjänsten, varvid beskattningsunderlaget delvis kvittas bort.[89]

I Forssén 2018 anför jag att en sådan sänkning av beskattningsunderlaget för moms, som sålunda inte är möjlig enligt de allmänna momsbestämmelserna, i stället kan genomföras med tillämpning av de särskilda regler om *varor i vissa lager* som infördes i GML 9 c kap. den 1 januari 1996, genom SFS 1995:1286, vilka närmast motsvaras av artiklarna 154–163 i mervärdesskattedirektivet och i ML återfinns i 11 kap. I enlighet med ML 11 kap. 10 och 11 § prövar SKV om en upplagshavare är lämplig för att inrätta ett skatteupplag, och därmed kan placera i skatteupplaget 27 olika slags varor – vilka anges i en uttömmande uppräkning anges i 11 kap. 3 §.[90]

I Forssén 2018 använder jag i ett exempel ett av varuslagen som räknas upp i ML 11 kap. 3 §, nämligen koppar som anges i punkt 2 i lagrummet, och resonerar kring ett parti koppar som är placerat i visst lager i form av skatteupplag.[91] Jag anför därvidlag att det inte finns något i mervärdesskattedirektivet som skulle underkänna att en sänkning av beskattningsunderlaget och därmed av priset på varan sker, genom att en skattefri omsättning (numera leverans) av varan kvittas (matchas) mot en skattefri finansiell tjänst under den tid som varan har varit placerad i skatteupplaget.[92] I mitt exempel antar jag att ett aktiebolag i Sverige har placerat varorna – som kommer från en annan medlemsstat än Sverige – i ett skatteupplag, och ett annat bolag vill köpa varorna. Det första bolaget utfärdar en option på varorna till det andra bolaget, som avropar optionen, och när varorna fortfarande är placerade i skatteupplaget köper det bolaget varorna.[93] Enligt artikel 9 i tillämpningsförordningen utgör försäljningen av en option som faller inom tillämpningsområdet för finansiella tjänster enligt artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet ett tillhandahållande av tjänst enligt huvudregeln i artikel 24.1 i direktivet. Då optionen inte grundar äganderätt till varorna före avrop, anser jag att premien utgör en ersättning för en från skatteplikt undantagen finansiell

[89] Jämför Björn Forssén, Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter momsfria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster, Tidning Balans fördjupning 1/2018 s. 3-10, 5 (www.tidningenbalans.se). (Forssén 2018). Forssén 2018 finns tillgänglig i fulltext även på www.forssen.com.

[90] Jämför Forssén 2018, s. 4–7.

[91] Rubriken till ML 11 kap. är Varor i skatteupplag, medan rubriken till GML 9 c kap. var Särskilt om varor i vissa lager. I ML 11 kap. 4 § anges undantagen avseende skatteupplag samt bland annat avseende anläggning för tillfällig lagring, tullager eller frizon. I ML 2 kap. 24 § anges att för dessa termer och uttryck avses detsamma som i unionstullkodexen. Unionstullkodexen, dvs. förordning (EU) nr 952/2013, ersatte den 1 maj 2016 gemenskapstullkodexen (EEG) nr 2913/92, som nämns i motsvarande regel i GML, dvs. 9 c kap. 2 §.

[92] Jämför Forssén 2018, s. 3.

[93] Jämför Forssén 2018, s. 5-7.

tjänst, varför tillhandahållandet av optionen undantas från skatteplikt enligt ML 10 kap. 33 § första stycket och tredje stycket 1 och artikel 135.1 f i direktivet.[94] Varorna – kopparpartiet – säljs också momsfritt när de är placerade i skatteupplaget enligt ML 11 kap. 4 § 4 jämförd med 3 § 2.[95] Genom transaktionerna under tiden varorna är placerade i skatteupplaget har två momsfria försäljningar matchats mot varandra, och beskattningsunderlaget för moms kan sänkas med ett belopp motsvarande premien på optionen, innan bolaget som har köpt varorna säljer dem vidare, vilket således är en beskattningsbar transaktion.

Sålunda anför jag i Forssén 2018, att lagstiftaren kanske borde beakta att säljaren och köparen, beträffande 27 olika slags varor, kan kringgå den rättspraxis avseende de allmänna momsreglerna som innebär att beskattningsunderlaget för varorna inte får sänkas genom att det matchas av en rabatt för snabb betalning. Jag anför också att förfarandemissbruk skulle kunna anses komma i fråga avseende den matchning (kvittning) som jag beskriver för att sänka beskattningsunderlaget för moms, om samma varor omfattas av flera omgångar av det beskrivna matchningsförfarandet.[96] En sådan ”momskarusell” är givetvis också av intresse för lagstiftaren. Jag uppmärksammar i Forssén 2018, att det bolag i mitt exempel som äger varorna som är placerade i skatteupplaget får en så kallad blandad verksamhet som begränsar avdragsrätten för ingående moms på grund av försäljningen av optionen, det vill säga beroende på det därigenom uppkomna inslaget av tillhandahållande av momsfri finansiell tjänst i verksamheten. Emellertid skulle en omvärdering av beskattningsunderlaget enligt vad jag nämner i det närmast föregående avsnittet förutsätta att inblandade bolag utgör så kallad förbundna parter enligt omvärderingsreglerna.[97]

Jag anför i Forssén 2018, att prissättningsfrågan bör beforskas, varvid problematiken angående matchande prestationer momsmässigt sett inte bör ses som ett isolerat momsproblem, utan sättas i relation till den så kallade korrigeringsregeln avseende oriktig prissättning i IL 14 kap. 19 och 20 § och lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner. Jag föreslår därvidlag också att forskningen kan ske i samband med OECD-projektet BEPS, som avser inkomstskatt och där huvudfrågan är internprissättningen mellan parter i intressegemenskap med avsikt att

[94] Jämför Forssén 2018, s. 7. ML 10 kap. 33 § första stycket och tredje stycket 1 motsvarades i GML av3 kap. 9 § första stycket och tredje stycket.

[95] Jämför Forssén 2018, s. 7. ML 11 kap. 4 § 4 jämförd med 3 § 2 motsvarades i GML av 9 c kap. 1 § första stycket 4 jämförd med 9 § 2.

[96] Jämför Forssén 2018, s. 9.

[97] Jämför Forssén 2018, s. 7.

åtgärda konstlade avvikelser från priser som sätts mellan oberoende parter.[98] En breddning av perspektivet är enligt min mening särskilt angelägen som lagen (1995:575) mot skatteflykt omfattar inkomstskatt, men inte moms. Därvidlag ska givetvis också beaktas såväl för forskningen som för lagstiftningsarbetet, att utredningarna avseende påstådda ”momskaruseller” borde omfatta också inkomstskattefrågor, i stället för att SKV och EBM, som jag beskriver ovan, fokuserar enbart på momsen och blandar in inkomstskatterättsliga aspekter på exempelvis frågor om uttag och prissättningen. Det är något som försvararna borde anmäla som stridande mot rättssäkerheten i förfarandet såväl skatterättsligt som straffrättsligt sett.

I rättssäkerhetshänseende får jag sålunda anföra att det är viktigt att försvararen tidigt påpekar inkonsekvenser från SKV:s och EBM:s sida i exempelvis ärenden om ”momskaruseller”, eftersom det enligt min uppfattning inte är ovanligt att en åklagare påstår att en invändning sent i skattebrottmålet utgör en efterhandskonstruktion från den tilltalade, när en felaktig tolkning eller tillämpning av skattereglerna från SKV:s eller EBM:s sida utgör den egentliga orsaken till att åklagaren ändrar gärningsbeskrivningen, till exempel så att påstående om skattebrott ändras till eller kompletteras med näringspenningtvätt. Om SKV:s utredning, på vilken skattemål och brottmål baseras, från början innehöll påstående om ett momsupplägg som alla inblandade har använt, kan enligt min mening åklagaren helt plötsligt inte byta fot, så att de inblandade skulle ha använt två upplägg för att *tillskansa sig pengar från staten*.

8 Sammanfattning och avslutande synpunkter

8.1 Sammanfattning

Genomgången i denna artikel får anses visa att lagstiftaren i Sverige inte kan anses ha vidtagit konsekventa och verkningsfulla åtgärder för att stävja fenomenet momsbedrägerier genom karusellhandel.

I rubriken till avsnitt 6 ställer jag frågan huruvida lagstiftarens åtgärder i den svenska mervärdesskattelagen, bestående dels i införandet av omvänd betalningsskyldighet för olika situationerdels i implementeringen av direktivbestämmelsen om skyldighet att betala felaktigt debiterad moms, kan förväntas stävja fenomenet momsbedrägerier genom karusellhandel. Svaret är nekande, eftersom fenomenet på drygt två decennier har kommit att innebära momsskulder där ett enda ärende kan omfatta miljarder kronor. HD-målet NJA 2018 s. 704, som jag analyserade i Forssén 2022, är bestickande därvidlag i det att det visar på en uppenbar inkonsekvens lagstiftarens sida, när omvänd betalningsskyldighet infördes för investeringsguld är 2000, men inte för exempelvis platina. Om dyra varor som är lätta att flytta anses utgöra högriskvaror i samband

[98] Jämför Forssén 2018, s. 9. OECD, Organization for Economic Co-operation and Development. BEPS, *base erosion and profit shifting*.

med ”momskaruseller”, ställer sig frågan hur lagstiftaren kunde underlåta att införa institutet omvänd betalningsskyldighet för platina, och inte har uppmärksammat hur problematiken i fråga har ökat för statskassan under åren sedan år 2000. Exempelvis platina skulle enligt min mening inte ha förekommit på temat ”momskaruseller” i exempelvis ärendet som ledde till nämnda HD-mål.

Lagstiftaren har inte heller uppmärksammat att VoIP – utrymme för telefoni på internet – behandlas i utredningar av SKV och EBM som om det i samband med *cross invoicing* i sig skulle indikera förekomsten av en ”momskarusell”, när *cross invoicing* enbart utgör ett exempel på att en felaktig debitering av moms sker till ett företag för att kvitta bort utgående moms i företaget genom redovisning av en felaktigt debiterad moms som ingående moms. Oavsett om VoIP används därvidlag behöver inte *cross invoicing* nödvändigtvis ses i samband med ”momskaruseller” avseende exempelvis handel med elektroniska produkter. Detta kan vara en förklaring till att lagstiftaren – enligt vad jag anför i avsnitt 4.2 – har fört inkonsekventa beträffande VoIP i samband med reformen den 1 april 2021, när omvänd betalningsskyldighet infördes under vissa förutsättningar för handel med elektroniska produkter, men inte för VoIP, vilket medför en inkonsekvens också i förhållande till Danmark, där *omvendt betalingspligt* beslutades av Folketinget den 1 juni 2023 för *teleydelser* (telekommunikationstjänster) utan någon särbehandling av VoIP.

I avsnitten 5.1-5.4 visar jag också på att implementeringen den 1 januari 2008 i den svenska mervärdesskattelagen av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, om skyldighet att betala till staten ett belopp som felaktigt har betecknats som moms (så länge kreditnota inte har utfärdats), inte kan anses ha utgjort en verksam åtgärd från lagstiftarens sida av fall av så kallad *missing trader* (målvaktsbolag eller bulvanföretag) i samband med ”momskaruseller”. Sedan reformen 2008 kan en sådan person göras skyldig att betala till staten en felaktigt debiterad moms, men vederbörande kan inte åläggas ansvar för skattebrott, bara för att den skyldigheten inte uppfylls. I stället kan sådant ansvar åläggas mottagaren av fakturan, om denne har försökt att utöva avdragsrätt för det belopp som felaktigt har betecknats som moms, eftersom det inte utgör en ingående moms enligt ML.

I avsnitt 7.1 återkommer jag till reformen år 2008 och att SFS 2007:1376 även innebar bland annat att den fakultativa bestämmelsen i artikel 80 i mervärdesskattedirektivet, om omvärdering under vissa förutsättningar av beskattningsunderlaget mellan förbundna parter, infördes i den svenska mervärdesskattelagen. Därvidlag berör jag de straffrättsliga aspekterna på frågorna om ersättningen (prissättningsfrågan) och då en leverans eller ett tillhandahållande sker utan ersättning (gratis). I avsnitt 7.2 berör jag prissättningsfrågan även i samband med allmänna momsbestämmelser och särskilda momsregler om varor i vissa lager, vilka infördes i den svenska mervärdesskattelagen år 1996. Frågan är också om dessa lagstiftarens åtgärder kan förväntas stävja fenomenet momsbedrägerier genom karusellhandel.

Svaret är även i dessa hänseenden nekande, varvid jag konkluderar följande i avsnitt 7.1. Om SKV eller åklagare anför att prissättningen på en vara eller en tjänst är felaktig, anser jag att detta *i sig* är irrelevant på temat momsbedrägeri genom karusellhandel, om

– fråga inte är om ett gratistillhandhållande; *och*
– priset visserligen är symboliskt, men parterna inte är förbundna med varandra *eller* parterna är förbundna med varandra men ingen av dem saknar eller har en begränsad avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet.

När det gäller prissättningsfrågan och de särskilda momsreglerna om varor i vissa lager som infördes 1996, vilka jag berör i avsnitt 7.2, konkluderar jag där att reglerna i fråga enbart öppnar för ytterligare varianter på temat karuseller. Denna gång har fenomenet stöd i reglerna, men jag varnar för matchningsförfaranden som sänker beskattningsunderlaget för moms, genom kvittning av finansiella tjänster i form av optioner på varor placerade i skatteupplag mot försäljning av varorna under tiden de är placerade där, om sådana förfaranden upprepas avseende samma varor. Det kan enligt min uppfattning utgöra förfarandemissbruk.

Beträffande fall av förfarandemissbruk anser jag att de kan föranleda straffrättsligt ansvar för både utfärdaren och mottagaren av en faktura, men utifrån NJA 2018 s. 704 anför jag i avsnitt 5.4, att förfarandemissbruk inte *i sig* kan medföra straffansvar, vilket jag också anförde i Forssén 2022. I sitt komplement till Forssén 2022 anser jag att Stig von Bahr – i von Bahr 2022 – går längre än vad jag gör, genom att han kategoriskt avfärdar min varning för straffrättsliga påföljder avseende fall av förfarandemissbruk beträffande momsen.

8.2 Avslutande synpunkter

I avsnitt 7.2 att en breddning av perspektivet på fenomenet ”momskaruseller” bör ske i forskningen och från lagstiftarens sida, så att även inkomstskattefrågor beaktas därvidlag. Det strider enligt min uppfattning mor rättssäkerheten i förfarandet beträffande fenomenet i fråga att SKV och EBM enbart fokuserar på momsen i sina utredningar, men blandar in inkomstskatterättsliga aspekter på exempelvis frågor om uttag och prissättningen. Ibland är det inte klart uttalat vilken medlemsstats statskassa som avses, när exempelvis SKV i det skattemål som pågår avseende samma omständigheter som omfattas av åklagarens gärningsbeskrivning påstår att den misstänkte eller tilltalade har avsett att *tillskansa sig pengar från staten*. Om det är svenska staten som avses med sådant påstående, skulle enligt min uppfattning straffrättsligt ansvar för bedrägeri mot staten kunna föreligga enligt den allmänna bedrägeribestämmelsen i BrB 9 kap. 1 §, i stället för straffansvar enligt speciallagstiftning om sådant ansvar, till exempel om det är fråga om ett förfarandemissbruk som inte samtidigt omfattas av rekvisiten

för skattebrott eller näringspenningtvätt. Detta bör enligt min mening beaktas av lagstiftaren exempelvis i samband med den fortsatta behandlingen av EU-straffstadgandeutredningens betänkande om att kriminalisera överträdelser av EU-förordningar, SOU 2020:13, vilken jag nämner i avsnitt 4.2.

Jag avslutade föredraget som jag nämner inledningsvis – Forssén 2001 – med att betona vikten av att alla aktörer i processer avseende fenomenet momsbedrägerier genom karusellhandel beaktar gällande rätt. De som avser att fuska kan anpassa sitt agerande efter domar som i och för sig är fällande, men där stora brister föreligger beträffande grunderna för utdömt straffansvar. Då uppkommer givetvis svårigheter för SKV och EBM att driva skattemål respektive brottmål utan att behöva ta hänsyn till sådana tidigare domar. Då är det en smal sak för en försvarare att invända att gällande rätt måste ha varit aktuell i sådana domar, och anföra att åklagaren inte kan byta fot och hävda att nu ska reglerna tolkas och tillämpas på ett annat sätt än i ett tidigare mål. Frågan som en påläst försvarare ställer är då givetvis om inte samma gällande rätt har förelegat hela tiden. Min uppmaning för över två decennier sedan är om möjligt ännu viktigare idag, mot bakgrund av att genomgången i denna artikel visar att de lagstiftningsåtgärder som har vidtagits sedan dess knappast kan anses ha inneburit någon förenkling av gällande rätt för bedömning av ”momskaruseller”..

Avslutningsvis får jag till lagstiftaren upprepa från mina avhandlingar betydelsen av att reglerna om registrering till moms utvecklas ordentligt. I forskningen verkar sådana frågor inte vara av intresse i Sverige. I det masshanteringssystem som skatteredovisningen utgör är det enligt min mening bättre att problem angående vem som registreras till moms kan åtgärdas när omfattningen av dem kan liknas vid en bäck, i stället för att en flod av fall med fusk måste hanteras. Momssystemet bör enligt min uppfattning gå ut på att få uppbörden av skatten från företagen att fungera utan att oseriösa släpps in i systemet och enbart använder registreringen för att *tillskansa sig pengar från staten*. Om inte registreringsfunktionen hos SKV prioriteras, spelar det ingen roll vilka lagstiftningsåtgärder som vidtas mot exempelvis momsbedrägerier genom karusellhandel. Det är först genom registreringen som den som avser att fuska kommer åt statskassan i form av skattekontosystemet. I Forssén 2023a anför jag att det är bara den som ska redovisa äkta moms i momsdeklarationer som ska momsregistrera sig. I det hänseendet tar jag också upp att jag nämner i Forssén 2013 att EU-kommissionen redan dåförtiden hade frångått inställningen att så många företag som möjligt borde omfattas av momssystemet till att förorda återhållsamhet så att i stället registreringskontroll och uppbördsfrågor prioriteras.[99]

[99] Jämför Forssén 2023a, avsnitt 5, och referensen till Forssén 2013, s. 76, där jag hänvisar till avsnitt 5.4.1, Översyn av uppbörden av mervärdesskatt, i EU-kommissionens grönbok KOM(2010) 695 slutlig och EU-kommissionens uppföljning till grönboken, *COM(2011) 851 final*, s. 6.

Att exempelvis en *missing trader*, som felaktigt har debiterat vad jag benämner en oäkta moms, ska redovisa sådant belopp i en särskild skattedeklaration och inte momsregistrera sig innebär i och för sig att en sådan person inte kan utöva avdragsrätt för ingående moms i en momsdeklaration. Emellertid innebär det enligt min uppfattning inte att oseriösa företag hålls utanför själva momssystemet. I många fall av momsbedrägerier hade det räckt med ett skattebesök för att SKV hade kunnat konstatera att en anmälan om momsregistrering bara var ett påfund från en oseriös aktör. Vederbörande hade vägrats momsregistrering och inte ens fått chansen att lämna en momsdeklaration med yrkande om avdrag för ingående moms. Det bör enligt min mening vara effektivare än att SKV i efterhand ska revidera en mängd företag på temat momsfusk, när momsdeklarationer har lämnats till SKV. EBM skulle inte ens få anmälningar från SKV om misstänkta momsbedrägerier genom karusellhandel i de fall där en effektiv registreringskontroll har skett från SKV:s sida och agnarna skilts från vetet.

Aktuell utredning löser inte problemet med momsbedrägerier

Utredningen Åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier lämnade i augusti 2023 ett delbetänkande, *Skyddet för EU:s finansiella intressen. Ändringar och kompletteringar i svensk rätt (SOU 2023:49)*. I denna artikel nagelfar advokat Björn Forssén utredningen och särskilt förslaget om att upphäva undantaget från muntliga uppgifter som ett rekvisit för skattebrott. Författaren lämnar också konstruktiva förslag för den fortsatta beredningen.

Text: **Björn Forssén**

EUROPEISKA UNIONENS (EU) kommission anför i en underrättelse att Sverige har underlåtit att korrekt införliva i straffrättslig lagstiftning artiklarna 3.2 d i och 3.2 d iii enligt Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1371 av den 5 juli 2017 om bekämpande genom straffrättsliga bestämmelser av bedrägerier som riktar sig mot unionens finansiella intressen (det så kallade SEFI-direktivet). Därför har utredningen Åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier fått i uppdrag att lämna ett delbetänkande med förslag om sådana åtgärder, vilket har skett genom SOU 2023:49. Kommissionen anser att Sverige har underlåtit att i sin lagstiftning korrekt införliva artiklarna 3.2 d i och 3.2 d iii i SEFI-direktivet avseende:

- kriminalisering av oriktiga muntliga uppgifter, och
- kriminalisering av korrekta uppgifter som lämnats i visst syfte.

Angående mervärdesskatt (moms) tillämpas SEFI-direktivet på allvarliga brott riktade mot det gemensamma momssystemet och som har anknytning till två eller flera medlemsstater inom EU, och inbegriper en total skada för dem på minst 10 miljoner euro. Enligt skäl 4 i ingressen till SEFI-direktivet riktas det mot de allvarligaste formerna av mervärdesskattebedrägeri, i synnerhet karusellbedrägeri, mervärdesskattebedrägeri via skenföretag och mervärdesskattebedrägeri som begås inom ramen för en kriminell organisation.[1]

Utredningen anger att den nationella regleringen av nämnda företeelser finns i 2 § skattebrottslagen (1971:69), SBL. Enligt det lagrummet döms den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan för skattebrott till fängelse i högst två år.[2]

Vidare anger utredningen att ekonomisk brottslighet i form av skattebrottslighet som riktar sig mot momssystemet benämns allmänt mervärdesskattebedrägeri.[3] Utredningen anger också att det inte finns någon brottsrubricering i svensk rätt där brottet rubriceras som mervärdesskattebedrägeri eller skattebedrägeri. Brott som benämns som mervärdesskattebedrägerier är enligt utredningen vanligen att bedöma som skattebrott enligt 2 § SBL, men brottsligheten kan även omfatta andra brottsrubriceringar.[4]

Sålunda lämnar utredningen i delbetänkandet SOU 2023:49 förslag till författningsändringar i SBL, för att möjliggöra att även muntliga uppgifter kan leda till straffansvar samt att presentation av korrekta uppgifter i syfte att bedrägligt dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt

till återbetalning av moms uttryckligen omfattas av lagstiftningen.[5] Enligt förslaget utmönstras uttrycket ”på annat sätt än muntligen” bland annat i 2 § SBL. Dessutom föreslås att ett nytt lagrum, 2 a §, införs i SBL, där det anges att ”En uppgift avseende mervärdesskatt ska enligt denna lag anses vara oriktig om den som lämnat uppgiften kände till eller borde ha känt till att uppgiften avser en transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt även om uppgiften i sig framstår som korrekt”.[6] Mot bakgrund av att SBL och skatteförfarandelagens (2011:1244), SFL, bestämmelser om skattetillägg är starkt sammankopplade föreslår utredningen att ändringar motsvarande de som föreslås i SBL också görs i SFL.[7] Det innebär att uttrycket ”på annat sätt än muntligen” stryks ur 49 kap. 4 § SFL och att en ny punkt, 3, läggs till i 49 kap. 5 § SFL med samma nya fall av oriktig uppgift avseende moms som enligt det föreslagna nya lagrummet (2 a §) i SBL.[8] De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juli 2024.[9]

Utifrån ett antal artiklar som jag har skrivit angående bland annat fenomenet med momsbedrägerier genom karusellhandel går jag i denna artikel igenom i första hand förslaget om att upphäva undantaget från muntliga uppgifter som ett rekvisit för skattebrott enligt 2 § SBL. Om det inte fungerar rättssäkerhetsmässigt, anser jag att inte heller vad som föreslås i övrigt i SOU 2023:49 kan förväntas göra så för att motverka upplägg genom karusellhandel etc. Av utrymmesskäl begränsar jag mig till skattebrottet och övriga ämnen från artiklarna.

1. Missing trader – den enklaste versionen av karusellhandel enligt SOU 2023:49

Eftersom SEFI-direktivet riktas mot momsbedrägerier genom karusellhandel och sådana bedrägerier via skenföretag samt momsbedrägerier som begås inom ramen för en kriminell organisation, kommenterar jag vad de åtgärder mot bedrägerierna som föreslås av utredningen SOU 2023:49 kan förväntas leda till beträffande fall av så kallad *missing trader*. I SOU 2023:49 återges i avsnitt 4.3, Närmare om förfarandet vid mervärdesskattebedrägerier, utifrån en promemoria av Skatteverket (SKV) – promemoria bilaga till Dnr 1311 73843-17/113 – den enligt utredningen enklaste versionen av förfarandet vid karusellbedrägerier med ett exempel på varuleveranser där företaget A finns i ett annat EU-land än Sverige och företagen B och C finns i Sverige.[10] I stället för att återge den figur som utredningen använder, för att beskriva den oönskade vinst som företagen gör från likvidflödet dem emellan, återger jag nedan den beskrivningen i ord och ställer förenklat upp B och C:s utgående moms, ingående moms och moms att betala eller återfå, varvid jag anger vad SKV:s och Ekobrottsmyndighetens (EBM) utredningar innebär i ett fall av missing trader, om inte bara brottmålet i förhållande till skattemål mot respektive företag beaktas, utan också vad SKV anför mot företagen och, om de är aktiebolag, mot en eller flera av deras företrädare angående betalningssäkring respektive personligt betalningsansvar (företrädaransvar) enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL.

Utredningens exempel går ut på att en leverantör (A) i det andra inblandade EU-landet säljer en vara till en *missing trader* (B) i Sverige för 100 000 kronor. A är befriad från moms, eftersom det är fråga om en unionsintern leverans av vara och B säljer därefter varan vidare till sin kund (C) i Sverige för 90 000 kronor varvid B debiterar moms med 22 500 kronor (90 000 x normalskattesatsen 25 procent). B har inte för avsikt att redovisa och betala denna utgående moms för vidareförsäljningen av varan till C, och kan därför kallas för en *missing trader*. B gör en förlust på 10 000 kronor (90 000 – 100 000), men täcker den med en del av den oredovisade moms som B uppbär från C, och B gör därmed en vinst på 12 500 kronor (22 500 + 90 000 – 100 000). C får i sin tur tillbaka momsen om 22 500 kronor, genom att göra avdrag för den som ingående moms i momsdeklarationen som C lämnar till SKV. C säljer sedan varan utan moms till A i det andra EU-landet för 95 000 kronor. Därmed gör samtliga tre inblandade parter en vinst på handeln på svenska statens bekostnad:

- A gör en vinst om 5 000 kronor per varv (100 000 – 95 000), i en ”karusell” i vilken varan i fråga ingår;
- B gör en vinst om 12 500 kronor per varv (22 500 + 90 000 – 100 000); och
- C gör en vinst om 5 000 kronor per varv [95 000 – (90 000 + 22 500) + 22 500].

Svenska staten förlorar mervärdesskatteintäkter på 22 500 kronor per varv i karusellen, motsvarande den utgående moms om samma belopp som B underlåter att redovisa och betala till SKV. Utredningen anför att genom detta förfarande kan varorna cirkulera runt som i en karusell och alstra vinst åt de inblandade parterna för varje ny runda och en lika stor förlust för svenska staten.[11]

2. Missing trader – kopplingen till betalningssäkring och företrädaransvar

Utredningens beskrivning av vad den kallar för den enklaste versionen av förfarandet vid karusellbedrägerier är riktig, men för att sätta den i förhållande till rekvisiten för skattebrott i 2 § SBL anför jag att vinsten som de tre företagen gör är likvidmässig. Med det menar jag att utredningens exempel inte säger något om förfarandet beträffande momsen påverkar *resultatet* i företagen. Om C inte gör någon annan försäljning än sin unionsinterna leverans av vara till A, utan moms, ser C:s momsdeklaration – stilistiskt – ut så här för aktuell redovisningsperiod:

• Utgående moms	0 kronor
• Ingående moms	22 500 kronor
• Moms att återfå (dvs. överskjutande ingående moms)	22 500 kronor

Om C gör verkliga förvärv och försäljningar av varor och redovisar utgående moms på försäljningar inom landet i samma redovisningsperiod som i den där förvärv sker från en *missing trader* eller i en tidigare eller senare period, är det inte fråga om att C – ens i det fall C kände till att B var en *missing trader* – kan anses ha åstadkommit en fara för att svenska staten förlorar ett belopp motsvarande den i fakturan från B debiterade ingående moms som C drar på raden

Ingående moms i sin momsdeklaration. Svenska statens förlust motsvarar i sådant fall inte 22 500 kronor i ingående moms redovisad av C, som om hela det beloppet motsvarade överskjutande ingående moms. Likvidmässigt får C inte ut ett sådant belopp från skattekontot, utan redovisad utgående moms avseende affärer utan anknytning till förvärv från en *missing trader* minskar faran för en sådan förlust för staten beloppsmässigt. I stället kan det vara så att C för aktuell period eller för den och andra perioder redovisar moms att betala till SKV – till täckande av skatteskulder avseende moms och andra skatter och avgifter som redovisas och betalas i skattekontosystemet.

Min erfarenhet är emellertid att SKV i exempelvis ett fall av *missing trader* inte bara fattar beslut om att vägra ett företag som C avdrag för ingående moms, utan ansöker också hos förvaltningsrätten om betalningssäkring mot företaget och, om det är ett aktiebolag, mot dess delägare enligt 46 kap. 5 § SFL samt stämmer delägare hos förvaltningsrätten för personligt betalningsansvar (företrädaransvar) enligt 59 kap. 16 § SFL, varvid SKV anför krav i dessa hänseenden mot delägare i bolaget motsvarande hela ingående momsen avseende förvärv som SKV anför har skett från en *missing trader*. Frågan ställer sig då *hur* har en eller flera företrädare för bolag C kunnat ta ut hela den enligt SKV oriktiga ingående momsen från skattekontot? Om det – vilket är vanligt numera – saknas kontanta affärer i bolaget och det inte enbart finns ingående moms att redovisa, och sålunda allt inte utgör överskjutande ingående moms, borde ett sådant upplägg med ett felaktigt berikande av delägaren visa sig genom att resultatet i bolaget minskats på grund av onormala löneutbetalningar eller utdelningar till delägaren (företrädaren) eller genom rättade årsredovisningar.

Utan att SKV kan besvara nyss nämnda fråga, angående *hur* det ska ha gått till att delägare i C ska anses personligen ha tillskansat sig från svenska staten belopp motsvarande hela den i momsdeklarationerna för bolaget redovisade ingående momsen avseende förvärv från B som en *missing trader*, borde SKV inte göra någon anmälan om misstanke om skattebrott mot företrädare för C. Emellertid gör SKV anmälningar om misstanke om skattebrott redan efter det att SKV har upprättat ett förslag till beslut om att vägra C avdrag för ingående moms.

Innan lagstiftningsproceduren med anledning av SOU 2023:49 fortsätter, bör det sålunda noga övervägas vad det är för situation som den enskilde privatpersonen som råkar driva företag hamnar i totalt sett, när statens hela utredningsmaskineri med ett antal åtgärder i form av förslag till beslut, ansökningar om betalningssäkring, företrädaransvarstalan och anmälan om misstanke om brott riktas mot denne. Annars blir det till slut en situation som är i avsaknad av varje inslag av rättssäkerhet för individen. Det är i sådant fall fråga om ett förfarande mot individen som inte är förenligt med principen om rättvis rättegång och oskuldspresumtionen i artikel 6 i Europakonventionen.[12]

3. Missing trader – förfarandemissbruk och NJA 2018 s. 704

Om B har gjort en leverans av vara inom landet (Sverige) till C, ska B redovisa den i fakturan debiterade utgående momsen om 22 500 kronor. En utebliven redovisning medför att B kan anses ha gjort sig skyldig till skattebrott enligt 2 § SBL. Om B redovisar utgående momsen i en momsdeklaration till SKV men underlåter att betala den, anses B inte lämna en oriktig uppgift och B:s momsskuld överlämnas med tiden till Kronofogden för indrivningsåtgärder. I och med att skattekontosystemet infördes genom skattebetalningslagen (1997:483) den 1 november 1997 finns inget betalbrott, utan skattebrottet är ett redovisningsbrott.[13]

Om C kände till eller borde ha känt till att B inte skulle komma att till SKV redovisa den utgående momsen i fakturan som C mottar avseende varuleveransen, kan C anses ha begått skattebrott enligt 2 § SBL. SOU 2023:49 berör ett avgörande i Högsta domstolen (HD), NJA 2018 s. 704, där HD ansåg att ett yrkande om avdrag för ingående moms kan vara att bedöma som en oriktig uppgift i SBL:s mening om avdragsrätt inte har funnits på grund av förvärvarens onda tro.[14] Jag har kommenterat NJA 2018 s. 704 i en artikel i Svensk Skattetidning under 2022.[15] Jag återger inte allt från den artikeln, utan bara att en avslutande synpunkt var att jag ansåg att NJA 2018 s. 704 inte kan anses innebära att det är en given sak att ett fall av förfarandemissbruk avseende mervärdeskatten *i sig* medför straffansvar. Det vore att gå för långt vid tolkningen av rekvisiten oriktig uppgift och uppsåt beträffande skattebrottet.[16]

Stig von Bahr, före detta domare i HFD och EU-domstolen, skrev en kompletterande artikel i Svensk Skattetidning under 2022.[17] Där avfärdade han kategoriskt min varning för förfarandemissbruk på temat straffrättsliga påföljder med att ”den som läser BF:s artikel kan få intryck av att både förfarandemissbruk och bedrägerier kan ge upphov till straffrättsliga sanktioner”, varvid han anför att ”principen om förfarandemissbruk saknar betydelse när HD skulle pröva det aktuella momsbedrägeriet” i NJA 2018 s. 704.[18] två artiklar i Dagens Juridik anför jag i likhet med i Forssén 2022 att förfarandemissbruk inte ”i sig” kan medföra ansvar för skattebrott, men att en varning för straffrättsliga påföljder är på sin plats, varvid jag i den senare av de båda artiklarna lade till en varning för straffansvar för näringspenningtvätt.[19]

”Jag har konkluderat att konsekvenserna av utfärdande av skenfaktura med – vad jag benämner – oäkta moms är en betalningsskyldighet till staten för beloppet i fråga för företaget som har utfärdat fakturan.”

SOU 2023:49 innehåller inget om vare sig min tolkning i Forssén 2022 eller tolkningen i von Bahr 2022 av NJA 2018 s. 704.[20] Åtminstone borde utredningen ha uppmärksammat från Forssén 2023a den skillnad i uppfattning som råder mellan mig och Stig von Bahr, och min senaste propå i frågan i Forssén 2023b bör beaktas i den fortsatta lagstiftningsprocessen med anledning av SOU 2023:49, eftersom det i gärningsbeskrivningar från åklagare förekommer både misstanke om skattebrott och misstanke om näringspenningtvätt beträffande företrädare i aktiebolag i fall som liknar det som avser C i utredningens exempel på den enklaste versionen av karusellhandel. Jag återkommer till detta avslutningsvis, och stannar tills vidare vid att framhålla att det bör noga utredas vad som gäller i fall av förfarandemissbruk, innan lagstiftningsproceduren fortsätter, och slutar med att uttrycket ”på annat sätt än muntligen” utmönstras ur bland annat 2 § SBL så att även muntliga uppgifter kan leda till straffansvar.

4. Missing trader – felaktigt debiterad moms och bokföringen

Beträffande NJA 2018 s. 704 framhåller utredningen att HD i det fallet har bedömt att ett yrkande om avdrag för ingående moms gällande ett verkligt förvärv varit att bedöma som en oriktig uppgift.[21] Emellertid går utredningen inte alls in på vad som gäller enligt SBL eller annan straffrättslig lagstiftning om fråga är om utfärdande av en skenfaktura där ett belopp helt enkelt benämns mervärdesskatt eller moms utan att någon verklig leverans av vara eller verkligt tillhandahållande av tjänst faktiskt har skett, det vill säga som när det i utredningens exempel på den enklaste versionen av karusellhandel skulle vara fråga om en felaktigt debiterad moms om 22 500 kronor i fakturan från B till C. Därför redogör jag i korthet för vad jag därvidlag har anfört i Balans fördjupning under 2023.

I Balans fördjupning har jag under 2023 redogjort för konsekvenserna av att ett företag utfärdar en skenfaktura med ett belopp som felaktigt anges som moms och hur beloppet bör bokföras.[22] Dessa frågor berörs inte i SOU 2023:49. Enligt artikel 203 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) ska mervärdesskatt *betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura*. Regeln implementerades den 1 januari 2008 i 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § mervärdesskattelagen (1994:200), GML, genom SFS 2007:1376. GML ersattes den 1 juli 2023 av mervärdesskattelagen (2023:200), ML, och där återfinns motsvarande regel i 16 kap. 23 3§ ML, där det anges att *den som felaktigt debiterar mervärdesskatt på en faktura eller liknande handling är betalningsskyldig till staten för beloppet*.

Jag har konkluderat att konsekvenserna av utfärdande av skenfaktura med – vad jag benämner – oäkta moms är en betalningsskyldighet till staten för beloppet i fråga för företaget som har utfärdat fakturan. Eftersom utfärdaren inte är betalningsskyldig enligt de allmänna momsbestämmelserna (tidigare skattskyldig) såsom för en äkta moms, saknar mottagaren av fakturan avdragsrätt som för ingående moms för beloppet i fråga.[23] Skyldighet till momsregistrering

på grund av utfärdad skenfaktura med oäkta moms föreligger inte för den som ska fullgöra betalningsskyldighet för beloppet till staten, vilket ska ske i en särskild skattedeklaration (26 kap. 7 § SFL). Det är bara den som ska redovisa äkta moms i en momsdeklaration (26 kap. 21 § SFL) som ska momsregistrera sig.[24] Beträffande de straffrättsliga konsekvenser som kan förekomma angående oäkta moms i skenfaktura återkommer jag till följande slutsatser, vilka jag sätter i förhållande till den enklaste versionen av karusellhandel enligt utredningen SOU 2023:49:

- En fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller som är företrädare för ett aktiebolag, och som utfärdar en faktura med en oäkta moms, bör inte kunna anses begå skattebrott enligt 2 § SBL, eftersom någon oriktig uppgift avseende skatt som ska redovisas i en momsdeklaration inte aktualiseras därigenom. Genom att oäkta moms inte utgör skatt momsmässigt kan inte heller skattetillägg påföras beloppet i fråga. Den enda konsekvensen är förfarandemässig, och innebär att betalningsskyldigheten ska fullgöras enligt SFL, genom att den oäkta momsen redovisas i en särskild skattedeklaration och betalas.
- Däremot kan skattebrott – och/eller skattetillägg – aktualiseras för mottagaren av skenfakturan, om denne har lämnat oriktig uppgift i sin momsdeklaration, genom att redovisa den oäkta momsen som ingående moms. I exemplet från utredningen vore det fel av C, eftersom avdragsrätt saknas avseende beloppet på grund av att B inte är betalningsskyldig enligt de allmänna momsbestämmelserna, utan enbart betalningsskyldig enligt den särskilda regeln som infördes 2008. Således kan C anses begå skattebrott på grund av den oriktiga uppgiften, och B som utfärdare av skenfakturan kan endast åläggas straffrättsligt ansvar för medverkan till skattebrott, enligt 23 kap. 4 § brottsbalken (1962:700), BrB.
- På temat bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § första stycket BrB anför jag dels att om mottagaren av fakturan har bokfört den oäkta momsen som ingående moms, kan denne även ådra sig straffrättsligt ansvar för oriktig uppgift i bokföringen, dels att en fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller som är företrädare för ett aktiebolag kan anses ha ådragit sig straffrättsligt ansvar. I sistnämnda fall rör det sig då om att betalningsskyldigheten för den eventualförpliktelse som betalningsskyldigheten till staten för den oäkta momsen utgör inte omnämns i en not i företagets årsredovisning, och rörelsens ställning därmed i huvudsak inte kan bedömas hos B.[25]

Det bör sålunda, innan lagstiftningsproceduren med anledning av SOU 2023:49 går vidare, också noga utredas vad som gäller beträffande oäkta moms straffrättsligt med avseende på terminologin i SBL. Det har jag konkluderat också beträffande frågan om företrädaransvar avseende oäkta moms i skenfaktura. Avseende den frågan anser jag att företrädaransvar enligt huvudregeln i 59 kap. 13 § SFL inte kan omfatta företrädaren för en juridisk person, exempelvis ett aktiebolag, som har utfärdat fakturan, eftersom huvudansvaret hos den juridiska

personen inte avser skatt. Däremot anser jag att det är möjligt att ålägga företrädaren för ett aktiebolag som mottar skenfakturan ett personligt betalningsansvar i form av företrädaransvar enligt den särskilda regeln om sådant ansvar i 59 kap. 14 § SFL avseende för högt redovisad överskjutande ingående moms, om företrädaren har lämnat oriktig uppgift i en momsdeklaration för bolaget, genom att redovisa den oäkta momsen i mottagen skenfaktura som en ingående moms.[26]

Företrädaransvar nämns enbart i förbigående i SOU 2023:49, genom att det på sidan 63 anges att det i SFL och SBL också finns bestämmelser om hinder mot ansökan om företrädaransvar i fråga om skattetillägg som avser en juridisk person respektive åtal, strafföreläggande eller åtalsunderlåtelse, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av till exempel ett väckt åtal avseende samma fysiska person respektive om ansvar redan har utkrävts av samma fysiska person. Att utredningen sålunda enbart nämner företrädaransvar i förhållande till *ne bis in idem*-principen beträffande skattetillägg är inte tillräckligt på temat rättssäkerhet för den enskilde. Jag upprepar därför min propå enligt ovan att det bör noga övervägas vad det är för situation som den enskilde privatpersonen kan hamna i totalt sett gentemot staten i förevarande sammanhang, innan lagstiftningsproceduren med anledning av SOU 2023:49 fortsätter.

5. Lagstiftarens åtgärder för att motverka momsbedrägerier genom karusellhandel

I en artikel i JFT går jag igenom åtgärder som lagstiftaren har vidtagit sedan år 2000, för att motverka momsbedrägerier genom karusellhandel.[27] Där riktar jag kritik mot åtgärderna. Utvecklingen har gått i en riktning där förenklingar sker från SKV:s och EBM:s sida för att åstadkomma en högre lagföringstakt beträffande bedrägerierna, men jag anser att det sker på bekostnad av rättssäkerheten för den enskilde.

Jag anser att den för företagarna värdemässigt mest positiva förändringen av att ML har ersatt GML är att begreppen skattskyldig och skattskyldighet har utmönstrats, så att skattesubjektet respektive skyldigheten att betala moms bestäms utifrån mervärdesskattedirektivets begrepp beskattningsbar person respektive betalningsskyldighet. Den förändringen innebär att bestämningen av avdragsrättens inträde är konform med direktivet, och att SKV inte längre kan anföra att den nationella svenska lagstiftningen på området innebär att skattepliktiga transaktioner ska ha skett, innan avdragsrätten för ingående moms i mottagna fakturor uppkommer. Med andra ord innebär förändringen att ett nystartat företag beträffande den beskrivna situationen inte längre behöver särskilt åberopa EU-rätten på området, för att kunna utöva avdragsrätten för ingående moms, ett stort plus.

En sak som lagstiftaren borde ha förtydligat terminologiskt, och som kan vara ett problem för tillämpningen strukturellt sett, är dock att betalningsskyldig kunde ses som ett särskilt begrepp skiljt från skattskyldig i GML, när det gäller skyldighet att betala ett belopp som felaktigt har betecknats som mervärdesskatt i en faktura, vilket jag har skrivit om i Forssén 2023c. Där benämner jag, som nämns ovan, ett sådant belopp för en oäkta moms. En sådan distinktion mellan äkta moms och oäkta moms anser jag vore en fördel för rättstillämpningen, eftersom ML använder betalningsskyldig för båda kategorierna. Det är ett minus för tillämpningen strukturellt sett att betalningsskyldig sålunda används i ML för både vad jag kallar för äkta moms respektive oäkta moms.

Sålunda anser jag att de tolknings- och tillämpningsproblem som föranleds av den särskilda betalningsskyldighet som infördes 2008 bör noga utredas, innan förslaget om att utvidga området för skattebrott genomförs utifrån vad som anges i utredningen SOU 2023:49. Utredningen berör inte reformen 2008, och frågan om felaktigt debiterad moms i faktura är som framgår ovan i många fall avgörande för frågan huruvida karusellhandel föreligger. Hur ska förslaget om att uttrycket ”på annat sätt än muntligen” utmönstras ur 2 § SBL medföra att straffrättsliga åtgärder kan riktas mot B eller B:s företrädare avseende den situationen i sig att B använder benämningen mervärdesskatt eller moms i en faktura som inte motsvaras av en varuleverans till C? Av vad som anges på sidan 90 i prop. 2007/08:25 medför reformen 2008 endast den konsekvensen att B är betalningsskyldig för beloppet, om – enligt min uppfattning – B inte senast före bokslutsdatum utfärdar en kreditfaktura till C. Varför berör inte utredningen den frågeställningen på temat bokföringsbrott i B enligt 11 kap. 5 § första stycket BrB?

För övrigt är det beträffande terminologifrågan tillika anmärkningsvärt att utredningen SOU 2023:49 inte avvaktar eller åtminstone nämner utredningen Att kriminalisera överträdelser av EU-förordningar, SOU 2020:13. Den utredningen gäller att kartlägga vilka lagstiftningstekniker som används vid kriminalisering av överträdelser av EU-bestämmelser inom olika områden i Sverige och ett urval av andra EU-medlemsstater. I Forssén 2022 nämner jag SOU 2020:13, och att det ovan nämnda fallet NJA 2018 s. 704 omnämns på sidorna 48 och 54 i den utredningen, men utan att det ger något ytterligare för min tolkning av fallet.[28] I Forssén 2023d anför jag att det kan vara av intresse i samband med utredningar om karusellhandel att bredda perspektivet framför allt

på vad som avses med tjänst, så att en åtskillnad mot vara kan ske utifrån andra rättsområden som styrs av EU-rätten, såsom bolagsrätten och immaterialrätten – vilka utgör exempel på områden där regler är väsentliga för att de fyra friheterna ska fungera. Utifrån Forssén 2023d får jag, mot bakgrund av att det enligt SOU 2023:49 uppenbarligen anses att lagstiftaren ska kunna genomföra den utredningens förslag utan att beröra problematiken som tas upp i SOU 2020:13 med att kriminalisera överträdelser av exempelvis rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet (den så kallade tillämpningsförordningen), nämna följande.[29] Att det förhållningssättet från lagstiftarens sida skulle få lov att råda gagnar uppenbarligen inte rättssäkerheten för den enskilde. Vad är det annars som utredningen SOU 2023:49 vet som ingen annan vet i nuläget?

6. Förslagen enligt SOU 2023:49 prövas inte utifrån legalitetsprincipen

Beträffande momsområdet har, i enlighet med principen om tilldelade befogenheter, Sveriges riksdag tilldelat EU:s institutioner kompetens på området, enligt 10 kap. 6 § regeringsformen (1974:152), RF.[30] Straffrätten är dock ett exempel på ett område där i princip exklusiv nationell kompetens råder.[31] Angående utredningens förslag i förhållande till RF anges bara lakoniskt i SOU 2023:49, att ”utredningens förslag bedöms vara förenliga med grundläggande principer i regeringsformen. Förslagen bedöms enligt utredningen inte heller ge upphov till någon inskränkning som står i strid med EU-rätten”.[32] I SOU 2023:49 sker inget resonemang beträffande principen om tilldelade befogenheter – vilken också benämns legalitetsprincipen.[33]

7. Alternativ till förslagen i SOU 2023:49 för att motverka ”momskaruseller”

Jag anser mig ha visat genom denna artikel att förslagen enligt SOU 2023:49 om regeländring och en ny regel i SBL respektive SFL inte kan förväntas motverka upplägg genom karusellhandel och liknande beträffande momsen (”momskaruseller”), utan leder uppenbarligen till en ökad rättsosäkerhet för den enskilde, genom att åtskillnaden mellan beskattningsförfarandet och skatteprocessen bryts om även muntliga uppgifter ska kunna anses omfattade av straffrättsliga åtgärder i form av skattebrott. Det skulle leda till en förbättrad rättssäkerhet om i stället betalningsskyldighet avseende moms, oavsett om därmed avses äkta eller oäkta moms, undantogs, genom lagändring eller i praktiken, från SBL, och att brottsligt förfarande mot skattekontosystemet särskilt avseende moms lagförs enligt den allmänna regeln mot bedrägerier, 9 kap. 1 § BrB. Detta föreslår jag avslutningsvis i Forssén 2023d,[34] och upprepar här med ytterligare en kommentar:

- Jag anför att det inte bör anses föreligga någon skillnad på att angrepp riktas mot skattekontosystemet och ett så kallat sjukkassebedrägeri. Med ett uttryck som SKV ibland använder, så är det enligt min mening i båda fallen fråga om att någon

tillskansar sig pengar från svenska staten. Jag anför avslutningsvis i Forssén 2023d att om inte registreringsfunktionen hos SKV prioriteras, spelar det ingen roll vilka lagstiftningsåtgärder som vidtas mot exempelvis momsbedrägerier genom karusellhandel. Det är först genom registreringen som den som avser att fuska kommer åt statskassan i form av skattekontosystemet. Jag upprepade därvidlag från Forssén 2023c att det är bara den som ska redovisa äkta moms i momsdeklarationer som ska momsregistrera sig, varvid jag också tog upp att jag nämner i Forssén 2013 att EU-kommissionen redan dåförtiden hade frångått inställningen att så många företag som möjligt borde omfattas av momssystemet till att förorda återhållsamhet så att i stället registreringskontroll och uppbördsfrågor prioriteras.[35] Fokus bör sättas på registreringskontrollen när det gäller momsen, vilket jag således anförde i Forssén 2013, och har upprepat i Forssén 2023c och Forssén 2023d samt på senare år även i Forssén 2021.[36] Jag återupprepar det här med tillägg av följande kommentar:

- Mot bakgrund av att det, som nämnts, förekommer i gärningsbeskrivningar från åklagare både misstanke om skattebrott och misstanke om näringspenningtvätt beträffande företrädare i aktiebolag i fall liknande utredningens exempel på den enklaste versionen av karusellhandel är även kravet i medlemsstaters lagstiftningar om dubbel straffbarhet av intresse.[37] Sverige avviker i sin straffrätt på skatteområdet, genom att skattebrott etc. enligt SBL är ett farebrott, inte ett effektbrott som normalt är fallet i jämförbara länder, vilket gäller sedan reformen av SBL den 1 juli 1996, genom SFS 1996:658. Om företag A i exemplet finns i ett annat EU-land där skattebrott inte är ett farebrott, utan ett effektbrott, utgör inte skattebrott i Sverige ett så kallat förbrott som medför straffrättsligt ansvar i det landet för penningtvätt eller näringspenningtvätt.[38] En annan sak är det att dubbel straffbarhet normalt sett inte utgör grund för en EU-stat att vägra samarbete (bistånd) på området i förhållande till en annan medlemsstat.[39] Frågan om dubbel straffbarhet i sammanhanget är ytterligare ett exempel på vad som borde ha berörts i SOU 2023:49, och jag anför att det utgör ytterligare stöd för att syftet med SEFI-direktivet, om att i synnerhet motverka ”momskaruseller” etc., sannolikt uppnås bättre genom att brottsligt förfarande mot skattekontosystemet särskilt avseende moms lagförs enligt den allmänna regeln mot bedrägerier, 9 kap. 1 § BrB, varvid skattebrottet prövas som ett effektbrott och krav på dubbel straffbarhet inte hindrar lagföring i andra EU-stater avseende näringspenningtvätt. Genom att inte lösa frågan om dubbel straffbarhet angående förbrott vid prövning av näringspenningtvätt åsidosätter Sverige en konvention från Förenta Nationerna (FN) som Sverige har tillträtt – FN:s konvention mot gränsöverskridande organiserad brottslighet av den 15 november 2000. Enligt den är det möjligt att föreskriva att penningtvättsåtgärder vidtagna av den person som begått förbrottet (självtvätt) inte ska vara kriminaliserade, men Sverige ska verka för att penningtvätt i förhållande till så många förbrott som möjligt kriminaliseras (och Sverige har inte heller föreskrivit nyss nämnda).[40] I sammanhanget får nämnas att det föreslås i Regeringens proposition 2023/24:87 att Sverige ska delta i Europeiska åklagarmyndigheten (Eppo). Exempel på brott som kan ligga inom Eppo:s behörighet är penningtvätt och vissa gränsöverskridande skattebrott avseende moms.

För övrigt bör, mot bakgrund av ansvarsfrågan avseende oäkta moms för en *missing trader* (jfr företag B i nämnda exempel), övervägas om undantaget från revisionsplikt för mindre företag ska kvarstå. Det undantaget berördes under fliken Yrkesvardag i Balans 2022-05-05, av Sofia Hadjipetri Glantz i artikeln Revisionsplikt – så tycker branschen, och jag anser att det fortsatt bör tas upp också i lagstiftningsarbetet mot ”momskaruseller”. Intresset från riksdagspolitikerna är dock svagt, vilket berörs under Yrkesvardag i Balans 2024-02-22, av Eric Widegren i artikeln Majoritet säger nej till revisionsplikt, vari anges att tidningen Balans enkätundersökning visar att majoriteten av riksdagspartierna säger nej till en återinförd revisionsplikt för de minsta företagen.

BJÖRN FORSSÉN
Juris doktor och verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

Fotnoter

1) Jfr SOU 2023:49 s. 9.

2) 2 Jfr SOU 2023:49 s. 9.

3) Jfr SOU 2023:49 s. 9 och 10.

4) Jfr SOU 2023:49 s. 10.

5) Jfr SOU 2023:49 s. 10.

6) Jfr SOU 2023:49 s. 21 och 22.

7) Jfr SOU 2023:49 s. 10.

8) Jfr SOU 2023:49 s. 24.

9) Jfr SOU 2023:49 s. 23 och 24.

10) Jfr SOU 2023:49 s. 43 och 44.

11) Jfr SOU 2023:49 s. 44.

12) Europakonventionens fullständiga titel är: Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950.

13) 13 Jfr prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.) Del 1 s. 450; skattebetalningslagen (1997:483), som ersattes den 1 januari 2012 av SFL.

14) Jfr SOU 2023:49 s. 49. 1

15) Jfr Björn Forssén, Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704, Svensk Skattetidning 2022 s. 118–130 (Forssén 2022).

16) Jfr Forssén 2022 s. 125

17) Jfr Stig von Bahr, Mer om missbruk och momsbedrägeri, Svensk Skattetidning 2022 s. 498–504 (von Bahr 2022).

18) Jfr von Bahr 2022 s. 499.

19) Jfr Björn Forssén, ”Livsmedelspriserna föranleder lagändringar och planering avseende indirekta skatter”, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2023-03-15, kl. 11:51, på www.dagensjuridik.se (Forssén 2023a); och Björn Forssén, ”Näringspenningtvätt i momskarusell”, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2023-10-02, kl. 11:12, på www.dagensjuridik.se (Forssén 2023b).

20) Jfr t.ex. avsnitt 5.1.4 i SOU 2023:49.

21) 21 Jfr SOU 2023:49 s. 56.

22) 22 Jfr Björn Forssén, Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning, Balans fördjupning 2023 s. 1–9 (publicerad 2023-06-13 på www.tidningenbalans.se). (Forssén 2023c).

23) Jfr Forssén 2023c, avsnitten 2 och 8.

24) Jfr Forssén 2023c, avsnitten 5 och 8.

25) Jfr Forssén 2023c, avsnitten 4 och 8.

26) Jfr Forssén 2023c, avsnitten 6 och 8.

27) 2Jfr Björn Forssén, Momsbedrägerier genom karusellhandel – erfarenheter i Sverige avseende mervärdesskatt, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten, Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT) JFT 4–6/2023 s. 344–378. (Forssén 2023d).

28) 28 Jfr Forssén 2022 s. 129.

29) Jfr Forssén 2023d s. 349. Där anger jag även att angående bolagsrätten och immaterialrätten var anpassningen av svenska regler till EU-rätten långt gången redan genom EES-avtalet, dvs. redan ett år före Sveriges EU-inträde 1995. Se prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeisks unionen) Del 1 s. 157 och 158.

30) Jfr prop. 1994/95:19 Del 1 s. 501 och 522. OBS! 10 kap. 6 § var tid. 10 kap. 5 § RF – se SFS 2010:1408.

31) Jfr prop. 1994/95:19 Del 1 s. 472.

32) Jfr SOU 2023:49 s. 107.

33) Jfr t.ex. avsnitten 1.1.3 och 1.2.3 i Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier (Örebro Studies in Law 4 2013), Forssén 2013, där jag bl.a. berör principen om tilldelade befogenheter enligt 10 kap. 6 § RF och artiklarna 4.1 och 5.2 i Fördraget om EU och därvid hänvisar bl.a. till prop. 1994/95:19 Del 1 s. 111, 470, 471 och 507. Forssén 2013 finns tillgänglig i databasen DiVA (www.diva-portal.org).

34) Jfr Forssén 2023d, avsnitt 8.2 (Avslutande synpunkter).

35) Jfr Forssén 2023d, avsnitt 8.2 med hänvisning till Forssén 2023c, avsnitt 5, och referensen till Forssén 2013, s. 76, där jag hänvisar till avsnitt 5.4.1, Översyn av uppbörden av mervärdesskatt, i EU-kommissionens grönbok KOM(2010) 695 slutlig och EU-kommissionens uppföljning till grönboken, COM(2011) 851 final, s. 6.

36) Jfr Björn Forssén, ”Rätt resurs på rätt ställe minskar momsbedrägerierna”, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2021-05-05, kl. 11:07, på www.dagensjuridik.se. (Forssén 2021).

37) Jfr ang. principen om dubbel straffbarhet i svensk straffrätt: 2 kap. 2 § andra stycket BrB.

38) Jfr ang. regler mot penningtvätt och näringspenningtvätt i Sverige: lagen (2014:307) om straff för penningtvättsbrott; och prop. 2013/14:121 (En effektivare kriminalisering av penningtvätt). Penningtvätt berörs enbart i förbigående i SOU 2023:49 (s. 30). Jag berör, som nämnts, näringspenningtvätt i Forssén 2023b.

39) Jfr prop. 2013/14:121 s. 95.

40) Jfr prop. 2013/14:121 s. 24 samt även skäl 7 i ingressen till SEFI-direktivet och artikel 4.1 i det direktivet.

JFT 4/2024 s. 294–329

ARTIKLAR

Björn Forssén, juris doktor, advokat, f.d. byrådirektör, Stockholm

Mellanmän och frågor om karusellhandel respektive vinstmarginalbeskattning – en jämförelse av gamla och nya mervärdesskattelagen i Sverige

1 Presentation av frågeställningarna i denna artikel

I denna artikel berör jag problematiken huruvida en mellanman beträffande frågor om mervärdesskatt (moms) ska anses ha karaktären av en vanlig förmedlare (agent) eller om ombudet i fråga ska anses vara en kommissionär. Utifrån min erfarenhet inom skatteförvaltningen i Sverige respektive som ombud för företagare i skattemål gäller temat kommission eller inte kommission i momshänseende främst två huvudfall. De avser fråga om fall av påstådda mervärdesskattebedrägerier av så kallad karuselltyp, det vill säga en sådan karusellhandel som ibland benämns momskaruseller, respektive fall där mellanmannen är en återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter och frågan gäller huruvida sådan handel omfattas av den särskilda ordningen med vinstmarginalbeskattning (VMB). Dessa båda fall tar jag upp och problematiserar i denna artikel beträffande huruvida svensk mervärdesskatterätt angående nämnda tema är förenlig med EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG).[1]

Jag har berört mellanmansfrågan tidigare med anledning av att den svenska momsreformen den 1 juli 2023 innebar att mervärdesskattelagen (1994:200, här förkortad GML) ersattes av mervärdesskattelagen (2023:200, här förkortad ML).[2] Den regel som jag analyserar i denna artikel fanns före reformen i GML 6 kap. 7 § och i dess föregångare, första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i lag (1968:430) om mervärdeskatt. Regeln utgjorde i förhållande till de allmänna momsbestämmelserna i lagstiftningen en av specialreglerna om vem som i vissa fall är skattskyldig (numera betalningsskyldig).[3] I denna artikel kallar jag ifrågavarande specialregel också för

[1] EU, förkortning av Europeiska unionen eller unionen. Mervärdesskattedirektivets fullständiga titel är: Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

[2] Se Björn Forssén, Momsreformen i Sverige – flera minus än plus beträffande implementeringen av bestämmelserna i EU:s mervärdesskattedirektiv, JFT 1–2/2024, s. 48–82. (Forssén 2024a). Forssén 2024a är tillgänglig på www.forssen.com.

[3] Jämför GML 1 kap. 2 § sjätte stycket, där det angavs att ”särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap.”, och ifrågavarande specialregel återfanns i GML 6 kap. 7 §.

en särskild *momskommissionsregel*. Det uppenbara problemet med specialregeln i fråga är, för frågan om en korrekt implementering av mervärdesskattedirektivet, att de närmast motsvarande bestämmelserna i direktivet skulle anses genomförda i en gemensam specialregel, GML 6 kap, 7 §, i stället för i en regel för varor och en regel för tjänster som i direktivbestämmelserna artikel 14.2.c och artikel 28. Jag återger här GML 6 kap. 7 § respektive artikel 14.2 c och artikel 28 i mervärdesskattedirektivet:

GML 6 kap. 7 §

> ”Om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten skall vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.”

Art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet

> ”2. Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:
>
> c) Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.”

Art. 28 i mervärdesskattedirektivet

> ”Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.”

Genom ML ändrades den särskilda förmedlingsregeln i GML 6 kap. 7 §, så att den numera består i två regler, ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 §. Dessa motsvarar i princip de båda obligatoriska bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, det vill säga artikel 14.2 c och artikel 28. De båda reglerna i ML har följande lydelser:

ML 5 kap. 3 § andra stycket 3

> ”Med leverans av varor avses även överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.”

ML 5 kap. 27 §

> ”Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, ska den beskattningsbara personen anses själv ha förvärvat och tillhandahållit dessa tjänster.”

I ett före- och efterperspektiv på momsreformen 2023 i förevarande hänseende noterar jag vidare att kriteriet om att mellanmannen ”uppbär likviden för varan eller tjänsten”, vilket förekom i GML 6 kap. 7 § liksom i dess föregångare, första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag, inte har överförts till ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 §.[4] Sedan noterar jag att uttrycket ”i eget namn”, vilket förekom såväl i GML 6 kap. 7 § som i föregångaren i 1968 års mervärdesskattelag, inte har överförts från GML 6 kap. 7 § till ML 5 kap. 3 § andra stycket 3, vilket är förenligt med artikel 14.2 c i mervärdesskattedirektivet, där det uttrycket inte förekommer beträffande mellanmanssituationer som utgör kommissionshandel med varor. Uttrycket ”i eget namn” återfinns i stället i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet beträffande mellanmanssituationer avseende tillhandahållande av tjänster, och i överensstämmelse därmed har det behållits i ML 5 kap. 27 §. En korrekt implementering i den svenska mervärdesskattelagstiftningen av direktivbestämmelserna avseende mellanmanssituationer rörande kommissionshandel med varor respektive tillhandahållande av tjänster får enligt min mening därmed anses föreligga numera, genom införandet av ML.

Problemet med behandlingen av mellanmanssituationer i enlighet med den svenska mervärdesskattelagstiftningen innan ML infördes består i att svenska Skatteverket (SKV) och Ekobrottsmyndigheten (EBM), i exempelvis ärenden och mål där de anförde att mervärdesskattebedrägerier av så kallad karuselltyp (karusellhandel) förekom, hävdade att uttrycket ”i eget namn” i äldre svensk mervärdesskatterätt avsåg ”kommissionärer och jämförliga ombud”. SKV har då hävdat att även ombud *jämförliga* med kommissionärer skulle omfattas av allmänna momsbestämmelser såsom för en vanlig egenförsäljare, i stället för att vederbörande betraktades som en vanlig agent, bara för att ombudet uppbar likviden från kunden, om det inte gick att identifiera huvudmannen i fakturan som ombudet utfärdade till kunden. Den grundläggande problemställning som jag tar upp i denna artikel beträffande frågor om kommission i momshänseende gäller två huvudfall på det temat. Det ena avser huruvida vad jag – i överförd bemärkelse – kallar för ett gummiband har funnits, så att begreppet kommissionär utvidgades i momshänseende till att omfatta även *jämförliga ombud*. Det fick till följd att mellanmannen skulle betraktas som en vanlig egenförsäljare enligt

[4] Första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag hade följande lydelse: ”Den som i egenskap av ombud i eget namn förmedlar vara eller tjänst som anges i 2 § första stycket är skattskyldig om han uppbär likviden för varan eller tjänsten, exempelvis såsom kommissionär vid försäljning i kommission.”

de allmänna momsbestämmelserna och beskattningsunderlaget utgöra hela försäljningspriset till kund. En sådan särskild *momskommissionsregel*, fanns enligt SKV, på det sätt som jag nyss har beskrivit, i den svenska mervärdesskattelagstiftningen enligt äldre svensk mervärdesskatterätt, det vill säga i GML 6 kap. 7 § och i dess föregångare, första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag.[5]

Innan jag analyserar problematiken i fråga, redogör jag kort för den ekonomiska konsekvensen för en mellanman av att SKV skulle kunna åberopa en särskild *momskommissionsregel* i exempelvis fall av påstådd karusellhandel respektive i fall där den särskilda ordningen med VMB kunde diskvalificeras med stöd av en sådan regel för en återförsäljare som bedriver handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter. Konsekvenserna därav blir enligt min mening följande:

> - Om mellanmannen i fall av påstådd karusellhandel anses vara en kommissionär eller *jämförligt ombud*, består dennes beskattningsunderlag för moms inte enbart i en förmedlingsprovision från huvudmannen. Då anses mellanmannen göra samma omsättning som huvudmannen, och vederbörandes beskattningsunderlag utgör hela försäljningspriset till kund. Dessutom anses mellanmannen i sådant fall göra ett förvärv från huvudmannen av den förmedlade varan eller tjänsten.
>
> - Om en mellanman i egenskap av beskattningsbar återförsäljare bedriver handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som uppfyller kriterierna för VMB, kan denne ta ut mervärdesskatt enbart på själva vinstmarginalen vid vidareförsäljningen till kund, i stället för på hela försäljningspriset. Vederbörande kan i stället för den särskilda ordningen för VMB i ML 20 kap., tidigare GML 9 a kap., alltid välja att ”tillämpa de allmänna bestämmelserna” i ML, tidigare GML.[6] Sålunda är det – och var också tidigare – frivilligt att tillämpa VMB om kriterierna är uppfyllda, och i de fall SKV anför att kriterierna för VMB inte är uppfyllda ställer sig frågan huruvida vanlig förmedling kan anföras som ett alternativ till VMB. Om mellanmannen kan åberopa att vanligt agentförhållande råder, blir beskattningsunderlaget lika med förmedlingsprovisionen. Provisionen utgör samma beskattningsunderlag som om VMB skulle godkännas av SKV, i stället för att beskattningsunderlaget ska anses utgöra priset för varan som erhålls från kund.

Sålunda kan det konstateras att bestämningen av mellanmannens momssituation har en stor ekonomisk betydelse för denne, och den har även en straffrättslig betydelse för

[5] Se Forssén 2024a, s. 64–67, det vill säga avsnitt 6 som rubriceras ”Förändringen av specialregeln om skattskyldighet för förmedlare – ’momskommissionsregeln’”.

[6] Se ML 20 kap. 5 §.

vederbörande, när EBM ansluter till SKV:s ståndpunkt att det skulle finnas en särskild *momskommissionsregel* med ovan nämnda konsekvenser.

Jag avser med denna artikel att ge ett före- och efterperspektiv med anledning av momsreformen 2023 på vad jag enligt ovan benämner de båda huvudfallen på temat kommission eller inte kommission i momshänseende. Jag disponerar artikeln på följande sätt för att genomföra analysen och dra slutsatser därav.

I det närmast följande avsnittet utvecklas bakgrunden till frågan om det förekom en särskild *momskommissionsregel* enligt äldre svensk mervärdesskatterätt, det vill säga enligt GML 6 kap. 7 § respektive enligt föregångaren, första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag.[7] Därefter görs en viss komparation med den finska mervärdesskattelagen och danska momsloven för bedömningen av frågan om det förekom en särskild *momskommissionsregel* enligt äldre svensk mervärdesskatterätt.[8] Vidare behandlas den för sammanhanget viktiga omständigheten att en mellanman som betraktas som kommissionär dessutom kan anses tillhandahålla en särskild förmedlingstjänst åt huvudmannen.[9] En genomgång sker särskilt beträffande bakgrunden till valet av karusellhandel som ett av de båda huvudfallen för problematiseringen i denna artikel av frågan om en särskild *momskommissionsregel* har förekommit.[10] Därefter behandlas frågan om karusellhandel och sammansatta transaktioner bestående i att en elektronisk produkt utgör en vara och en licens avseende operativsystemet.[11]

Vidare behandlas särskilt det andra huvudfallet i denna artikel beträffande frågan om en särskild *momskommissionsregel* har förekommit enligt äldre svensk mervärdesskatterätt. Det fallet gäller frågan om en sådan specialregel förekom, så att SKV med stöd av den har kunnat diskvalificera en återförsäljares tillämpning av VMB vid handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter.[12] Mot bakgrund av att analysen i denna artikel skulle visa att SKV:s ståndpunkt, av innebörd att en särskild *momskommissionsregel* har förekommit i äldre svensk mervärdesskatterätt, kan ifrågasättas, behandlas frågan om konsekvenserna därav i de båda huvudfallen i denna artikel är sådana att resningsärenden kan aktualiseras i skattemål och skattebrottmål om sådana fall.[13] Under Avslutande synpunkter återger jag min slutsats huruvida det får anses klarlagt genom momsreformen 2023 att ifrågavarande specialregel för

[7] Se avsnitt 2.

[8] Se avsnitt 3.

[9] Se avsnitt 4.

[10] Se avsnitt 5.

[11] Se avsnitt 6.

[12] Se avsnitt 7.

[13] Se avsnitt 8.

mellanmanssituationer inte längre existerar, och lämnar därvidlag vissa synpunkter för sammanhanget angående frågor om rättssäkerhet samt om registreringskontroll och uppbörd.[14]

2 Bakgrunden till frågan om en särskild *momskommissionsregel* i äldre svensk mervärdesskatterätt

Problematiken med frågan om en särskild *momskommissionsregel* förekom enligt äldre svensk mervärdesskatterätt[15], består i att SKV ofta anförde att så var fallet, och att SKV med stöd därav kunde hävda att en mellanman, genom sin prestation (förmedlingen), gjorde samma omsättning av vara eller tjänst som huvudmannen, oavsett om ett kommissionsavtal förekom mellan dem. SKV:s ståndpunkt innebar att GML 6 kap. 7 § på så sätt utgjorde ett *gummiband* varigenom mellanmannen kunde jämställas i momshänseende med en egenförsäljare avseende varan eller tjänsten till konsument enbart i kraft av den specialregeln. Regeln hade sitt ursprung i tredje stycket första meningen i anvisningarna till 12 § Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt, som hade följande lydelse: ”Vid försäljning i kommission anses kommissionären såsom säljare.”

När mervärdesskatten ersatte varuskatten i Sverige 1969, genom lag (1968:430) om mervärdeskatt, överfördes bestämmelsen i fråga till första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdeskattelag, där den omfattade ett ”ombud” som ”i eget namn förmedlar vara eller tjänst […] om han uppbär likviden för varan eller tjänsten, exempelvis såsom kommissionär vid försäljning i kommission”.[16] SKV har tagit fasta på att dess föregångare, Riksskatteverket (RSV), i sin handledning ansåg att kommissionär endast var en exemplifiering på tillämpning av specialregeln.[17] Vidare har SKV anfört att det i förarbetena till 1968 års mervärdesskattelag angavs att uttrycket ”i eget namn” skulle avse ”kommissionärer och jämförliga ombud”.[18] Det faktum att exemplifieringen i fråga slopades i GML 6 kap. 7 §, när GML ersatte 1968 års mervärdesskattelag den 1 juli 1994, skedde enligt lagstiftaren enbart på grund av

[14] Se avsnitt 9.

[15] Det vill säga i GML 6 kap. 7 § och i dess föregångare, första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag.

[16] Jämför avsnitt 1.

[17] Se RSV:s Handledning för mervärdesskatt 1993 (RSV 553 utg 6), s. 71.

[18] Se prop. 1968:100 (Kungl. Majt:s proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdeskatt, m.m.), s. 121. Jämför även Björn Forssén, ’Momskaruseller’ och ändringen av den särskilda förmedlingsregeln genom nya mervärdesskattelagen, Dagens Juridik 2024-05-16 (Forssén 2024b). Forssén 2024b är tillgänglig på Dagens Juridiks hemsida, www.dagensjuridik.se, och på www.forssen.com.

att den ansågs som ”onödig”.[19] SKV har också i sin handledning uttryckt att GML 6 kap. 7 § ska gälla ”exempelvis vid försäljning i kommission”.[20]

Sålunda har SKV alltsedan mervärdesskatten infördes i Sverige 1969 ofta hävdat att även om ett kommissionsavtal inte föreligger mellan en mellanman och dennes huvudman utsträcks genom specialregeln i fråga vad som avses med kommissionär i momshänseende till att omfatta inte bara kommissionärer i vanlig mening, utan dessutom ombud som är *jämförliga* med sådana. En sådan särskild *momskommissionsregel* ska därmed enligt SKV anses ha inneburit att också ombud *jämförliga* med kommissionärer ska omfattas av allmänna momsbestämmelser såsom för en vanlig egenförsäljare, i stället för att vederbörande betraktas som en vanlig agent, bara för att ombudet uppbär likviden från kunden *och* underlåter att, i fakturan till denne, identifiera huvudmannen. SKV hänvisar i ett ställningstagande av 2020-09-25 till förarbetena, nämligen till nämnda prop. 1993/94:99 (s. 190), beträffande GML 6 kap. 7 §, men utan att beröra att lagstiftaren där anförde att ordet ”exempelvis” från punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdeskattelag inte överfördes till lagrummet på grund av att exemplifieringen ansågs som ”onödig”.[21]

Utredningen om en strukturell översyn av mervärdesskattelagstiftningen i Sverige berörde inte ifrågavarande specialregel i sitt betänkande SOU 2020:31, En ny mervärdesskattelag. Jag lämnade synpunkter på det betänkandet i JFT,[22] och noterar i Forssén 2024b, att i SOU 2020:31, som kom i juni 2020, föreslogs att 6 kap. 7 § skulle få en direkt motsvarighet i den nya mervärdesskattelagen. Det var först i lagrådsremissen den 17 februari 2022 som lagstiftaren frångick den lösningen, och framhöll i stället ”fördelar med att direktivets bestämmelser i artikel 14.2 c och 28 om överföringar av varor respektive deltagande i tillhandahållanden av tjänster ges tydligare motsvarigheter i NML” (dvs. i den nya mervärdesskattelagen). Lagstiftaren ansåg att det stärkte anpassningen av mervärdesskattelagen till strukturen och lydelsen

[19] Se prop. 1993/94:99 (Ny mervärdesskattelag), s. 190. Jämför även SOU 2002:74 (Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv) Del 1, s. 653 och Björn Forssén, Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare, avsnitt 11 222 000, utgiven på eget förlag 2019 (Forssén 2019a). GML 6 kap. 7 § berörs även i avsnitten 12 201 030–12 201 033, 12 213 130, 12 214 001, 12 216 120, 12 216 422 och 12 216 511. Forssén 2019a är tillgänglig på www.forssen.com, och finns dessutom i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

[20] Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 Del 1 (SKV 553 utgåva 24), s. 329.

[21] Se SKV:s ställningstagande av 2020-09-25, Förmedling av tjänster i eget eller i annans namn, mervärdesskatt, dnr 8-314934, avsnitt 3.2. Se https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/384806.html?date=2020-09-25.

[22] Björn Forssén, Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattelag i Sverige – SOU 2020:31, JFT 3/2020, s. 388–399. (Forssén 2020a). Forssén 2020a är tillgänglig på www.forssen.com.

av mervärdesskattedirektivet,[23] varför 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 §, vilka i princip motsvarar artikel 14.2 c och artikel 28 i mervärdesskattedirektivet, infördes i ML genom momsreformen 2023.[24] Emellertid borde enligt min mening detta ha skett redan vid Sveriges EU-inträde 1995, eftersom föregångarna till de båda direktivbestämmelserna hade i stort sett samma lydelser i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) som i mervärdesskattedirektivet, vilket ersatte sjätte mervärdesskattedirektivet den 1 januari 2007.[25]

En sak som gör det oklart huruvida SKV anser att det även efter momsreformen 2023 finns en sådan särskild *momskommissionsregel* i svensk mervärdesskatterätt som SKV och föregångaren RSV har hävdat är följande. SKV har i ställningstagandet av 2020-09-25 gjort ett tillägg, ”Nytt: 2023-05-31”, där SKV noterar att ”en ny mervärdesskattelag (2023:200) träder i kraft den 1 juli 2023”, vilket medför att ”vissa begrepp i ställningstagandet blir inaktuella”, men att ”Skatteverkets uppfattning är att den rättsliga bedömningen […] kvarstår varför ställningstagandet ska finnas kvar”. Frågan som ställer sig är huruvida SKV framlägger den ståndpunkten och samtidigt beaktar att lagstiftaren i lagrådsremissen den 17 februari 2022 frångick uppfattningen i SOU 2020:31 av innebörd att GML 6 kap. 7 § skulle få en direkt motsvarighet i ML.

Mot bakgrund av genomgången i det närmast föregående avsnittet anför jag att implementeringen av de båda obligatoriska direktivbestämmelserna, artiklarna 14.2 c och 28, i ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 § innebär att SKV inte längre kan hävda att det enligt gällande rätt skulle finnas en särskild *momskommissionsregel* på det sätt som SKV har hävdat. Genom momsreformen 2023 är det enligt min uppfattning klarlagt att det inte längre finns en sådan specialregel i momshänseende. Med andra ord finns inte vad jag kallar för en gummiregel som skulle medföra att en vanlig agent kan anses som skattskyldig (numera betalningsskyldig) för hela försäljningspriset på en vara eller en tjänst till kund, i stället för enbart avseende provisionen som vederbörande uppbär från huvudmannen. Enligt min uppfattning får det anses klarlagt att den konsekvensen inte kan uppkomma efter momsreformen 2023, bara för att agenten har

[23] Se lagrådsremissen Ny mervärdesskattelag, som regeringen överlämnade till lagrådet den 17 februari 2022, s. 230 och 231 (se www.regeringen.se). Jämför även Forssén 2024b.

[24] Jämför avsnitt 1.

[25] Jämför den svenskspråkiga översättningen av sjätte mervärdesskattedirektivet, där artikel 5.4 c respektive artikel 6.4 hade följande lydelser: ”4. Som leverans i den betydelse som avses i punkt 1 anses vidare: c) Överföring av varor i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.” respektive ”Då en skattskyldig person i sitt eget namn men för någon annans räkning deltar i tillhandahållande av tjänster, skall det anses att han själv har tagit emot och tillhandahållit dessa tjänster.” Jag noterar särskilt likheten mellan sjätte mervärdesskattedirektivet och den svenskspråkiga versionen av mervärdesskattedirektivet, genom att motsvarigheten till ”i eget namn”, dvs. ”i sitt eget namn”, enbart förekom beträffande tjänster också i sjätte mervärdesskattedirektivet. Sjätte mervärdesskattedirektivets fullständiga titel var: Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund,

uppburit likvid från kund *och* utfärdat faktura i eget namn. Jag får också nämna att det inte längre kan anses att en specialregel förekommer som utvidgar fall av kommission till att omfatta även vanliga privatpersoner, såsom jag har anfört att GML 6 kap. 7 § gjorde.[26] Det beror på att det i ML anges i 16 kap. vem som är betalningsskyldig, och i vilka kapitel i övrigt i ML som bestämmelser därom förekommer, medan vilka transaktioner som är beskattningsbara anges i ML 5 kap. Därigenom har en tudelning införts genom ML av bestämningen av skattesubjektet respektive skatteobjektet, i stället för att som i GML 1 kap. 2 § sjätte stycket utvidga begreppet skattskyldig med *särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig*, vilka fall återfanns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. med ifrågavarande specialregel i 6 kap., dvs. 7 § i GML 6 kap.[27] Det är inte avgörande för frågeställningarna som jag tar upp i denna artikel, men för sammanhanget nämner jag att det således också får anses klarlagt genom momsreformen 2023 att mellanmän – i likhet med egenförsäljare – måste ha karaktären av beskattningsbara personer för att omfattas av mervärdesskatten.

Även om förarbeten är en sådan rättskälla som bör beaktas, ska inte lagstiftning ske genom förarbeten. Det strider mot den grundlagsfästa legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder.[28] SKV:s uppfattning om att det skulle ha funnits en särskild *momskommissionsregel* baserad på förarbetena i äldre svensk mervärdesskatterätt bryts enligt min mening genom momsreformen 2023. Om det har varit så, har det också sedan Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995 förlegat ett fördragsbrott från Sveriges sida på grund av att de obligatoriska direktivbestämmelserna, det vill säga artiklarna 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet respektive artiklarna 5.4 c och 6.4 i föregångaren sjätte mervärdesskattedirektivet, inte har varit korrekt implementerade i den svenska mervärdesskattelagstiftningen. Det strider mot EU-rätten såtillvida att det är bindande för EU:s medlemsstater att implementera direktiv i den nationella lagstiftningen, vilket följer av artikel 288 tredje stycket i fördraget om EU:s funktionssätt (här förkortat FEUF), och att det i förevarande hänseende är fråga om obligatoriska bestämmelser i mervärdesskattedirektivet respektive i föregångaren sjätte mervärdesskattedirektivet.

Sålunda kan SKV enligt min uppfattning inte fortsätta också efter momsreformen 2023 med att hävda att en faktisk gällande rätt föreligger baserad på förarbeten, när det måste anses klarlagt genom ML att det inte längre finns någon särskild

[26] Se Björn Forssén, Law and Language on The Making of Tax Laws and Words and context – with Legal Semiotics: Fourth edition, avsnitt 2.2 (The special rule on tax liability for intermediary services – Ch. 6 sec. 7 ML). Utgiven på eget förlag 2019 (Forssén 2019b). Forssén 2019b är tillgänglig på www.forssen.com, och finns dessutom i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

[27] Se avsnitt 1, där jag i not återger lydelsen av GML 1 kap. 2 § sjätte stycket.

[28] Jämför principen ingen skatt utan lag (*nullum tributumj sine lege*), vilken kommer till uttryck genom legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen (1974:152, här förkortad RF).

momskommissionsregel i den svenska mervärdesskattelagstiftningen som i sig skulle utvidga mellanmannens betalningsskyldighet på det sätt som SKV har hävdat – om så överhuvudtaget har varit fallet. Frågeställningen kunde enligt min uppfattning för länge sedan ha varit uppe för prövning utifrån gällande rätt i en verklig mening av högsta förvaltningsdomstolen (HFD) eller föregångaren regeringsrätten, om det inte vore för att prövningstillstånd krävs för en sådan prövning sedan 1972.[29] Om en prövning i HFD i ett skattemål avseende omfattningen av ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 eller 27 § skulle medföra en avvikelse från vad som följer därvidlag av artikel 14.2 c eller 28 i mervärdesskattedirektivet, innebär det att en parallell rättspraxis utvecklas i Sverige jämfört med i andra EU-medlemsstater vilka inte anser att en särskild *momskommissionsregel* föreligger i enlighet med vad SKV har hävdat. Det är inte önskvärt mot bakgrund av kravet på harmonisering av medlemsstaternas nationella lagstiftningar avseende indirekta skatter och att snedvridning av konkurrensen på den inre marknaden ska motverkas enligt FEUF artikel 113 respektive mot bakgrund av att principen om en neutral moms också följer av skäl 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet och artikel 1.2 i direktivet. Därför ska det bli intressant att följa huruvida SKV kompletterar sitt ställningstagande av 2020-09-25 i förevarande hänseende eller fortsätter att hävda sin uppfattning om specialregelns i fråga existens enligt svensk mervärdesskatterätt.

För övrigt får nämnas att det finns en bestämmelse angående försäljning av varor och tjänster för en producents räkning i ML 5 kap. 39 § första stycket. Den innebär endast att bestämmelserna i ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 § ”tillämpas även om ett producentföretag säljer en vara eller en tjänst på auktion för en producents räkning”. På samma sätt hänvisade för sådana fall GML 6 kap. 8 § första stycket till GML 6 kap. 7 §. Därför berör jag i denna artikel enbart GML 6 kap. 7 § och första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag respektive ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 §, när jag problematiserar vad anpassningen till artiklarna 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet innebär för de utifrån min erfarenhet båda

[29] Förvaltningsprocesslagen (1971:291, här förkortad FPL) trädde i kraft den 1 januari 1972. Att prövningstillstånd krävs i HFD följer av FPL 35 §. Jämför även s. 19 i Kungl. Majt:s proposition nr 30 år 1971 till riksdagen med förslag till lag om allmänna förvaltningsdomstolar, m.m.; given Stockholms slott den 12 mars 1971. Ang. min användning av uttrycket faktisk gällande rätt: Jämför Forssén, Björn, Styrelseproffs med flera och F-skatten – faran med utveckling av en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i en egentlig mening. Tidningen Balans Fördjupningsbilaga 5/2017, s. 20–23 (publicerad 2017-11-26 på www.tidningenbalans.se). (Forssén 2017). Forssén 2017 är tillgänglig även på www.forssen.com. Jämför, i samma hänseende, Ord och kontext i EU-skatterätten – En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv: Tredje upplagan, avsnitt 1.4 (Språkliga frågor). Utgiven på eget förlag 2019 (Forssén 2019c). Där anger jag att med faktisk gällande rätt resp. gällande rätt i egentlig mening avser jag att en faktisk gällande rätt kan förekomma hos SKV eller hos förvaltningsrätterna och kammarrätterna, dvs. en faktisk gällande rätt som inte har kommit till uttryck i en egentlig gällande rätt i form av rättspraxis från HFD eller EU-domstolen. Forssén 2019c är tillgänglig på www.forssen.com, och finns även i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

huvudfallen avseende momssituationer för mellanmän på temat kommission eller inte kommission som jag tar upp i denna artikel.

3 En viss komparation med den finska mervärdesskattelagen och danska momsloven beträffande förekomsten av en särskild momskommissionsregel enligt äldre svensk rätt

Särskilt för problematiseringen i denna artikel av att specialregeln om förmedling i GML 6 kap. 7 § har anpassats i ML, genom 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 §, till artikel 14.2 c och artikel 28 i mervärdesskattedirektivet gör jag en viss komparation med den finska mervärdesskattelagen, mervärdesskattelag 30.12.1993/1501, här förkortad FML, och den danska mervärdesskattelagen, *momsloven*,[30] här förkortad DML.

Vad som är kommission enligt FML följer av FML 19 §, som har följande lydelse:

> ”När en vara eller tjänst i ett ombuds namn säljs för huvudmannens räkning anses ombudet ha sålt varan eller tjänsten till köparen och huvudmannen ha sålt den till ombudet.
>
> När en vara eller tjänst i ett ombuds namn köps för huvudmannens räkning anses ombudet ha sålt varan eller tjänsten till huvudmannen och försäljaren ha sålt den till ombudet.”

FML 19 § har således en avfattning närliggande till GML 6 kap. 7 §. Emellertid utgör enligt min mening de båda reglerna inte varandras direkta motsvarigheter. Det som skiljer lagrummen åt är i första hand att FML 19 § saknar en sådan skrivning beträffande huruvida mellanmannen uppbär likviden från kunden som återfanns i GML 6 kap. 7 §. För jämförelsens skull noterar jag följande från finska Skatteförvaltningens anvisning, *Momsbeskattning av kommissionshandel och förmedlingsverksamhet*.[31]

I avsnitt 1 i sin anvisning anger Skatteförvaltningen att det allmänt sett gäller vid momsbeskattningen att åtskilja kommissionärer från vanliga förmedlare (agenter), när ett ombud anlitas vid försäljningen eller köpet av en vara eller tjänst. Det gäller enligt Skatteförvaltningen att först utreda om ombudet deltar i sitt eget namn, det vill säga om ombudet (mellanmannen) fungerar som kommissionär eller om ombudet deltar i huvudmannens namn, det vill säga som förmedlare. Skatteförvaltningen anger att om ombudet anses sälja en vara eller tjänst till en kund ”i eget namn”, ska denne betala moms på hela vederlaget som kunden har betalat för varan eller tjänsten, medan ett

[30] Jämför *Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven)*, LBK nr 1021 af 26/09/2019 Skatteministeriet. Se https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2019/1021.

[31] Se Skatteförvaltningens anvisningar av den 1 januari 2023, dnr VH/4840/00.01.00/2022, på www.vero.fi.

ombud som fungerar som förmedlare, det vill säga agerar i någon annans (huvudmannens) namn, betalar i sin tur endast moms på sitt förmedlingsarvode.

I avsnitt 2 i anvisningen (Kommissionshandel eller försäljning av tjänster?) anger Skatteförvaltningen att det för rätt momsbehandling av en mellanmanssituation först ska utredas huruvida transaktionerna mellan ombudet och huvudmannen rör sig om ”kommissionshandel eller försäljning av en förmedlingstjänst eller någon annan tjänst”. Därvidlag är det enligt Skatteförvaltningen särskilt betydelsefullt ”i vems namn varan eller tjänsten säljs till kunden”. Det är också betydelsefullt vad kunden har för uppfattning angående från vem denne anser sig köpa varan eller tjänsten, varvid marknadsföring och de uppgifter som i övrigt har lagts fram beaktas. Otydliga situationer ska avgöras genom att bedöma helheten utifrån fakta, varvid Skatteförvaltningen anser att det för bedömningen inte är relevant vilken benämning som används för ombudets arvode (kommission, förmedlingsarvode eller provision). Det är enligt Skatteförvaltningen inte heller av betydelse i momsbeskattningen hur arvodet debiteras, det vill säga om ombudet tar ut sitt arvode separat eller drar av det vid redovisningen till huvudmannen. I avsnitt 2.1 (Definition av kommissionshandel) anger Skatteförvaltningen bland annat, att kommissionshandel innebär att ombudet agerar i sitt egen namn, men för huvudmannens räkning, varvid momsbeskattningen vid kommissionshandel jämställs med återförsäljning. Då anses enligt Skatteförvaltningen två efterföljande försäljningar ske: 1) huvudmannens försäljning till ombudet och 2) ombudets försäljning till kunden. Skatteförvaltningen anger att kommissionshandlaren på motsvarande sätt också kan fungera som köparens ombud, vilket följer av FML 19 § 2 mom.

Enligt vad Skatteförvaltningen vidare anför i avsnitt 2.1 i sin anvisning kan det förekomma att termerna förmedlingstjänst eller förmedlingsarvode används i avtalen mellan parterna, trots att det *de facto* är fråga om kommissionshandel i momshänseende. En sådan otydlig situation beträffande frågan om mellanmannen (ombudet) agerar ”i eget namn”, varvid kommission föreligger, eller om denne agerar i varuleverantörens eller tjänstetillhandahållarens, det vill säga huvudmannens, namn, varvid en vanlig förmedlingstjänst tillhandahålls av mellanmannen, ska enligt Skatteförvaltningen bedömas ”utifrån innehållet i avtalen och övriga omständigheter”. Bedömningen görs alltid som en helhetsbedömning, och Skatteförvaltningen anför exempel på kännetecken på att kommissionshandel enligt FML 19 § föreligger, varvid Skatteförvaltningen anger att samtliga kännetecken inte behöver vara uppfyllda för att kommissionshandel ska anses föreligga. Anförda kännetecken är följande, nämligen:

- att försäljningsverifikat eller beställningsbekräftelse eller annan bekräftelse av försäljningen har skrivits i ombudets namn,

- att kunden anser att denne utifrån marknadsföringen och de uppgifter som i övrigt lagts fram köper varan eller tjänsten av ombudet,

- att fel i varan eller tjänsten reklameras till ombudet,
- att försäljningen har organiserats av någon annan än varuleverantören eller tjänstetillhandahållaren, det vill säga av någon annan än huvudmannen, och
- att varuleverantören eller tjänstetillhandahållaren (huvudmannen) inte ensam fastställer försäljningspriserna på varor och tjänster, utan tillsammans med ombudet.[32]

Bland exemplen på kännetecken på kommissionshandel återfinns således inte omständigheten hur ombudet tar ut sitt arvode, separat eller genom att det dras av vid redovisningen till huvudmannen, vilken omständighet Skatteförvaltningen, som nämnts, också uttryckligen anger i sin anvisning sakna betydelse för bedömningen av om kommissionshandel eller vanlig förmedling föreligger i momshänseende. Detta belägger min uppfattning att det som i första hand skiljer GML 6 kap. 7 § och FML 19 § åt är att det för kommissionshandel saknas en skrivning i FML 19 § angående huruvida ombudet uppbär likviden från kunden. För övrigt anges det uttryckligen i FML 19 § 1 mom. och 2 mom., att kommission kan avse antingen ett ombuds försäljning eller inköp åt en huvudman, men det föreligger enligt min mening ingen skillnad i sak därvidlag jämfört med GML 6 kap. 7 § eller ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 §.

Sålunda anser jag att det saknas en direkt motsvarighet till GML 6 kap. 7 § i FML. Utan att ha gjort en empirisk undersökning genom en enkät till skattemyndigheter och finansministerier i övriga medlemsstater är min erfarenhet att den karaktär av *gummiregel* som SKV har givit specialregeln i äldre svensk mervärdesskatterätt var unik för Sverige. Jag hänvisar därvidlag till FML samt till DML, där det beträffande *leverancer af varer og ydelser* anges i § 4 Stk. 3 1) att i det hänseendet anses *endvidere* (dessutom) ”*overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg*”. För att jämställa en mellanman med en egenförsäljare (återförsäljare) beträffande varor krävs således ett kommissionsavtal. I samma lagrum anges i Stk. 4 följande beträffande *ydelser* (tjänster): ”*Når en formidler af en ydelse handler i eget navn, men for en andens regning, anses formidleren for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse*”. I likhet med enligt FML saknas också i dansk mervärdesskattelagstiftning något om att själva betalningen ska beaktas för att avgöra mellanmannens ställning i momshänseende.

Att den omständigheten att mellanmannen uppbär likviden från kunden åt huvudmannen inte återfinns som ett kriterium i förevarande sammanhang i ML efter anpassningen till artikel 14.2 c och artikel 28 i mervärdesskattedirektivet, genom att

[32] Se Skatteförvaltningens anvisningar dnr VH/4840/00.01.00/2022, avsnitt 2.1.

ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 § har ersatt GML 6 kap. 7 §, innebär sålunda följande enligt min uppfattning. Enligt gällande svensk mervärdesskatterätt är det klarlagt att det inte längre är möjligt att utsträcka omfattningen av beskattningsunderlaget för moms för mellanmannen, så att denne jämställs vid mervärdesbeskattningen med en egenförsäljare (återförsäljare) av huvudmannens varor eller tjänster, bara för att mellanmannen uppbär likviden från kunden *och* underlåter att i fakturan till denne ange huvudmannens identitet.

Även om det, som ovan nämns,[33] är oklart huruvida SKV även efter momsreformen 2023 anser att det finns en sådan särskild *momskommissionsregel* i svensk mervärdesskatterätt som SKV och föregångaren RSV har hävdat, anser jag att SKV:s ställningstagande av 2020-09-25 inte innehåller något som stödjer att SKV skulle kunna fortsätta att hävda sin ståndpunkt om förekomsten av specialregeln. I stället anför SKV, för bedömningen av om förmedlaren av en tjänst framstår som köparens motpart, i stort sett samma omständigheter som tecken på att så ska anses vara fallet som finska Skatteförvaltningen anför i sin anvisning som kännetecken på att kommissionshandel ska anses föreligga. SKV redovisar följande lista på omständigheter som SKV anser utgör tecken på att förmedlaren framstår som köparens motpart, nämligen:

- att avtalet, bokningsbekräftelsen, kvittot eller liknande handlingar innehåller förmedlarens (ombudets) namn och är utformade på ett sådant sätt att förmedlaren framstår som köparens motpart,

- att marknadsföringen av tjänsten innehåller förmedlarens namn och är utformad på ett sådant sätt att förmedlaren framstår som köparens motpart,

- att förmedlaren ska ersätta köparen om tjänsten inte har utförts på avtalat sätt, varvid det saknar betydelse att förmedlaren i sin tur har regressrätt mot säljaren av tjänsten,

- att förmedlaren, genom avtalsvillkor, ansvarsfördelning och praktiska arrangemang, framstår som ansvarig för tillhandahållandet av tjänsten, och

- att förmedlaren har det finansiella ansvaret i förhållandet till köparen om tjänsten säljs på kredit.

SKV anger att fråga är om en samlad bedömning av alla omständigheter i varje enskilt fall, men att listan enligt ovan på tecken på att förmedlaren framstår som köparens motpart

[33] Jämför avsnitt 2.

inte är uttömmande.[34] Det överensstämmer också med finska Skatteförvaltningens uppfattning att bedömningen av kännetecken på att kommissionshandel förekommer ska ske genom en helhetsbedömning, varvid Skatteförvaltningen anger att de kännetecken som räknas upp enbart är exempel på att fråga angår sådan handel.

För övrigt får jag nämna för sammanhanget att det i FML respektive DML återfinns motsvarande bestämmelser om resebyråer som i ML 9 b kap. – numera ML 19 kap. – beträffande resebyråer och vinstmarginalbeskattning (VMB), där i eget namn och *i eget navn* används beträffande resetjänster. Jämför FML 80 § 1 mom. angående bestämningen av resebyråtjänster respektive *særordning for rejsebureauer* i DML § 67 Stk. 1. Dessa regler motsvarar den särskilda ordningen för resebyråer i ML 19 kap., där det av 2 § första stycket 2 följer att en resebyrå omfattas av VMB-reglerna vid tillhandahållande av resor till resenärer, ”om resebyrån som ett led i det tillhandahållandet 1. förvärvar varor och tjänster från andra beskattningsbara personer, eller 2. förmedlar varorna och tjänsterna i eget namn för deras räkning”. Sålunda konstaterar jag att den särskilda ordningen för resebyråer enligt artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet har genomförts i mervärdesskattelagstiftningarna i de tre nordiska medlemsstaterna i EU, och att begreppet ”i eget namn” respektive ”*i eget navn*” i artikel 306.1 första stycket i direktivets språkversioner på svenska respektive danska därigenom har implementerats i dessa nationella lagstiftningar på momsområdet.

4 Vid kommissionshandel kan mellanmannen dessutom tillhandahålla en särskild förmedlingstjänst åt huvudmannen

Förmedling är ett begrepp som inte är definierat i mervärdesskattedirektivet och så var inte heller fallet i GML.[35] Även i numera gällande ML saknar begreppet en definition.[36] Emellertid har förmedling omfattats av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster alltsedan reformen av GML 1991, genom SFS 1990:576. Det innebar en anpassning till EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), som var en av föregångarna till mervärdesskattedirektivet. På samma sätt som i mervärdesskattedirektivet gäller undantag från skatteplikt för förmedlingstjänster endast om så uttryckligen anges i ML, såsom avseende bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel respektive försäkringstjänster.[37] Exempelvis en fastighetsmäklare utför således en skattepliktig omsättning, trots att den underliggande omsättningen avseende fastigheten som förmedlas inte är mervärdesskattepliktig. Om ett uttryckligt

[34] Se SKV:s ställningstagande av 2020-09-25, dnr 8-314934, avsnitt 4.1.2.

[35] Se regeringens lagrådsremiss Ny mervärdesskattelag av den 17 februari 2022, s. 196.

[36] Se ML 2 kap. (Definitioner och förklaringar).

[37] Jämför ML 10 kap. 33 §, GML 3 kap. 9 § och artikel 135.1 d-f i mervärdesskattedirektivet respektive ML 10 kap. 32 §, GML 3 kap. 10 § och artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet.

undantag saknas för en förmedlingstjänst, innebär det enligt förarbetena till reformen 1991 att en mäklares tjänst omfattas av skatteplikt även om denne ”endast sammanför säljare och köpare” av objektet i fråga.[38]

Att en mellanman i eget namn sålde en vara eller en tjänst åt huvudmannen innebar enligt GML 6 kap. 7 § att denne gjorde samma omsättning som huvudmannen avseende den underliggande varan eller tjänsten. Emellertid innebar det också, i enlighet med regeln om en generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster i GML 3 kap. 1 § första stycket (numera ML 10 kap. 2 §), att mellanmannen dessutom tillhandahöll huvudmannen en skattepliktig förmedlingstjänst. I praktiken försvann dock den frågeställningen ofta, genom att mellanmannen gjorde sitt påslag i prissättningen av den underliggande varan eller tjänsten och tog då inte ut någon särskild provision för själva förmedlingstjänsten.[39]

I sistnämnda hänseende hänvisar jag till ett mål i HFD, RÅ 2002 ref. 113, där frågan gällde tid före den 1 juli 1994, dvs. innan GML trädde i kraft. Sålunda gällde 1968 års mervärdesskattelag. HFD berörde emellertid både GML 6 kap. 7 § ML och föregångaren, anvisningspunkt 3 till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag. I målet ansåg HFD att ett aktiebolag, som i eget namn hade sålt prenumerationer på allmänna nyhetstidningar och utländska periodiska publikationer, vilka undantogs från skatteplikt enligt dåvarande 8 § första stycket 9 respektive 10 i 1968 års mervärdesskattelag, inte hade tillhandahållit några skattepliktiga förmedlingstjänster. HFD fann utifrån vad som framkommit i underinstanserna att det inte kunde anses klarlagt mot bolagets bestridande att det vid försäljningen av prenumerationerna skulle ha agerat som ombud för förlagen enligt punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag och därvid uppburit provision för tjänsterna. HFD ansåg att utredningen snarare gav vid handen att det varit fråga om en självständig återförsäljning av tidskrifterna, det vill säga av varorna. Sålunda anförde HFD att det inte fanns skäl för att bedöma bolagets tillhandahållande som två transaktioner, varför bolaget, utöver själva försäljningen av varorna, inte ansågs ha tillhandahållit några förmedlingstjänster vilka är skattepliktiga (varför HFD biföll bolagets överklagande).[40]

I detta sammanhang återkommer jag här till att finska Skatteförvaltningen i sin anvisning angående kommissionshandel anför att sådan handel innebär att ombudet

[38] Se prop. 1989/90:111 (Reformerad mervärdeskatt m.m.), s. 106. Jämför även Forssén 2019a, avsnitt 12 212 130.

[39] Se Forssén 2019a, avsnitt 12 216 511, exempel 3.

[40] Se Forssén 2019a, avsnitt 12 216 511, exempel 3, där jag också anger att det under Litteratur i RÅ 2002 ref. 113 hänvisades till: prop. 1968:100 s. 115 och 121; prop. 1968:137 [Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning angående ändring i förordningen den 6 juni 1968 (nr 430) om mervärdeskatt], s. 20 och 21; prop. 1989/90:111 s. 106 och 190; prop. 1993/94:99 s. 190; och prop. 1994/95:202 (Mervärdesskatten på omsättning av begagnade varor, m.m.) s. 61–62.

agerar i sitt egen namn, men för huvudmannens räkning, varvid momsbeskattningen jämställs med återförsäljning på så sätt att två försäljningar anses ske: 1) huvudmannens försäljning till ombudet och 2) ombudets försäljning till kunden.[41] Det utesluter dock inte att det även kan förekomma en särskild förmedlingstjänst som ombudet gör åt huvudmannen enligt allmänna momsbestämmelser. Om bolaget i RÅ 2002 ref. 113 hade tagit ut en provision för förmedling, skulle det enligt min uppfattning ha inneburit att det inte bara var fråga om en självständig återförsäljning enligt allmänna momsbestämmelser, utan även en förmedlingstjänst som bolaget utförde som agent åt huvudmannen enligt sådana bestämmelser.

Sålunda kan enligt min uppfattning ett ombud (en agent) tillhandahålla en förmedlingstjänst åt en huvudman, medan ett ombud som anses agera som kommissionär jämställs med en egenförsäljare (återförsäljare). Emellertid kan en mellanman som agerar som kommissionär samtidigt tillhandahålla en särskild förmedlingstjänst åt huvudmannen. För mellanmansfrågor om moms innebär momsreformen i Sverige 2023 enligt min mening enbart att det tidigare uppställda rekvisitet för *momskommission* av innebörd att ombudet uppbär likviden från kunden har utmönstrats ur ML, genom att 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 § däri har ersatt GML 6 kap. 7 §. Den anpassningen till artikel 14.2 c och artikel 28 i mervärdesskattedirektivet anser jag innebära att gränsdragningen i enlighet med ML mellan ett agentförhållande och kommission principiellt sett också är förenligt med vad som följer därvidlag enligt FML och DML.

5 Bakgrund till valet av karusellhandel för att problematisera frågan om en särskild *momskommissionsregel*

I inledningen av en tidigare av mina artiklar framgår att jag benämner karusellhandel eller ”momskaruseller” för fenomen.[42] Det beror på att det inte finns någon entydig definition av sådana momsbedrägerier, utan det finns många olika varianter av momsbedrägerier genom karusellhandel. Jag anförde dock att det finns en gemensam nämnare för fenomenet, nämligen att oseriösa företag vidtar åtgärder med sina momsdeklarationer så att staten i slutändan förlorar pengar. Detta genom att momsen på varor eller tjänster i en kedja av företag inte övervältras på en konsument som skattebärare. Det strider mot EU-rätten på momsområdet, eftersom fenomenet därmed strider redan mot mervärdesskatteprincipen enligt artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Av den artikeln följer att mervärdesskatt enligt EU-rätten är ”en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet trans-

[41] Jämför avsnitt 3.

[42] Björn Forssén, Momsbedrägerier genom karusellhandel – erfarenheter i Sverige avseende mervärdesskatt, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten, JFT 4–6/2023, s. 344–378. (Forssén 2023a). Forssén 2023a är tillgänglig på www.forssen.com.

aktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut",[43] och att "det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet".[44]

Sålunda liknar bedrägerier mot staten genom "momskaruseller" andra momsbedrägerier som innebär en medveten tillämpning av mervärdesskatterätten i strid mot nämnda grundkriterier för mervärdesskatteprincipen. Efter Forssén 2023a skrev jag i JFT om den svenska momsreformen i Forssén 2024a, I avsnitt 6 däri berörde jag förändringen av *momskommissionsregeln*. Den regeln kan aktualiseras i samband med "momskaruseller", och då blir ärenden och mål på det temat i högre grad rättsfrågemässiga, genom att frågan om ett korrekt beskattningsunderlag har redovisats kan aktualiseras för både huvudmannen och mellanmannen i ett kommissionsförhållande. Därmed kommer frågor kring sammansatta transaktioner in i bilden, vilka jag har berört tidigare.[45] Innan jag går igenom denna komplexa frågeställning i det närmast följande avsnittet, ger jag en bakgrund till vad som utöver Forssén 2020b och Forssén 2020c har lett till mitt val av karusellhandel för att problematisera frågan om förekomsten av en särskild *momskommissionsregel*. Jag avslutar därför detta avsnitt med att peka på några av mina tidigare insatser för att visa på komplexitetsgraden i samband med tolkning och tillämpning av reglerna som berör "momskarusellerna". På så sätt lyfter jag att den stora ekonomiska frågan såväl för staten som för företagen som ligger i att reda ut om *momskommissionsregeln* som en gummiparagraf numera kan uppfattas som utmönstrad ur den svenska mervärdesskatterätten. Min erfarenhet är att *momskommissionsregeln* har en tendens att dyka upp tämligen godtyckligt i till exempel ärenden om "momskaruseller", och det gäller i så fall särskilt i fall av sammansatta transaktioner.

I inledningen av Forssén 2023a anger jag att inspirationen till den artikeln i viss mån kom dels från en kurs som jag har givit med titeln Momsbedrägerier genom karusellhandel,[46] där bland annat en artikel av mig i ämnet publicerad i Svensk Skattetidning ingick,[47] dels från ett föredrag som jag höll i ämnet på Svensk Juriststämma för över

[43] Se artikel 1.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

[44] Se artikel 1.2 tredje stycket i mervärdesskattedirektivet.

[45] Jämför Björn Forssén, Sammansatta transaktioner och semiotik beträffande moms, Svensk Skattetidning 2020 s. 160–172 (Forssén 2020b) och Björn Forssén, Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s mervärdesskattedirektiv, utgiven på eget förlag 2020 (Forssén 2020c). Forssén 2020b och Forssén 2020c är tillgängliga på www.forssen.com, och Forssén 2020c finns dessutom i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

[46] Första kurstillfället var i Stockholm (2022-11-30): arrangör Institutet för juridisk utbildning, IFJU (Stockholm).

[47] Björn Forssén, Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704, Svensk Skattetidning 2022 s. 118–130. (Forssén 2022). Forssén 2022 är tillgänglig på www.forssen.com.

två decennier sedan, den 14 november 2001.[48] Jag angav också att jag i Forssén 2023a även utgick från en artikel av mig publicerad 2023-06-13 i Tidningen Balans, som ges ut av Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) i Sverige.[49]

Inspirationen till förevarande artikel kommer givetvis från mina nämnda fördjupningar i ämnet, och framför allt av att jag inför årets (2024) föreläsningar och seminarier som jag brukar hålla varje år sedan 2015 på Magisterprogrammet i Europarättsliga studier vid Södertörns högskola (Stockholm) förbereder ett material åt studenterna. Materialet kommer, beträffande momentet momsbedrägerier genom karusellhandel, bland annat att bestå i Forssén 2022, Forssén 2023a, Forssén 2023b, Forssén 2024b och ytterligare en artikel som jag berör i förevarande artikel.[50] Jag har sammanställt det materialet och ytterligare några av mina skrifter i en e-bok som läggs ut på studiewebben hos Södertörns högskola.[51] Jag har även inspirerats till att skriva förevarande artikel på grund av att Sveriges advokatsamfund under juni 2024 har utsett mig som författare i en arbetsgrupp för att utarbeta ett utkast till remissvar till Finansdepartementet medio november 2024 på slutbetänkandet från Utredningen om åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier.[52]

I Forssén 2023a redogjorde jag för min uppfattning om erfarenheterna i Sverige av fenomenet med bedrägerier avseende mervärdesskatt genom karusellhandel i förhållande till EU-rätten – beträffande framför allt mervärdesskattelagstiftningen, den civilrättsliga redovisningsrätten och skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69, här förkortad SBL). I Forssén 2023a nämner jag inledningsvis också att momsbedräg-

[48] Björn Forssén, Föredrag på Svensk Juriststämma 2001-11-14 (Stockholmsmässan i Älvsjö), Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten (SKM och EBM). Arrangör VJS. Föreläsningspromemorian finns tillgänglig på https://www.forssen.com/forskning/f10/f13/. (Forssén 2001).

[49] Björn Forssén, Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning. Tidningen Balans fördjupning 2023, s. 1–9 (publicerad 2023-06-13 på www.tidningenbalans.se). (Forssén 2023b). Sedan 2022 publiceras Tidningen Balans fördjupningsartiklar endast digitalt. Forssén 2023b är tillgänglig även på www.forssen.com.

[50] Björn Forssén, Aktuell utredning löser inte problemet med momsbedrägerier, Tidningen Balans fördjupning 2024, s. 1–11 (publicerad 2024-05-06 på www.tidningenbalans.se). (Forssén 2024c). I Forssén 2024c berör jag det delbetänkande som utredningen Åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier (Fi 2022:11) lämnade den 31 augusti 2023, dvs. *Skyddet för EU:s finansiella intressen. Ändringar och kompletteringar i svensk rätt* (SOU 2023:49). Forssén 2024c är tillgänglig även på www.forssen.com.

[51] Jämför Björn Forssén, ”Momskaruseller” samt näringspenningtvätt, m.m. Utgiven på eget förlag 2024 (Forssén 2024d). Forssén 2024d är tillgänglig på ”http://www.forssen.com”www.forssen.com, och finns dessutom i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

[52] Utredningen om åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier (Fi 2022:11) lämnade den 2 maj 2024 sitt slutbetänkande *Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier* (SOU 2024:32). Den 31 maj 2024 inbjöds Sveriges advokatsamfundet av Finansdepartementet att senast den 15 november 2024 lämna remissvar på SOU 2024:32. Intresserade kan ta del av Sveriges advokatsamfunds remissvar på dess hemsida (https://www.advokatsamfundet.se/), när det är klart. Då avser jag att lägga ut det även på https://www.forssen.com/forskning/f10/.

erier genom karusellhandel är ett stort problem för den svenska staten och att det har eskalerat de senaste decennierna och brukar beskrivas som Sveriges och EU:s största momsbedrägeri. I denna artikel följer jag sålunda upp bland annat mina artiklar i JFT i Forssén 2023a och Forssén 2024a, och problematiserar beträffande mellanmanssituationer särskilt frågan från Forssén 2024b angående den momsmässiga behandlingen, i SKV:s och EBM:s utredningar om karusellhandel, av licenser avseende operativsystem i elektroniska produkter såsom datorer och mobiltelefoner. Den frågeställningen brukar enligt min erfarenhet inte beröras i sig i sådana utredningar, men borde särskilt på temat sammansatta transaktioner ges särskild uppmärksamhet i förhållande till GML 6 kap. 7 §, varvid jag upprepar från Forssén 2024b att jag vid nämnda föredrag på Svensk Juristtämma (Forssén 2001) angav att 6 kap. 7 § utgjorde en frågeställning i samband med ”momskarusellerna” (varvid jag bland annat hänvisade till ovan nämnda prop 1968:100 s. 121).[53]

6 Frågan om karusellhandel och sammansatta transaktioner bestående i att en elektronisk produkt utgör en vara och en licens avseende operativsystemet

Enligt min erfarenhet brukar inte SKV respektive EBM i sina utredningar angående mervärdesskattebedrägerier genom karusellhandel beröra något annat beskattningsunderlag för moms än handlarens. Utredningarna avser ofta handel med elektroniska produkter, såsom datorer och mobiltelefoner. Emellertid behandlar inte SKV eller EBN huruvida staten förlorar momsintäkter till följd av att moms inte redovisas av de stora internationella företag som äger mjukvaran i sådana produkter.

I EU-domstolens förenade mål C-131/13, C-163/13 och C-164/13 (Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti, ECLI:EU:C:2014:2455) nämnde generaladvokaten i sitt förslag till avgörande (ECLI:EU:C:2014:2217) bland annat, att *missing trader* är ett fall av karusellhandel där bedrägeriet helt enkelt består i att en näringsidkare försvinner. Det kallas på engelska för *missing trader*. En mottagare av en faktura gör avdrag för debiterad ingående skatt, men någon utgående skatt redovisas inte av säljaren eller så sker det till ett lågt belopp och exempelvis varan i fråga sätts åter i omlopp, vilket kallas för ”karusellbedrägeri”.[54]

Generaladvokaten anför i sitt förslag till avgörande, att flera olika varutyper kan användas vid mervärdesskattebedrägerier genom karusellhandel. Emellertid föredrar bedragarna ofta varor som ’datorer eller mobiltelefoner’, eftersom de har ett högt värde per enhet och är lätta att transportera (notera att i den engelska språkversionen näm-

[53] Jämför s. 7 i det PM som deltagarna vid mitt föredrag erhöll (dvs. Forssén 2001), och som är tillgängligt på https://www.forssen.com/forskning/f10/f13/.

[54] Se punkterna 32–34 i generaladvokatens förslag till avgörande i EU-domstolens förenade mål C-131/13, C-163/13 och C-164/13 (Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti).

ner generaladvokaten ’*computer components* or mobile phones’). Generaladvokaten anför vidare att det inte är fråga om normala leveranskedjor, utan om verksamheter organiserade uteslutande för att ett skattebedrägeri ska kunna genomföras. Det rör sig om affärstransaktioner som på så sätt innebär att mervärdesskatt undanhålls, och bedragarnas vinst härrör från själva bedrägeriet och inte från vinstmarginalen. Generaladvokaten anger emellertid också att det förekommer att vanliga företag utnyttjas, med eller utan deras vetskap, och att ”vissa näringsidkare i leveranskedjan kan till och med vara ovetande om att de deltar i ett bedrägeri och handla i god tro. Det är endast den försvunna näringsidkaren som, genom att inte betala den skatt han eller hon är skyldig, begår ett bedrägeri i egentlig mening”. Generaladvokaten medger att mervärdesskattesystemet är tämligen komplext, men att en fullständig skatteneutralitet utgör fördelen med systemet, medan ”medaljens baksida är att systemets komplexitet gör det lättare att utnyttja dess mekanismer i bedrägligt syfte”.[55]

Mjukvaran som så att säga ligger gömd i en elektronisk produkt såsom en dator eller en mobiltelefon utgörs av ett operativsystem. Det ägs inte av handlaren som säljer själva varan, det vill säga datorn eller mobiltelefonen, utan av en annan aktör på marknaden för sådana produkter, vilket ofta är ett stort internationellt företag som äger licensen till operativsystemet också efter det att konsumenten har köpt datorn eller mobiltelefonen från handlaren, det vill säga vanligtvis från en detaljist som driver en vanlig butik för elektroniska produkter. Försäljningen av en dator har således inte bara betydelse för omsättningen av själva varan, utan varje dator omfattar en OEM-licens vars tillhandahållande normalt ska behandlas för sig i momshänseende – såsom ett tillhandahållande av tjänster.[56] Detsamma gäller för operativsystem i mobiltelefoner.

SKV och EBM borde sålunda enligt min mening i sina utredningar av ”momskaruseller” beakta också huruvida stora internationella aktörer korrekt redovisar moms där beskattningsunderlagen även avser licenser avseende operativsystem för exempelvis datorer eller mobiltelefoner. Innan den frågan har undergått en empirisk undersökning, är det enligt min mening poänglöst att hänföra statens förlust av momsintäkter i påstådda ”momskaruseller” till grossister eller detaljister. För att finna en försvunnen näringsidkare – *missing trader* – föreslår jag att SKV och EBM i sina utredningar delar upp exempelvis en dator eller en mobiltelefon i vara respektive tjänst, så att försäljningen som grossisten eller detaljisten gör inte ses som en enda vara, där frågan om ett beskattningsunderlag för moms avseende licensen till operativsystemet helt lämnas därhän av SKV och EBM.

Till stöd för min uppfattning om behovet av en gränsdragning mellan hårdvara

[55] Se punkterna 31–37 i generaladvokatens förslag till avgörande i EU-domstolens förenade mål C-131/13, C-163/13 och C-164/13 (Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti).

[56] OEM, *Original Equipment Manufacturer*.

respektive mjukvara avseende produkter såsom datorer och mobiltelefoner anför jag följande från förarbetena till den svenska produktansvarslagen (1992:18, här förkortad PAL), där följande anförs beträffande datorer, när det gäller PAL 2 § första stycket första meningen och att däri anges att ”med produkter avses i denna lag lösa saker”. Lagstiftaren anför beträffande en dators uppbyggnad och huruvida PAL blir tillämplig på datorer bland annat att maskinvarans alla delar är lösa och sålunda produkter i PAL:s mening, medan programvaran utgör en serie instruktioner som inte är lösa saker utan intellektuella alster vilka inte omfattas av PAL:s produktbegrepp. Om skada orsakas av ett logiskt fel i ett dataprogram, blir programmets upphovsman inte skadeståndsskyldig enligt PAL, utan lagstiftaren anser att dennes ansvar för uppkomna skador i stället får bedömas enligt andra regler, i sista hand utifrån skadeståndslagen (1972:207). Detta utesluter emellertid inte att ett fel i ett dataprogram kan ge upphov till produktansvar. Vissa dataprogram utgör nödvändiga förutsättningar för att en dator överhuvudtaget ska kunna fungera, vilket är fallet med operativsystemet som ofta är lagrat i datorn på sådant sätt att det är oåtkomligt för användaren. Även rena tillämpningsprogram kan utgöra *firmware* och därmed vara permanent inbyggda i maskinvaran. Program av dessa slag ingår som integrerade delar i datorn, och fysiskt och tekniskt finns det inte någon skarp skiljelinje mellan maskinvaran och programvaran. Om en dator med sådana fast inbyggda program orsakar skada, ansvarar datorns tillverkare för skadan enligt reglerna i PAL, även om förklaringen till skadan ytterst är ett fel i datorns program. Lagstiftaren anför därvidlag att det för produktansvaret saknar betydelse vad som materiellt förklarar att en produkt orsakar skada, eftersom ansvaret i stället begränsas enligt PAL 1 § genom att skadan ska vara en följd av en säkerhetsbrist.[57]

Det är mer än tre decennier sedan PAL infördes och elektroniska produkter har i och för sig utvecklats mycket sedan dess, vilket har bidragit till att EU-kommissionen presenterade ett förslag till nytt produktansvarsdirektiv den 28 september 2022.[58] Justitiedepartementet noterade i en faktapromemoria angående förslaget bland annat att kommissionen vid en utvärdering av produktansvarsdirektivet från 1985 – på vilket PAL baserades – drog slutsatsen att det direktivet ”på det hela taget är ett effektivt

[57] Se prop. 1990/91:197 (om produktskadelag), s. 93 och 94. Jämför även Björn Forssén, Produktansvar – introduktionsbok: Tredje upplagan, avsnitt 5.3.2 (Särskilt om datorer). Utgiven på eget förlag 2019 (Forssén 2019d). Forssén 2019d är tillgänglig på www.forssen.com, och finns dessutom i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

[58] EU-kommissionens Förslag till EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS DIREKTIV om skadeståndsansvar för produkter med säkerhetsbrister, COM(2022) 495 final, vilket ska ersätta och därmed upphäva produktansvarsdirektivet från 1985 som utgör grunden för PAL. Produktansvarsdirektivets fullständiga titel är: Rådets direktiv av den 25 juli 1985 om tillnärmning av medlemsstaternas lagar och andra författningar om skadeståndsansvar för produkter med säkerhetsbrister (85/374/EEG).

och relevant instrument", trots att det ansågs ha "vissa brister".[59] Sålunda kan enligt min mening stöd alltjämt hämtas från lagstiftarens anföranden beträffande datorer enligt ovan i samband med införandet av PAL såtillvida att det från en ekonomisk synvinkel bör göras en åtskillnad mellan hårdvara och operativsystem i elektroniska produkter, vilken läggs till grund för att bestämma ett beskattningsunderlag för moms hos å ena sidan handlaren (grossisten eller detaljisten), och å andra sidan hos ägaren av operativsystemet. I enlighet med EU-domstolens uppfattning får en uppdelning av en sammansatt transaktion inte ske på ett sätt som är "konstlat",[60] och enligt min uppfattning bör det – i ett ekonomiskt perspektiv – i stället framstå som naturligt att den som äger operativsystemet, och som därmed kan ta ut royalty på upplåtelsen av detta, också fastställer ett beskattningsunderlag på vilket moms redovisas och betalas till framför allt skattemyndigheterna i respektive av de av EU:s medlemsstater där konsumenterna finns. Annars uppstår typiskt sett en konkurrenssnedvridning som är oförenlig med den inre marknaden enligt regeln om otillåtet statsstöd till företag i FEUF artikel 107.1. För svenska förhållanden anser jag att det är högst angeläget att dessa aspekter beaktas i SKV:s och EBM:s utredningar av påstådda "momskaruseller", när *momskommissionsregeln*, det vill säga GML 6 kap. 7 §, vilken således har åberopats tidigare i sådana utredningar av SKV och EBM numera har anpassats till EU-rätten på momsområdet, genom reformen 2023.

I sammanhanget får jag också nämna, att den reform som skedde redan den 1 juli 2021, genom SFS 2020:1171, av reglerna om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och tjänster, bland annat innebar att den så kallade tredjelandsordningen och unionsordningen, vilka tidigare gällde för vissa tjänster (elektroniska tjänster etc.), utökades till att omfatta alla tjänster. Dessa regler återfinns numera i ML 22 kap. och 23 kap., och enligt ML 22 kap. 8 § första stycket är det frivilligt att tillämpa en särskild ordning för redovisning och betalning av moms till SKV, genom att en särskild mervärdesskattedeklaration lämnas på elektronisk väg till SKV, i stället för att så sker i en vanlig mervärdesskattedeklaration enligt skatteförfarandelagen (2011:1244, här förkortad SFL), om villkoren för den särskilda ordningen är uppfyllda. Emellertid innebär det inte att Sverige förlorar beskattningsrätten för moms avseende exempelvis ett amerikanskt företags upplåtelser av mjukvara såsom operativsystem, när köpare finns i Sverige, bara för att företaget väljer exempelvis Finland eller Danmark som identifieringsstat och enda kontaktpunkt (*One Stop Shop* – OSS), och redovisar

[59] Se avsnitt 1.1 i Regeringskansliet Faktapromemoria 2022/23:FPM7, Nytt direktiv om produktansvar. Publicerad den 1 november 2022: se https://www.regeringen.se/faktapromemoria/2022/11/202223fpm7/.

[60] Punkt 30 i EU-domstolens mål C-41/04 (Levob Verzekeringen and OV Bank), ECLI:EU:C:2005:649, där EU-domstolen anförde att "när två eller flera delar eller handlingar som en skattskyldig tillhandahåller en konsument, som betraktas som en genomsnittlig konsument, har ett så nära samband att de objektivt sett ur ett ekonomiskt perspektiv utgör en enhet som det vore konstlat att försöka skilja åt, utgör dessa delar eller handlingar tillsammans en enda prestation i mervärdesskattehänseende".

och betalar all moms hänförlig till aktuella omsättningar till skattemyndigheten där, eller vice versa. Inbetalda momsintäkter ska på samma sätt som vid vanlig momsredovisning tillfalla medlemsstaten som utgör platsen för tillhandahållandet av tjänsten.[61]

7 Mellanmannen och frågan om vinstmarginalbeskattning enligt den särskilda ordningen för handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter

Det andra problemområdet, där det enligt min erfarenhet ofta har förekommit att SKV har åberopat GML 6 kap. 7 § som en särskild *momskommissionsregel* till nackdel för företag, är den ovan nämnda handeln med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. Regler om vinstmarginalbeskattning (VMB) avseende sådan handel återfanns i GML 9 a kap. och finns numera, som nämns ovan, i ML 20 kap. (Särskild ordning för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter).[62] Reglerna om den särskilda ordningen har sin motsvarighet i artiklarna 311–343 i mervärdesskattedirektivet.

När det gäller betydelsen av att ML – till skillnad från vad i vart fall SKV (och EBM) anförde beträffande GML 6 kap. 7 § som en särskild *momskommissionsregel* – inte längre kan anses utvidga vad som avses med kommissionshandel till att gälla ombud som är *jämförliga* med, det vill säga liknar, kommissionärer, återkommer jag i förstone kort till vad jag anförde i avsnitt 6 i Forssén 2024a beträffande VMB avseende handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter.[63]

Om SKV kan driva igenom att försäljningar som en återförsäljare gör av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter inte uppfyller kriterierna för VMB, blir konsekvensen beträffande beskattningsunderlaget följande. Då ska återförsäljaren ta ut moms på hela försäljningspriset till kund enligt allmänna momsbestämmelser, i stället för att beskattningsunderlag anses utgöra själva vinstmarginalen vid vidareförsäljningen till kund enligt VMB-reglerna. Numera kan dock SKV enligt min mening inte åberopa att någon särskild *momskommissionsregel* existerar i ML, för att hindra återförsäljaren från att anföra agentförhållande som ett alternativ till VMB eller kommissionshandel som jämställs med egenförsäljning.

Enligt min uppfattning kan sålunda mellanmannen såsom förmedlare numera åberopa att vanligt agentförhållande råder som ett alternativ till VMB eller kommission

[61] Se även Björn Forssén, Momsreformen 1 juli 2023 – fokus på särskilda ordningar för moms. Tidningen Balans fördjupning 2023, s. 1–11 (publicerad 2023-11-16 på www.tidningenbalans.se). (Forssén 2023c). Forssén 2023c är tillgänglig även på www.forssen.com.

[62] Jämför avsnitt 1.

[63] Ang. särskilda ordningar om VMB för handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter: se ML 20 kap. (tidigare GML 9 a kap.) och artiklarna 311–343 i mervärdesskattedirektivet.

som jämställs med egenförsäljning i momshänseende, och att beskattningsunderlaget är förmedlingsprovisionen. Därmed blir beskattningsunderlaget lika med provisionen. Den utgör samma belopp som om VMB skulle godkännas av SKV, i stället för att SKV driver igenom att beskattningsunderlaget ska anses utgöra hela försäljningspriset som erhålls från kund. Jag anser således att SKV numera inte kan underkänna ett alternativt yrkande om att vanligt agentförhållande råder, eftersom ML inte innehåller någon *momskommissionsregel* som i momshänseende utvidgar kommissionshandeln till att gälla även ombud som enbart liknar kommissionärer i civilrättslig mening. På samma sätt som finska Skatteförvaltningen anför enligt vad jag redogör för ovan måste SKV (och EBM) enligt min mening numera göra en bedömning där ett vanligt agentförhållande ställs mot vad som avses med kommissionshandel utan någon utvidgning till att sådan handel ska anses omfatta också ombud som är *jämförliga* med kommissionärer.

I avsnitt 6 i Forssén 2024a anförde jag också att SKV:s uppfattning om GML 6 kap. 7 § som en särskild *momskommissionsregel* blev desto märkligare, när SKV, med åberopande av den regeln, anförde att mellanmannen skulle anses ha gjort ett förvärv momsmässigt sett från en huvudman i ett annat EU-land än Sverige, trots att mellanmannen inte ansågs ha någon skyldighet att ta med varorna i fråga i en varulagerinventering enligt 1955 års lag därom.[64] SKV hävdade då att kommission kunde anses föreligga, i stället för att mellanmannen betraktades som en vanlig agent, bara för att det i fakturan från mellanman till kund inte gick att fullständigt identifiera en huvudman. SKV hävdade i sådana fall att mellanmannen agerade ”i eget namn” och att GML 6 kap. 7 § därmed tog över som just en särskild *momskommissionsregel* framför vad som anfördes om att ett vanligt agentförhållande förelåg mellan ett ombud (mellanmannen) och dennes huvudman. På så sätt skulle mellanmannen anses ha gjort fingerat förvärv av vara från en handlare i ett annat EU-land än Sverige.

Problematiken i fråga gällde exempelvis huruvida beskattningsbara återförsäljare i Sverige hade rätt att tillämpa VMB vid förvärv av begagnade bilar från bilhandlare i andra medlemsstater inom EU. För att få tillämpa VMB på sin vidareförsäljning i Sverige krävs i sådana fall att VMB har tillämpats enligt det andra EU-landets regler på den försäljning där som motsvarar återförsäljarens förvärv. Enligt HFD:s mål RÅ 2009 ref. 40 I och II var den svenska återförsäljaren därför skyldig att närmare undersöka om förutsättningarna för att tillämpa VMB var uppfyllda för bilhandlaren i den andra inblandade EU-staten. Om omständigheterna inte var sådana att det gick att konstatera att en bilhandlare i till exempel Tyskland hade tillämpat VMB, och den svenska återförsäljaren inte hade vidtagit åtgärder för att försäkra sig om att så var fallet, ansåg HFD att den svenska återförsäljaren inte hade rätt att tillämpa VMB på sin vidareförsäljning. Denne skulle i stället tillämpa allmänna momsbestämmelser såsom

[64] Jämför lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen. Jämför även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 031.

en vanlig egenförsäljare, och därmed ta ut moms på hela försäljningspriset till kund.

Det beskrivna synsättet på GML 6 kap. 7 § hos SKV, EBM och HFD har lett till konkurser för återförsäljare av exempelvis begagnade bilar, eftersom de inte kunde debitera momshöjningen i efterhand till sina kunder och vad värre är så ledde synsättet ibland till straffrättsliga konsekvenser för dem. Att ett fingerat förvärv av vara kunde anses ha gjorts av återförsäljaren från huvudmannen, med stöd av GML 6 kap. 7 § som en särskild *momskommissionsregel*, har således inneburit en stor rättsosäkerhet. Jag upprepar därför av rättssäkerhetsmässiga skäl min uppfattning att det numera krävs att ett civilrättsligt kommissionsavtal föreligger, för att en mellanman ska jämställas momsmässigt med en egenförsäljare beträffande handel med exempelvis begagnade varor. Det innebär enligt min uppfattning att förutsebarheten i beslut från SKV bör öka och leda till en mer rättssäker tillämpning av ML, om SKV accepterar att det i vart fall numera får anses klarlagt att den svenska mervärdesskattelagstiftningen inte medger att en mellanman kan anses *jämförlig* med en kommissionär på det sätt som SKV har anfört beträffande GML 6 kap. 7 § respektive första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag.

Att uttrycket ”i eget namn” inte har överförts från GML 6 kap. 7 § till ML 5 kap. 3 § andra stycket 3, samtidigt som det däri preciseras att fråga ska vara om ”ett kommissionsavtal om köp eller försäljning”, innebär enligt min mening att en korrekt implementering av artikel 14.2 c i mervärdesskattedirektivet numera föreligger i den svenska mervärdesskattelagstiftningen, vilket jag sålunda får upprepa utgör ett stort plus med momsreformen 2023. På samma sätt som jag enligt ovan uppfattar finska Skatteförvaltningen angående FML 19 § respektive DML § 4 Stk. 3 1) gäller det enligt ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 att avgöra om en mellanman är agent eller kommissionär. Något tredje alternativ som öppnar för att fråga skulle kunna vara om ombud som är *jämförliga* med kommissionärer finns enligt min mening inte i den svenska mervärdesskattelagstiftningen – om detta överhuvudtaget har varit fallet. Däremot kan det, som jag anför ovan vid bedömningen av RÅ 2002 ref. 113,[65] även förekomma en särskild förmedlingstjänst som ombudet gör åt huvudmannen enligt allmänna momsbestämmelser.

Mervärdesskattedirektivet nämner, utan att definiera det, ”kommissionsavtal” i artikel 14.2 c, varför jag anför att civilrätten bör avgöra åtskillnaden mellan kommissionsavtal och vanliga agentavtal.[66] Jag anser således att vägledning bör hämtas för den bedömningen i kommissionslagen (2009:865), där 1 § anger att lagen avser försäljning och köp av lös egendom. Den avser således i och för sig inte tjänster, men 1 § innehåller begreppet ”i eget namn”, varför jag anser att kommissionslagen, tillsammans med lagen

[65] Se avsnitt 4.

[66] Se även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 031.

(1991:351) om handelsagentur, där 1 § anger att en handelsagent tar upp anbud till huvudmannen eller sluter avtal i dennes namn, ger vägledning för åtskillnaden mellan å ena sidan kommissionsfall enligt ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och å andra sidan vanliga agentavtal, vilka omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML. Ett problem med att söka vägledning i civilrätten för distinktionen mellan kommissionsavtal och vanliga agentavtal kunde jag konstatera redan i samband med att jag förberedde mitt föredrag om ”momskaruseller” på Svensk Juriststämma för över två decennier sedan.[67] Det var att författare inom civilrätten inte skriver något om moms.

Jag fann en kommentar från 1994 till lagen om handelsagentur av en advokat, Herbert Söderlund, som i och för sig nämnde mervärdesskatten,[68] men det enbart i ett avsnitt på ungefär en halv sida, ”Agenten och mervärdeskatten”, vilket inte gav någon vägledning för bestämningen av omfattningen av kommission i momshänseende.[69] Det som kunde ge någon liten vägledning för den bestämningen var en bok av professor Hugo Tiberg och Rolf Dotevall, som dåförtiden var docent och numera är professor, nämligen ”Mellanmansrätt”.[70] I avsnittet ”Handlande i eget namn” resonerar de båda om huruvida en mäklare, i stället för att betraktas som agent ”blir att se som kommissionär eller rentav egenhandlare”. De anför att i så fall *får inte huvudmannen i ett fullmaktsförhållande vara så okänd att han inte existerar vid avtalsslutet*. De menar att mäklaren inte ”i efterhand” ska kunna ”tillåtas […] leta fram en kanske insolvent medkontrahent och sedan undgå ansvar för att han som fullmäktig inte svarar för huvudmannens solvens!”.[71] Det hade varit intressant att veta om de båda författarna hade någon uppfattning om och i så fall hur distinktionen mellan å ena sidan agent och å andra sidan kommissionär eller egenförsäljare kunde vara avgörande på det sättet också i förhållande till mervärdesskattens begrepp för bestämningen av skattesubjektet. Emellertid nämner de båda inte mervärdesskatt i boken ”Mellanmansrätt”. Vid arbetet med min doktorsavhandling från 2013 om skatt- och redovisningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, som rörde den så kallade representantregeln

[67] Björn Forssén, Föredrag på Svensk Juriststämma 2001-11-14 (Stockholmsmässan i Älvsjö), Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten (SKM och EBM). Arrangör VJS. Föreläsningspromemorian finns tillgänglig på https://www.forssen.com/forskning/f10/f13/. (Forssén 2001).

[68] Herbert Söderlund, Agenträtt Kommentar till lagen om handelsagentur m.m. Publica, Stockholm 1994. (Söderlund 1994).

[69] Se Söderlund 1994, s. 164.

[70] Hugo Tiberg och Rolf Dotevall, Mellanmansrätt Nionde upplagan. Norstedts Juridik AB, Stockholm 1997 (Tryck: Norstedts Tryckeri AB, Stockholm 2000). (Tiberg och Dotevall 1997).

[71] Tiberg och Dotevall 1997, s. 90.

GML 6 kap. 2 § (och SFL 5 kap. 2 §),[72] kunde jag också konstatera att momsen inte berörs av författare inom civilrätten i det hänseendet. Professor Dotevall, som var ordförande i betygsnämnden, sade till mig efter disputationen att min avhandling – Forssén 2013 – sålunda blir som ett – i överförd bemärkelse – *kitt* mellan civilrätten och mervärdesskatterätten avseende enkla bolag.

I brist på vägledning från den civilrättsliga doktrinen tar jag fasta på att det i förarbetena till kommissionslagen anges att uppdragsgivarens – det vill säga huvudmannens – intresse av överlåtelsen till tredje man respektive köpet från tredje man bör avgöra frågan om parterna har träffat ett kommissionsavtal. Lagstiftaren anger – i likhet med finska Skatteförvaltningen (se ovan) – att frågeställningen avgörs genom ”en helhetsbedömning av parternas avtal, vilket är svårt att försöka reglera närmare i lagen”.[73] Enligt min mening har det således inte varit förenligt med EU-rätten på området, att SKV hävdade att GML 6 kap. 7 § respektive första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag inte bara omfattade kommissionärsförhållanden, utan dessutom även ombud som är *jämförliga* med kommissionärer, varvid fakturans utseende skulle ha varit avgörande därvidlag.

Numera får det anses klarlagt enligt min mening att om det inte finns ett skriftligt avtal eller andra omständigheter till ledning för en helhetsbedömning av vad parterna har avtalat i förevarande hänseende, kan omständigheten huruvida en huvudman är fullständigt identifierbar i fakturan som mellanmannen utfärdar till kunden i och för sig utgöra ett indicium för bedömningen av om ett kommissionsavtal eller ett agentavtal föreligger i momshänseende. Emellertid är det enligt min uppfattning klarlagt genom ML 5 kap. 3 § andra stycket 3, att fakturans utseende inte i sig är avgörande för detta tolknings- och tillämpningsproblem. I stället anser jag att distinktionen mellan kommissionshandel och vanliga agentfall i momshänseende bör avgöras genom en helhetsbedömning av sådana exempel på kännetecken beträffande huruvida kommissionshandel enligt FML 19 § föreligger som finska Skatteförvaltningen tar upp i sin anvisning av 2023-01-01. Även omständigheter enligt SKV:s lista i ställningstagandet av 2020-09-25 på vad SKV anser utgör tecken på att förmedlaren framstår som köparens motpart bör beaktas för att avgöra om kommission föreligger, varvid jag noterar att exemplen i den listan och den som finska Skatteförvaltningen anför i stort

[72] Se Björn Forssén, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 4/2013 (Forssén 2013). Forssén 2013 är tillgänglig i databasen DiVA (www.diva-portal.org) och på www.forssen.com, under Böcker m.m. Jämför även Forssén 2024a, där jag i avsnitt 5.5, ”Moms i enkla bolag och partrederier”, kommenterar att de regler i GML vilka framför allt är av intresse därvidlag, dvs. 6 kap. 2 § resp. 7 kap. 1 § tredje stycket 9, har sina motsvarigheter i ML 4 kap. 16 § resp. 9 kap. 16 §, varvid jag anför att vissa frågor som jag tog upp i Forssén 2013 om enkla bolag och moms kvarstår också efter momsreformen 2023.

[73] Prop. 2008/09:88 (Ny kommissionslag), s. 56. Jämför även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 031.

sett är desamma. Vad som enligt min uppfattning framför allt får anses klarlagt genom momsreformen 2023 är att frågan om mellanmannen uppbär likviden från kunden *och* underlåter att i fakturan till denne ange huvudmannens identitet numera inte i sig avgör om mellanmannen ska anses ha karaktären av kommissionär, oavsett om fråga är om förmedling av varor eller av tjänster. Det är i linje med vad jag också anför ovan angående finska Skatteförvaltningens uppfattning i dess anvisning daterad 1.1.2023 för dess bedömning av om kommissionshandel föreligger.[74]

8 Frågan om resningsärenden kan aktualiseras i skattemål och skattebrottmål om de båda huvudfallen av en särskild momskommissionsregel kan ifrågasättas

Beträffande frågan om en särskild *momskommissionsregel* har förekommit i svensk mervärdesskatterätt saknas vägledande avgöranden i HFD eller i högsta domstolen. Det finns således inget stöd i gällande rätt för att bedöma frågan om första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag eller sedermera GML 6 kap. 7 § i sig kunde anses utvidga vem som i momshänseende är en kommissionär till att även gälla ombud *jämförliga* med kommissionärer. I det i avsnitten 4 och 7 nämnda avgörandet i HFD, RÅ 2002 ref. 113, tas den frågeställningen inte upp som en särskild tolknings- och tillämpningsfråga på temat gällande rätt. Att SKV har åberopat förarbetena till stöd för att reglerna skulle utgöra sådana *gummiregler* i förhållande till civilrätten och mervärdesskattedirektivet har således inte prövats i HFD. Lagstiftning ska inte ske i förarbeten, varför SKV:s och EBM:s ståndpunkter om att det förekom en särskild *momskommissionsregel* av nämnda innebörd i äldre svensk mervärdesskatterätt, vilken åberopades av dem i ärenden och mål avseende till exempel sådana typfall som de båda vilka jag kallar för huvudfallen i denna artikel, stred därmed mot legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder respektive straff enligt RF 8 kap. 2 § första stycket 2 respektive 1 kap. 1 § brottsbalken (1962:700, här förkortad BrB).

Min erfarenhet är att ärenden och mål om mervärdesskattebedrägerier genom karusellhandel vid tiden för mitt föredrag på Svensk Juriststämma 2001 – Forssén 2001 – innebar att SKV och EBM lade ned avsevärda insatser på att bedöma detaljer såsom huruvida ett så kallat gemenskapsinternt varuförvärv – numera unionsinternt varuförvärv – förelåg i det aktuella ärendet och målet. Numera dras enligt min uppfattning alltför många subjekt in i ärenden och mål om karusellhandel, varvid det räcker med att en handlare har elektroniska produkter i sitt sortiment. Detta trots vad jag anför ovan från generaladvokatens förslag till avgörande i EU-domstolens förenade mål C-131/13, C-163/13 och C-164/13 (Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti) angående att även om bedragare ofta föredrar varor som datorer eller mobiltelefoner,

[74] Se avsnitt 3.

eftersom de har ett högt värde per enhet och är lätta att transportera, kan det förekomma att vanliga företag utnyttjas med eller utan deras vetskap. Generaladvokaten anför att de kan dras in i transaktionskedjor där sådant förekommer, och att ”vissa näringsidkare i leveranskedjan” till och med kan vara ”ovetande om att de deltar i ett bedrägeri och handla i god tro”. Det är enligt generaladvokaten ”endast den försvunna näringsidkaren som, genom att inte betala den skatt han eller hon är skyldig, begår ett bedrägeri i egentlig mening”. Generaladvokaten medger också att mervärdesskattesystemet är tämligen komplext.[75]

Generaladvokatens synpunkter på ”momskarusellerna” visar enligt min mening att SKV och EBM under åren efter mitt föredrag år 2001 har kommit att driva ärenden och mål om sådana fall utan att de båda förvaltningsmyndigheterna till fullo beaktar principerna enligt RF 1 kap. 9 § om allas likhet inför lagen samt saklighet och opartiskhet. Detta eftersom det enligt vad jag – i egenskap av advokat – har kunnat iaktta numera är tillräckligt, för att en handlare ska dras in som misstänkt i ett ärende om påstått mervärdesskattebedrägeri av karuselltyp, att denne har handlat med elektroniska produkter, såsom datorer eller mobiltelefoner. Ofta finns det inte ens en ordentlig förstudie från SKV:s sida i den skatterevision från SKV som normalt inleder förevarande slags utredningar från SKV:s och EBM:s sida. Enligt min uppfattning visar detta på ett alltför generellt urval av företag att utreda. Jag erinrar därvidlag om att en skatterevision anses utgöra något av det mest ingripande som staten kan företa mot en enskild, det vill säga som i ifrågavarande ärenden mot en företagare. Det i sig gör enligt min mening den beskrivna generaliseringen från SKV:s och EBM:s sida anmärkningsvärd, varför det kan ifrågasättas huruvida utredningarna kan anses uppfylla de grundlagsfästa kraven på saklighet och opartiskhet. Det faktum att frågan om vilka beskattningsunderlag för moms som bör efterforskas också åsidosätts av SKV gör att utredningarna om karusellhandel från SKV:s och EBM:s sida även sker utan beaktande av den tillika grundlagsfästa principen om allas likhet inför lagen, varvid jag får anföra följande.

När SKV hävdar att redovisningen av moms i ett företag innehåller oriktiga uppgifter, visar en jämförelse med fall angående huruvida en återförsäljare i Sverige har rätt att tillämpa VMB att utredningarna och målen i fall av påstådd karusellhandel behandlas alltför generellt angående vad som är den grundläggande beskattningsfrågan. Jag anger ovan att HFD i RÅ 2009 ref. 40 I och II ansåg att om en bilhandlare i Sverige inte hade vidtagit åtgärder för att försäkra sig om att exempelvis en säljare i Tyskland av en aktuell begagnad bil hade tillämpat VMB kunde den svenska bilhandlaren inte tillämpa VMB på sin vidareförsäljning av bilen i Sverige. Det innebar att denne skulle tillämpa allmänna momsbestämmelser och därmed, i likhet med en

[75] Se avsnitt 6.

vanlig egenförsäljare, ta ut moms på hela försäljningspriset, i stället för att enbart ta ut moms på vinstmarginalen.[76] HFD anger i RÅ 2009 ref. 40 II det som kan diskvalificera VMB för den svenska bilhandlaren kan bestå i oklarheter angående huruvida den tyska handlaren vid sitt eget förvärv av bilen i fråga var berättigad att använda sig av VMB enligt tyska momslagen (*Umsatzsteuergesetz*). Om den tyska bilhandlaren hade stämplat eller påtecknat vissa av sina fakturor med ”§ 25a”, det vill säga att fråga var om ett unionsinternt varuförvärv i stället för ”*differenzbesteuerung*” – VMB på tyska – kunde SKV anföra att oklarheter förelåg angående den svenska bilhandlarens rätt att tillämpa VMB på sin vidareförsäljning.[77]

Det är således praktiskt möjligt för en företagare att bedöma vilka omständigheter som anses utgöra problemet enligt SKV med frågan om VMB kan tillämpas, och denne kan sålunda bemöta vad som anförs av SKV respektive EBM i ett skattemål respektive ett skattebrottmål. Mot bakgrund av de generaliserade angrepp som kan förekomma beträffande påstådda mervärdesskattebedrägerier av karuselltyp är det dock i praktiken mycket svårt för företagaren att bemöta vad SKV och EBM anför på temat karusellhandel.

Det som är särskilt problematiskt att bemöta för den enskilde – företagaren – är när SKV i skatterevisionen påstår att företagaren har varit i ond tro att denne har ingått i en transaktionskedja där mervärdesskattebedrägeri av karuselltyp förekommer, bara för att denne har handlat med elektroniska produkter, såsom datorer eller mobiltelefoner. Det innebär enligt min mening att SKV föregriper vad det skattebrottmål som EBM kan påbörja efter anmälan om misstanke om skattebrott eller grovt skattebrott enligt SBL 2 eller 4 § kommer att resultera i beträffande uppsåtsfrågan, vilken inte ens är SKV:s att bedöma. Genom det generella tillvägagångssättet som SKV använder i skatterevisionen, vilken kommer att utgöra ett centralt bevis i såväl skattemålet som skattebrottmålet, får frågan *hur* företagaren ska ha gått till väga för att genom momsredovisningen ha tillskansat sig pengar från svenska staten, varvid det kan vara fråga om att SKV hävdar att fråga är om att exempelvis delägare i ett aktiebolag ska ha ska tagit ut tiotals miljoner kronor från skattekontot med sitt bolag som ett brottsverktyg.

Min erfarenhet är att SKV i fall av *missing trader*[78] inte bara fattar beslut om att vägra ett företag avdrag för ingående moms, utan SKV ansöker också hos förvaltningsrätten om betalningssäkring mot företaget och, om det är ett aktiebolag, även mot dess delägare enligt SFL 46 kap. 5 § samt stämmer en eller flera av delägarna inför förvaltningsrätten för personligt betalningsansvar (företrädaransvar) enligt SFL 59 kap. 16 §. SKV framställer därigenom krav i dessa hänseenden mot delägare i bolaget

[76] Se avsnitt 7.

[77] Se Forssén 2024a, s. 66 och 67.

[78] Se avsnitt 6.

motsvarande hela ingående momsen avseende förvärv som SKV anför har skett från en *missing trader*. Den fråga som jag anser bör ställas i sådana utredningar är *hur* en eller flera av bolagets delägare ska anses ha – såsom SKV brukar uttrycka det – tillskansat sig pengarna från svenska staten, det vill säga hela den enligt SKV oriktiga ingående momsen i lämnad momsdeklaration. Framför allt bör så ske om det – vilket är vanligt numera – saknas kontanta affärer i bolaget, och det inte enbart finns ingående moms att redovisa utan även utgående moms och all redovisad moms därför inte resulterar i överskjutande ingående moms. Ett upplägg med ett felaktigt berikande av bolagets delägare borde nämligen i sådant fall visa sig genom att resultatet i bolaget minskats på grund av onormala löneutbetalningar eller utdelningar till delägarna eller genom rättade årsredovisningar. Utan att SKV kan besvara frågan *hur* detta ska anses ha gått till gör SKV anmälningar om misstanke om skattebrott redan efter det att SKV har upprättat ett förslag till beslut om att vägra bolaget avdrag för ingående moms.[79]

Genom att hantera ärenden och mål om karusellhandel på ett sådant tendentiöst sätt som nyss beskrivits kommer aldrig frågan upp huruvida statens förlust av momsintäkter står att söka i oredovisade beskattningsunderlag hos stora internationella företag. Det kan enligt min mening inte uteslutas från början av en utredning om karusellhandel att sådana företag borde ha redovisat moms till svenska staten i en vanlig momsdeklaration till SKV eller via en annan EU-stats skattemyndighet enligt regler om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och tjänster. Det kan vara fallet om de tillhandahåller tjänster i Sverige bestående i licenser på upplåtelse av mjukvara såsom operativsystem i elektroniska produkter, till exempel datorer och mobiltelefoner.[80] I stället för att de undersöker om moms på royalty borde ha redovisats av ett stort internationellt företag uppfattar jag att SKV och EBM i utredningarna om karusellhandel enbart fokuserar på små och medelstora svenska företag (familjeföretag och liknande), och hävdar att sådana ska ha använts som brottsverktyg. Genom att på ett sådant tendentiöst sätt underlåta att undersöka förekomsten av oredovisade beskattningsunderlag för moms hos stora internationella företag anser jag att SKV och EBM bryter mot principen om allas likhet inför lagen i RF 1 kap. 9 §.

Mot bakgrund av de brister i tillvägagångssätt som jag anför beträffande SKV:s och EBM:s utredningar av karusellhandel samt klarläggandet genom momsreformen 2023 av innebörd att ML inte innehåller någon sådan *gummiregel* som utsträcker kommissionsfallen i momshänseende till att gälla även ombud *jämförliga* med kommissionärer, anser jag att det finns anledning för företagare mot vilka domar i sådana fall har avkunnats till deras nackdel i skattemål respektive skattebrottmål att ansöka

[79] Se Forssén 2024c, avsnitt 2. Där tar jag upp frågan *hur* ett aktiebolag ska anses ha använts som ett brottsverktyg i nu ifrågavarande fall.

[80] Se avsnitt 6.

om resning. Enligt min uppfattning innebär de alltför generella antagandena från SKV och EBM i karusellhandelmålen, och det faktum att ML inte utvidgar vad som avses med kommissionshandel på ett sådant sätt som har hävdats från SKV:s och EBM:s sida, att resning bör beviljas i karusellhandelsmål.

Enligt min mening innebär nämnda omständigheter i skattemål respektive skattebrottmål om karusellhandel att grund för resning föreligger, eftersom bristerna i utredningarna från SKV:s sida är så pass avgörande för utgången av den rättsliga prövningen att de utgör *synnerliga skäl* för att pröva saken på nytt i själva skattemålet, enligt FPL 37 b §. Genom att EBM baserar sin utredning på resultatet av SKV:s skatterevision föreligger grund för resning också i skattebrottmål, där någon i fall av ifrågavarande slag har dömts för skattebrott enligt SBL, eftersom *rättstillämpning som ligger till grund för domen* i ett sådant mål därigenom *uppenbart strider mot lag* enligt 58 kap. 1 § första stycket 4 rättegångsbalken (1942:740, här förkortad RB). Det finns inte något stöd i reglerna om revision i SFL 41 kap. för att SKV ska kunna bedriva skatterevision på det beskrivna tendentiösa sättet, utan SKV ska kunna fatta beslut om beskattning utifrån resultatet av skatterevisionen. Eftersom en skatterevision är något av det mest ingripande som staten kan företa mot en företagare, strider SKV:s tendentiösa tillämpning av reglerna i fråga, av innebörd att SKV påbörjar revisionen utifrån ett antagande om att mervärdesskattebedrägeri har förekommit i företaget bara för att det handlar med elektroniska produkter, mot proportionalitetsprincipen i SFL 2 kap. 5 §.[81] Tillvägagångssättet strider uppenbart mot lagstiftningen om beskattningsförfarandet i SFL, varvid jag hänvisar till 2 kap. 5 § som har följande lydelse: ”Av proportionalitetsprincipen följer att beslut enligt denna lag får fattas bara om skälen för beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller för något annat motstående intresse.”

9 Avslutande synpunkter

Den centrala frågan i denna artikel gäller huruvida svensk mervärdesskatterätt har innehållit vad jag kallar för en gummiregel, som innebar att begreppet kommissionär utvidgades till att omfatta även *jämförliga ombud*. Följden av detta var att mellanmannen betraktades som en vanlig egenförsäljare enligt de allmänna momsbestämmelserna. Dennes beskattningsunderlag för moms ansågs utgöra hela försäljningspriset till kund. SKV har anfört att en sådan särskild *momskommissionsregel* fanns i den svenska mervärdesskattelagstiftningen enligt äldre svensk mervärdesskatterätt, nämligen i

[81] Jämför prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 1, s. 301, där lagstiftaren, inför att SFL infördes den 1 januari 2012, noterade att proportionalitetsprincipen är en hävdvunnen princip i svensk rätt som gäller som en allmän rättsgrundsats inom förvaltningsrätten. Lagstiftaren anförde på s. 303 i propositionen, att SFL skulle innehålla en bestämmelse om att proportionalitetsprincipen gäller, varför principen kodifierades för beskattningsförfarandet genom SFL 2 kap. 5 §.

GML 6 kap. 7 § och i dess föregångare, första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag. Utifrån SKV:s ställningstagande av 2020-09-25, med tillägget av 2023-05-31 inför införandet av ML, är det oklart om SKV alltjämt anser detta efter det att ML ersatte GML.[82]

Jag konkluderar dock att det får anses klarlagt genom momsreformen 2023 att det inte längre finns en sådan specialregel i momshänseende. Om en sådan särskild *momskommissionsregel* över huvud taget kan anses ha förekommit i svensk mervärdesskatterätt, innebär den ändring av vad som anses som kommission i momshänseende genom införandet av ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 att gällande rätt har ändrats i förevarande hänseende. Med andra ord finns det inte längre någon gummiregel som skulle medföra att en vanlig agent kan anses som skattskyldig (numera betalningsskyldig) för hela försäljningspriset på en vara eller en tjänst till kund, i stället för enbart avseende provisionen som vederbörande uppbär från huvudmannen, bara för att agenten (mellanmannen) uppbär likviden från kunden, och det inte går att identifiera huvudmannen i fakturan som agenten utfärdar till kunden.[83] Numera krävs det enligt min uppfattning att ett civilrättsligt kommissionsavtal föreligger, för att en mellanman ska jämställas momsmässigt med en egenförsäljare.[84]

Ändringen genom ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 av vad som anses som kommission i momshänseende visar enligt min mening i sig att SKV:s och EBM:s uppfattning om omfattningen av GML 6 kap. 7 § och av föregångaren i första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag uppenbart stred mot lag. Detta eftersom rättstillämpningen därmed baserades på förarbetena, och inte på mervärdesskattelagen med den materiella beskattningsregeln, vilket stred mot den grundlagsfästa legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder.[85] I enlighet med vad jag anför i avsnitt 8 bör detta beaktas vid resningsansökningar avseende skattemål och skattebrottmål avseende exempelvis karusellhandelsmål respektive mål angående huruvida VMB var tillämpligt till exempel avseende en försäljning av en begagnad bil. Jag erinrar i detta hänseende också om generaladvokatens uppfattning i sitt förslag till avgörande i EU-domstolens förenade mål C-131/13, C-163/13 och C-164/13 av innebörd att mervärdesskattesystemet är tämligen komplext.[86] Det anser jag ger särskilt belägg för att det rättssäkerhetsmässiga kravet på förutsebarhet i beslut inte kan anses ha varit tillräckligt tillgodosett i den enskildes intresse, innan det genom momsreformen 2023

[82] Se avsnitten 2 och 3.

[83] Se avsnitten 2, 3 och 7.

[84] Se avsnitt 7.

[85] Jämför avsnitt 2 angående principen ingen skatt utan lag (*nullum tributumj sine lege*), vilken kommer till uttryck genom legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt RF 8 kap. 2 § första stycket 2.

[86] Se avsnitt 6.

blev klarlagt att kommissionsfallen i momshänseende inte utsträcks till att gälla även ombud *jämförliga* med kommissionärer.

För övrigt beläggs enligt min mening kopplingen mellan en fråga om resning angående ett skattebrottmål och ett skattemål, där *momskommissionsregeln* har avgjort mervärdesbeskattningsfrågan till den enskildes nackdel i karusellhandelsmål eller mål om tillämpningen av VMB, av vad lagstiftaren anförde i samband med reformen av SBL den 1 juli 1996. Den reformen innebar att uttrycket skattebedrägeri ändrades till skattebrott och att brottet i fråga konstruerades som ett farebrott i stället för ett effektbrott, och lagstiftaren angav att vad som är en oriktig uppgift måste avgöras med ledning av bestämmelserna i den skatteförfattning som i det enskilda fallet reglerar skattskyldigheten och att ”detta samband mellan skattebrottmålet och själva skattefrågan kan givetvis inte brytas”.[87] Sålunda innebär enligt min mening krav på rättssäkerhet för den enskilde och dennes rätt till en rättvis rättegång enligt artikel 6.1 i Den Europeiska Konventionen om de mänskliga rättigheterna att det sambandet inte heller får brytas vid bedömningen av om grund för resning föreligger.

I övrigt får jag återupprepa vad jag har anfört beträffande en bristande registreringskontroll från SKV:s sida, när det gäller vilka subjekt som släpps in i momssystemet. Tidigare har jag nämnt att EU-kommissionen redan dåförtiden hade frångått inställningen att så många företag som möjligt borde omfattas av momssystemet för att i stället förorda återhållsamhet med registreringar till moms, så att registreringskontroll och uppbördsfrågor skulle komma att prioriteras.[88] SKV borde således sätta fokus på registreringskontrollen när det gäller momsen, vilket jag har anfört tidigare. [89] Jag noterar i sammanhanget att det i förarbetena till reformen Det nya Skatteverket, som genomfördes den 1 januari 2004, genom lag (2003:642) med anledning av inrättande av Skatteverket, emellertid inte nämndes något om momsregistrering.[90] Genom en effektivare registreringskontroll för momsen borde enligt min uppfattning SKV – och därmed även EBM – kunna göra ett mera fokuserat urval av utredningsvärda objekt

[87] Prop. 1995/96:170 (Översyn av skattebrottslagen), s. 91.

[88] Se Forssén 2013, s. 76, där jag hänvisar jag till avsnitt 5.4.1 (Översyn av uppbörden av mervärdesskatt) i EU-kommissionens grönbok KOM(2010) 695 slutlig och EU-kommissionens uppföljning till grönboken, *COM(2011) 851 final*, s. 6.

[89] Detta har jag anfört i Forssén 2013 och upprepade i Forssén 2023a, avsnitt 8.2, Forssén 2023b, avsnitt 5 och Forssén 2024c, avsnitt 7. Dessutom berörde jag detta i en artikel i Dagens Juridik. Se Björn Forssén, Rätt resurs på rätt ställe minskar momsbedrägerierna, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2021-05-05, på www.dagensjuridik.se. (Forssén 2021). De fyra artiklarna, Forssén 2023a, Forssén 2023b, Forssén 2024c och Forssén 2021, återges också i Forssén 2024d, där de i den ordningen anges i kapitlen IV., II. och VI. samt i BILAGA 3. Ytterligare några av de av mina artiklar vilka jag hänvisar till i förevarande artikel återges i Forssén 2024d, nämligen: Forssén 2022, i kapitel I.; och Forssén 2024b, i BILAGA 5.

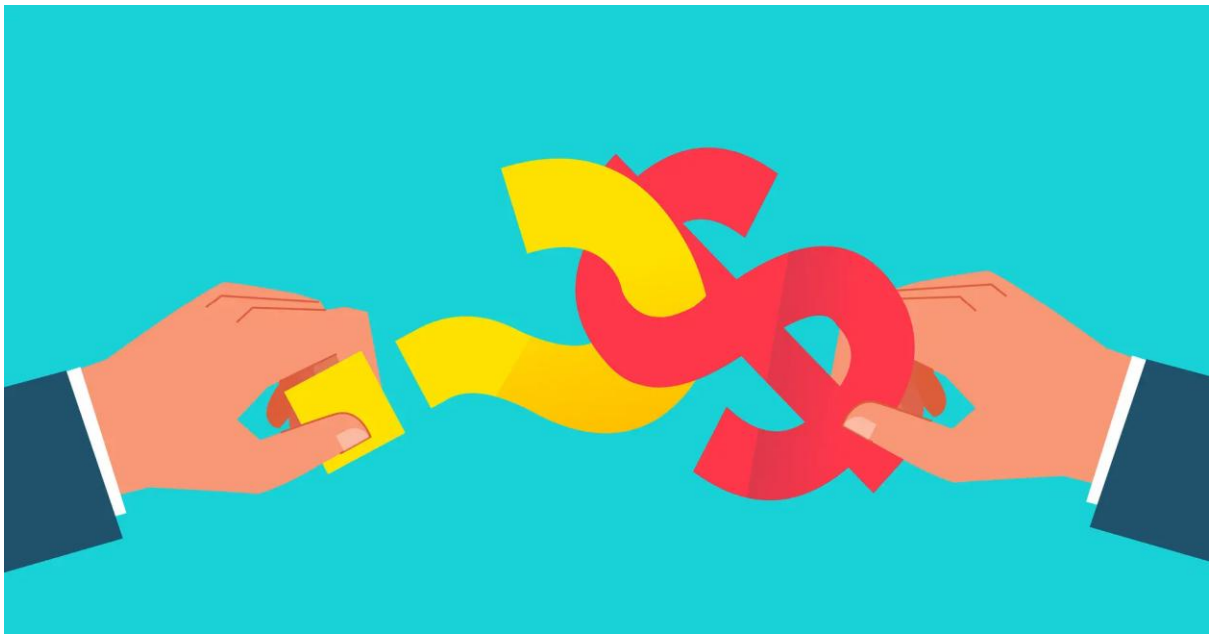
[90] Se Skatteutskottets betänkande 2003/04:SkU2 [Det nya Skatteverket (prop. 2002/03:99, delvis)], Regeringens proposition 2002/03:99 (Det nya Skatteverket) och departementspromemorian Ds 2002:15 (Det nya Riksskatteverket). Jämför även Forssén 2021 eller Forssén 2024d, BILAGA 3.

beträffande exempelvis fall av karusellhandel eller VMB-frågor, och därmed frångå det tendentiösa tillvägagångssätt för utredning och processer som jag tar upp i denna artikel och som riskerar att urholka rättssäkerheten för företagare. I stället för att skatterevisorer ska försöka åtgärda en flod av problem med att staten förlorar momsintäkter kan en effektivisering av den funktion som jag kallar för grindvakten minska dessa till rännilar att utreda, varigenom sådana generaliseringar vid genomförandet av utredningarna hos SKV och EBM som jag tar upp i denna artikel kan lämnas därhän. Detta kräver en ordentlig utredning från lagstiftaren eftersom det knappast kan förväntas att situationen åtgärdas genom domstolarna – så långt sträcker sig bevisligen inte principen *jura novit curia* (domstolen känner till rätten) i Sverige beträffande mervärdesskatterätten.

En annan rättssäkerhetssäkerhetsmässig frågeställning än de resningsärenden som förvaltningsdomstolarna och de allmänna domstolarna kan få anledning att bedöma enligt vad jag anför i avsnitt 8 och ovan i detta avsnitt gäller slutligen en bestämmelse i BrB:s promulgationslag, nämligen 5 § andra stycket andra meningen.[91] Av den bestämmelsen i BrP följer att om annan lag gäller ”när dom meddelas, skall den lagen tillämpas, om den leder till frihet från straff eller till lindrigare straff” (med undantag för ”gärning som under viss tid varit straffbelagd på grund av då rådande särskilda förhållanden”). Oavsett om SKV – och EBM – skulle anses ha haft belägg för sin ståndpunkt om förekomsten av en särskild *momskommissionsregel* i äldre svensk mervärdesskatterätt, har ändock momsreformen 2023 inneburit att en sådan inte gäller numera, enligt ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 §.[92] Utifrån denna konklusion anser jag att om EBM i en utredning som avser tiden före den 1 juli 2023 har anfört GML 6 kap. 7 § som en *gummiregel* avseende vad som menas med kommission, kan de allmänna domstolarna inte avkunna dom mot den enskilde i sådant mål den 1 juli 2023 eller senare för skattebrott eller grovt skattebrott enligt SBL 2 eller 4 §. Frågan som ställer sig angående de allmänna domstolarna är således huruvida de kommer att kunna hantera förändringen av gällande rätt i momshänseende i förevarande hänseende även beträffande den princip om straffrihet som uppställs i BrP 5 § andra stycket andra meningen.

[91] Jämför 5 § andra stycket andra meningen lag (1964:163) om införande av brottsbalken (här förkortad BrP).

[92] Se avsnitten 2 och 3.



FÖRDJUPNING
2025.05.15

Frågor med anledning av slutbetänkandet Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier

Utredningen om åtgärder mot momsbedrägerier har till Regeringen lämnat delbetänkandet Skyddet för

EU:s finansiella intressen. Ändringar och kompletteringar i svensk rätt (SOU 2023:49) samt slutbetänkandet Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier (SOU 2024:32). I denna fördjupningsartikel tar advokat Björn Forssén upp frågor som han anser kvarstår efter SOU 2024:32.

text: **Björn Forssén** *illustration:* **Getty Images**



Björn Forssén
Juris doktor och verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

I Tidningen Balans publicerades 2023-06-13 respektive 2024-05-06 mina artiklar som är en del av bakgrunden till denna artikel.[1] I Forssén 2023a redogjorde jag för konsekvenserna för såväl utfärdare som mottagare av en faktura med felaktig debitering av mervärdesskatt (moms), vilket jag kallar för ”oäkta moms”. I Forssén 2024a tog jag upp mina synpunkter även på SOU 2023:49. Därefter kom slutbetänkandet på den utredningen, SOU 2024:32. Sveriges advokatsamfund har till Finansdepartementet lämnat sitt yttrande över SOU 2024:32, vilket skedde 2024-11-15.[2] Jag ingick i en grupp om tre advokater som arbetade med yttrandet. I denna artikel följer jag upp Forssén 2023a och Forssén 2024a angående några frågor som jag anser kvarstår efter SOU 2024:32 och vilka av utrymmesskäl inte berördes i Advokatsamfundets remissyttrande av 2024-11-15, bland annat en fråga om rättsprövning av betalningsskyldighet för felaktigt debiterad moms i fall av *missing trader*. Beträffande rättsprövning anknyter jag till ytterligare en av mina artiklar i

Tidningen Balans, från 2018, samt till min artikel i Dagens Juridik, publicerad 2024-12-13.[3]

I Forssén 2024b anför jag att en felaktigt debiterad moms inte utgör moms i en verklig mening, utan om ett belopp felaktigt har betecknats som moms i en faktura föreligger en betalningsskyldighet för beloppet. Det följer av artikel 203 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), som implementerades i den svenska mervärdesskattelagstiftningen den 1 januari 2008, genom SFS 2007:1376, varvid direktivbestämmelsen infördes i mervärdesskattelagen (1994:200), GML, närmare bestämt i 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § GML. Sedan mervärdesskattelagen (2023:200), ML, ersatte GML den 1 juli 2023 återfinns bestämmelsen i 16 kap. 23 § ML, som har följande lydelse: ”Den som felaktigt debiterar mervärdesskatt på en faktura eller liknande handling är betalningsskyldig till staten för beloppet.”. Beloppet utgör inte moms enligt de allmänna bestämmelserna i ML, men föranleder betalningsskyldighet till Skatteverket (SKV) för utfärdaren av fakturan, varför jag benämner beloppet oäkta moms.

Skentransaktioner är exempel på fall av betalningsskyldighet för oäkta moms.[4] Mottagaren av en faktura med felaktigt debiterad moms kan omfattas av skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69), SBL, om denne i sin momsdeklaration yrkar avdrag för beloppet i fråga såsom för ingående moms, medan utfärdaren inte drabbas av annan konsekvens än betalningsskyldighet, vilken kvarstår så länge denne inte utfärdar en kreditfaktura (vilket följer av 7 kap. 50 § första stycket ML). Jag anger i Forssén 2024b att detta följer av förarbetena till reformen 2008, där lagstiftaren anför följande: ”För att ytterligare understryka att en felaktigt debiterad mervärdesskatt inte ska leda till annat än en betalningsskyldighet för den som felaktigt har debiterat skatten föreslås dock att betalningsskyldigheten för detta felaktiga belopp regleras i en separat paragraf, 1 kap. 2 e § ML.”[5]

Antag att utfärdaren är på obestånd på grund av SKV:s krav på betalning mot utfärdaren av en faktura med felaktigt debiterad moms. Då krävs särskilda skäl för att SKV ska avstå från kravet på utfärdande av en kreditfaktura, vilket följer av 7 kap. 50 § andra stycket ML. Om SKV inte anser att särskilda skäl föreligger till följd av obestånd och detta leder till konkurs för utfärdaren av fakturan, är frågan huruvida befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, kan bli tillämpligt, om utfärdaren exempelvis driver verksamheten i ett aktiebolag som försätts i konkurs till följd av SKV:s krav på betalning.

Befrielseinstitutet avseende skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt

I Forssén 2018a lämnade jag vissa rättssäkerhetsmässiga reflektioner över de så kallade nådeärendena om befrielse från skatt i 60 kap. 1 § SFL och rättsprövningsinstitutet i lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut. Här tar jag upp befrielseinstitutet och rättsprövningsinstitutet främst beträffande möjligheterna att väcka en fråga om befrielse från betalningsskyldighet för ”oäkta moms” i Högsta förvaltningsdomstolen (HFD).

Om det finns synnerliga skäl, kan befrielse medges helt eller delvis från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt (60 kap. 1 § första stycket 1 och 2 SFL). En ansökan om befrielse lämnas till SKV, som meddelar sitt beslut enligt 13 kap. 12 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261). Beslutet kan överklagas till Regeringen, om SKV avslår ansökan (67 kap. 6 § andra meningen SFL). HFD prövar ansökningar om rättsprövning, enligt 3 § i lagen om rättsprövning av vissa regeringsbeslut. Om befrielse medges, får den också medges för förseningsavgift, skattetillägg och ränta (60 kap. 1 § andra stycket SFL).

Problemet som jag tar upp i första hand är att 60 kap. 1 § SFL inte anger att befrielse kan avse ett belopp som felaktigt angivits som moms i en faktura, och för vilket betalningsskyldighet till SKV föreligger för utfärdaren så länge denne inte utfärdar en kreditfaktura.

Befrielseinstitutet borde lösa problemet med att en generell rätt till domstolsprövning saknas i Sverige

Det särskilda befrielseinstitutet avseende betalningsskyldighet för vissa skatter och avgifter anser jag närmast liknar nådeinstitutet i 12 kap. 9 § regeringsformen (1974:152), RF. Beslut av SKV i ett befrielseärende enligt 60 kap. 1 § SFL kan överklagas till Regeringen. Om Regeringens beslut är negativt, bör den enskilde kunna vända sig till HFD med en ansökan om rättsprövning enligt 1 § lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut.

I Forssén 2018a berörde jag att SKV anser att befrielse från mervärdesskatt enligt 60 kap. 1 § SFL enbart kan avse utgående mervärdesskatt, inte ingående mervärdesskatt. Därmed föreligger enligt min mening principiellt sett en ”lucka” på momsområdet, när det gäller tillgängliga rättsmedel, eftersom vi inte har en generell rätt till domstolsprövning i Sverige.

Avsaknaden av en generell rätt till domstolsprövning anser jag strider mot principen om tillträde till domstol i artikel 6 i Den Europeiska Konventionen om de mänskliga rättigheterna (Europakonventionen). Problemet kunde ha lösts i

samband med reformen 2010 av RF, men så skedde inte, utan en direkt anknytning till Europakonventionen avvisades. Det har berörts av professor Wiweka Warnling-Nerep (numera Warnling Conradsson).[6] Jag har berört frågan på sidan i min e-bok *Nya förvaltningslagen och skatteförfarandet – studiematerial*.[7] Jag framhåller principen om tillträde till domstol som stöd för att HFD bör uppta en ansökan om rättsprövning av ett befrielseärende enligt 60 kap. 1 § SFL. Därvidlag noterar jag att 1 § i lagen om rättsprövning av vissa regeringsbeslut hänvisar till artikel 6.1 i Europakonventionen. Frågan är då huruvida vad jag benämner oäkta moms kan anses omfattad av begreppet mervärdesskatt enligt befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL. Det är också en ”lucka” som borde tas upp av lagstiftaren, så att rättssäkerheten upprätthålls beträffande den enskildes möjligheter att erhålla befrielse från betalningsskyldighet för belopp som utgör oäkta moms, när rätten till domstolsprövning inte täcker ett sådant krav oavsett hur orimligt det kan te sig.

Sveriges advokatsamfund anknyter i remissvaret till sina synpunkter vid reformen 2008

I utredningarna SOU 2023:49 och SOU 2024:32 är en central fråga att finna åtgärder mot momsbedrägerier av så kallad karuselltyp. Advokatsamfundet tar därför i sitt yttrande till Finansdepartementet av 2024-11-15 upp huruvida felaktigt debiterad moms omfattas av ”skatt” enligt SBL i förhållande till reformen år 2008 avseende betalningsskyldighet för felaktigt debiterad mervärdesskatt i faktura, när problematiken i fråga gäller fall av så kallad *missing trader*, det vill säga av karusellhandel där bedrägeriet helt enkelt består i att en näringsidkare försvinner.[8] Det kallas på engelska för *missing trader*.

Reformen 2008 innebar att staten inte skulle tappa kravet mot bland annat en utfärdare av en skenfaktura. Emellertid framhöll Advokatsamfundet då att redan föregångaren till artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, det vill säga artikel 21.1 d i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), borde – som en obligatorisk direktivbestämmelse – ha implementerats i GML vid Sveriges EU-inträde 1995, inte först 2008 som en åtgärd för brottsbekämpning.[9] I sitt yttrande över SOU 2024:32 framhöll Advokatsamfundet ånyo att en regel om brottsbekämpning inte hör hemma i skattelagstiftningen, och anförde att rättssäkerheten kräver att det redan i lagstiftningsarbetet med anledning av SOU 2024:32 klarläggs huruvida felaktigt debiterad moms omfattas av ”skatt” enligt SBL. Angående momsen har, i enlighet med principen om tilldelade befogenheter, Sveriges riksdag tilldelat EU:s institutioner kompetens,[10] men straffrätten är ett område där i princip exklusiv nationell kompetens råder.[11]

En icke heltäckande rätt till domstolsprövning motiverar ett tillägg om att befrielseinstitutet omfattar felaktigt debiterad moms

Här fokuserar jag främst på att lagstiftaren bör klarlägga huruvida begreppet mervärdesskatt i befrielseinstitutet enligt 60 kap. 1 § SFL omfattar vad jag kallar för oäkta moms. I föregångaren till SFL angavs i den så kallade likställighetsregeln,[12] att belopp enligt 1 kap. 1 § tredje stycket GML, det vill säga felaktigt debiterad moms, likställdes med skatt. Det anges också i 3 kap. 12 § SFL att vad som sägs om mervärdesskatt i SFL även gäller för sådant belopp, trots att det inte utgör mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § tredje stycket GML. Detta anges även angående felaktigt debiterad mervärdesskatt enligt 16 kap. 23 § ML. Förfaranderegelerna avser äkta eller oäkta moms, medan befrielseinstitutet enbart avser äkta moms materiellt sett. Jag anser därmed att 60 kap. 1 § SFL innehåller en ”lucka” beträffande tillämpningen av befrielseinstitutet för oäkta moms.

Mot bakgrund av att rätten till domstolsprövning inte är generell i Sverige, anser jag att rättssäkerhetsmässiga skäl motiverar ett tillägg i 60 kap. 1 § SFL, så att befrielseinstitutet omfattar felaktigt debiterad moms, det vill säga vad jag kallar för oäkta moms. Jag anknyter till Forssén 2018a, där jag anför att det i förarbetena till dåvarande skattebetalningslagen (1997:483) nämndes som exempel på synnerliga skäl för befrielse att fråga vore om en utländsk företagare, som inte är momsregistrerad i Sverige och som erlagt ”importmoms” här, men som inte kan få ersättning för den från sin svenske kund på grund av dennes konkurs.[13] Jag anförde att situationen förfarandemässigt bör höra hemma i 60 kap. 1 § SFL, och att det rättssäkerhetsmässigt är betänkligt att ett sådant andra stycke som i 13 kap. 1 § skattebetalningslagen för situationen i fråga inte har införts i 60 kap. 1 § SFL.

På samma sätt är det rättssäkerhetsmässigt betänkligt att en obeståndssituation inte skulle kunna hanteras med tillämpning av befrielseinstitutet avseende oäkta moms, bara för att utfärdaren av fakturan inte kan utfärda en kreditfaktura vid bristande rådighet över exempelvis ett aktiebolag vari verksamheten bedrivits, och det försätts i konkurs till följd av SKV:s krav.

Särskilt om bokföringen och oäkta moms

Exempel på återstående frågor efter utredningen om åtgärder mot momsbedrägerier

Även efter slutbetänkandet om åtgärder mot momsbedrägerier, SOU 2024:32, och Advokatsamfundets yttrande till Finansdepartementet 2024-11-15 kvarstår frågor från Forssén 2023a och Forssén 2024a. Sålunda återkommer jag här till

något av vad jag anför särskilt om bokföringen och oäkta moms i avsnitt 3 i Forssén 2023a och i avsnitt 4 i Forssén 2024a.

Kvarstående betalningsskyldighet bör omnämnas i en not i företagets årsredovisning

I avsnitt 3 (Bokföring av oäkta moms i skenfaktura) i Forssén 2023a anför jag att ett företag som har utfärdat en skenfaktura med en oäkta moms är skyldig att redovisa beloppet i fråga i en not i årsredovisningen, om det är viktigt för bedömningen av rörelsens *ställning*. Det anser jag att det är – i vart fall för icke oväsentliga dylika belopp – eftersom betalningsskyldigheten till staten påverkar likviditeten i företaget och försiktighetsprincipen innebär att det inte får övervärderas i redovisningen. Min motivering till denna synpunkt är följande.

I 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, anges vad som ska upptas i noter i årsredovisningen. Beträffande kravet på noter för mindre och större företag anser jag att vad som anges beträffande så kallade eventualförpliktelser i 5 kap. 15 § ÅRL är av intresse i förevarande sammanhang. Där anges att om ett företag har garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden eller eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventualförpliktelser), ska det upplysa om summan av dessa. Oavsett om oäkta moms har betalats eller inte till staten, kvarstår *betalningsskyldigheten* enbart tills kreditnota har utfärdats av företaget. Därmed anser jag att den är en eventualförpliktelse. Beloppet ska inte redovisas i den löpande bokföringen.[14] Emellertid anser jag att en kvarstående betalningsskyldighet bör omnämnas i en not i företagets årsredovisning, om beloppet är väsentligt.

Den som utfärdar en faktura med felaktigt debiterad moms är sannolikt inte benägen att ange detta i en not i årsredovisningen. Krav därom bör dock ställas så att det inte ligger i systemet att ansvaret för situationen helt läggs på mottagaren av fakturan. Dessutom är mitt exempel med skentransaktioner enbart just ett exempel på fall av betalningsskyldighet för oäkta moms. Det kan också röra sig om att utfärdaren inte har haft momsreglerna klara för sig och råkat debitera moms på en vara eller tjänst som omfattas av undantag från momsplikt.[15] Då bör detta noteras i årsredovisningen, om en kreditfaktura inte hunnit utfärdas före bokslutsdatum.

Felaktigt debiterad moms och bokföringsbrott

I avsnitt 4 (Missing trader – felaktigt debiterad moms och bokföringen) i Forssén 2024a anför jag följande om bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § första stycket brottsbalken (1962:700), BrB.

Om mottagaren av en faktura med felaktigt debiterad moms har bokfört den sålunda oäkta momsen som ingående moms, kan denne även ådra sig straffrättsligt ansvar för oriktig uppgift i bokföringen. Dessutom kan en fysisk

person, som bedriver verksamhet under enskild firma eller som är företrädare för ett aktiebolag, anses ha ådragit sig straffrättsligt ansvar. I sådant fall rör det sig om att betalningsskyldigheten för den eventualförpliktelse som betalningsskyldighet till staten för den oäkta momsen utgör inte omnämns i en not i företagets årsredovisning, och rörelsens ställning därmed i huvudsak inte kan bedömas hos utfärdaren.[16]

Konkursförvaltarna och frågan om kreditfaktura avseende felaktigt debiterad moms

I de båda sistnämnda avsnitten anför jag bland annat att om en felaktigt debiterad moms i exempelvis en skenfaktura inte har åtgärdats genom utfärdande av en kreditfaktura, utan betalningsskyldigheten för oäkta moms kvarstår vid bokslutet bör beloppet i fråga omnämnas i en not i företagets årsredovisning, om det är väsentligt. Om inte kreditfaktura utfärdas, kvarstår SKV:s krav på betalning av beloppet mot utfärdaren. Det kan leda till en obeståndssituation, och ovan anför jag att det är rättssäkerhetsmässigt betänkligt om den inte skulle kunna hanteras med tillämpning av befrielseinstitutet avseende en oäkta moms, bara för att utfärdaren av fakturan inte kan utfärda en kreditfaktura på grund av att denne saknar rådighet över exempelvis ett aktiebolag vari verksamheten bedrivits, med anledning av att det försätts i konkurs till följd av SKV:s krav på betalning. Innan fråga om befrielse tas upp i en sådan situation, ställer sig frågan vilket ansvar som åvilar konkursförvaltaren för att lösa situationen.

Om en kreditfaktura avseende den oäkta momsen utfärdas, ska beloppet i fråga ändras.[17] Genom SFS 2003:1134 implementerades den 1 januari 2004 faktureringsdirektivet 2001/115/EG i ett nytt 11 kap. i GML, vilket numera motsvaras av 17 kap. ML. Av förarbetena till den reformen framgår att det inte finns någon tidsgräns för utfärdande av en faktura.[18] Eftersom konkursförvaltarens huvuduppgift är att verka för så förmånlig avveckling som möjligt av boet från borgenärssynpunkt, har det ansetts att förvaltaren bör vara verksam med att föra talan beträffande gäldenärens momsredovisning, så att påförd moms sätts ned, om det är möjligt och kan förväntas få betydelse för utdelningen i konkursen. Detta följer av Riksskatteverkets (numera SKV) Moms vid konkurs från 1984.[19] Av intresse i förevarande sammanhang är att däri också angavs följande: ”Gäldenären och förvaltaren bör samråda vid upprättandet av sina deklarationer. Om gäldenären inte deklarerar är det önskvärt att förvaltaren, på förfrågan från länsstyrelsen (numera Skatteverket, *min anm.*), lämnar sådana uppgifter att länsstyrelsen ändå kan fatta ett så korrekt beskattningsbeslut som möjligt”.[20] Numera förekommer enligt min erfarenhet ingen rutin hos kollektivet av konkursförvaltare angående åtgärder som borde vidtas av en konkursförvaltare beträffande gäldenärens momsredovisning.

Rättssäkerhetsmässiga skäl bör enligt min mening anses föreligga för att ålägga konkursförvaltarna ett sådant ansvar för moms vid konkurs som jag redogör för enligt ovan, och som enligt min uppfattning bör anses vara lika angeläget nu som dåförtiden. Det ska av sådana skäl inte åvila den enskilde att ansöka om befrielse från betalningsskyldighet för en oäkta moms, bara för att denne inte äger rådighet att utfärda en kreditfaktura på grund av konkurstillståndet. Jag anser därför att det återigen bör utvecklas rutiner för konkursförvaltarna angående nämnda frågor om moms vid konkurs, vilket kan ske förslagsvis mellan kollektivet av konkursförvaltare och Skatteverket, givetvis under överinseende av Sveriges advokatsamfund. Dessa rutiner bör gälla såväl för skyldigheten att lämna vanliga momsdeklarationer enligt 26 kap. 21 § SFL som för skyldigheten att lämna särskilda skattedeklarationer avseende oäkta moms enligt 26 kap. 7 § SFL.

Ansvaret för att utveckla nyss nämnda rutiner för moms vid konkurs bör enligt min mening inte åvila bokföringsnämnden (BFN), eftersom mervärdesskattelagstiftningen utgör speciallagstiftning i förhållande till den civilrättsliga redovisningsrätten i form av bokföringslagen (1999:1078) som allmän lagstiftning, och BFN därmed inte kan förväntas utfärda allmänna råd etc. för hanteringen av moms vid konkurs. I det tidigare uttalandet BFN U 90:2 gjordes också reservationen att det inte ankom på BFN att tolka mervärdesskattelagstiftningen på grund av dess karaktär som just speciallagstiftning i

förhållande till den civilrättsliga redovisningsrätten. Däremot bör BFN ange i exempelvis allmänna råd att utfärdaren av en faktura med felaktigt debiterad moms bör ange i en not i företagets årsredovisning att betalningsskyldighet till SKV föreligger avseende beloppet av sådan oäkta moms, om beloppet i fråga kvarstår per bokslutsdatum och kan anses som väsentligt. Detta i enlighet med vad jag anför ovan om att det inte bör anses åvila mottagaren av fakturan med oäkta moms att upprätthålla kontrollsystemet.

Oäkta moms i skenfaktura och företrädaransvar

Om det i ett sådant fall där en skenfakturan har utfärdats med en oäkta moms av en juridisk person, såsom beträffande aktiebolaget i närmast föregående avsnitt och det inte skulle vara möjligt med vare sig befrielse från betalningsskyldighet eller att en kreditfaktura utfärdas av konkursförvaltaren eller med förvaltarens godkännande av utfärdaren, gäldenären, ställer sig frågan om SKV kan kräva betalning personligen av bolagets delägare med stöd av reglerna om företrädaransvar i 59 kap. 12–21 §§ SFL. Sålunda återkommer jag här kort till vad jag anför särskilt om företrädaransvar avseende oäkta moms i skenfaktura i avsnitt 6 i Forssén 2023a.

Företrädaransvar enligt huvudregeln i 59 kap. 13 SFL kan inte omfatta företrädaren för aktiebolaget som har utfärdat fakturan. Lagstiftaren anför i och för sig i förarbetena till SFL att skatt enligt 59 kap. SFL ”är skatt om huvudansvaret avser skatt”,[21] men ett belopp som felaktigt betecknats som moms är inte en äkta moms, utan vad jag benämner oäkta moms. Därför avser huvudansvaret hos den juridiska personen som har utfärdat fakturan inte *skatt* materiellt sett, det vill säga enligt ML. Lagstiftning får inte ske i förarbeten, varför jag anser att det inte är möjligt att ålägga den juridiska personens företrädare personligt betalningsansvar enligt 59 kap. 13 § SFL, om den oäkta momsen inte betalas av den juridiska personen.

På samma sätt som jag anför ovan beträffande frågan om skattebrott och att det inte är möjligt för åklagare att genomdriva åtal på det temat mot den enskilde så länge det inte klarläggs huruvida felaktigt debiterad moms omfattas av ”skatt” enligt SBL, anser jag att inte heller SKV kan genomdriva en talan om företrädaransvar enligt SFL mot delägare i ett aktiebolag som utfärdat en faktura med felaktigt debiterad moms, om det inte införs i SFL att med skatt avses också sådan oäkta moms i materiellt hänseende. Därvidlag hänvisar jag också till vad jag anför ovan angående befrielseinstitutet om att det inte är tillräckligt att det anges i 3 kap. 12 § SFL att vad som sägs om mervärdesskatt i SFL även gäller för sådant belopp, eftersom det endast avser förfarandereglerna och hur en oäkta moms ska redovisas, inte det materiella handlingsimperativet av innebörd att en skyldighet om personligt betalningsansvar skulle kunna föreligga för företrädare för juridiska personer.

För övrigt anför jag i avsnitt 4 i Forssén 2024a, att företrädaransvar enbart nämns i förbigående i SOU 2023:49 (på sidan 63) och då endast angående att det i SFL och SBL finns bestämmelser om hinder mot ansökan om företrädaransvar i fråga om skattetillägg som avser en juridisk person respektive åtal, strafföreläggande eller åtalsunderlåtelse, förutsatt att den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av till exempel ett väckt åtal avseende samma fysiska person respektive om ansvar redan har utkrävts av samma fysiska person. Enligt min mening är det inte tillräckligt på temat rättssäkerhet för den enskilde att utredningen enbart nämner företrädaransvar i förhållande till principen *ne bis in idem* (dvs. att samma sak inte ska prövas två gånger) beträffande skattetillägg. Jag anser därför att det bör noga övervägas vad det är för situation som den enskilde privatpersonen kan hamna i totalt sett gentemot staten i samband med utredningar om karusellhandel, innan lagstiftningsproceduren med anledning av SOU 2023:49 och SOU 2024:32 fortsätter.

Sålunda får jag i sistnämnda sammanhang särskilt uppmärksamma att Advokatsamfundet i sitt yttrande till Finansdepartementet av 2024-11-15 över SOU 2024:32 tar upp att ne bis in idem-frågan aktualiseras också när SKV går in på uppsåtsfrågan, genom att anföra i förslag till beslut att ond tro åvilar

delägarna i en juridisk person, exempelvis ett aktiebolag, angående mervärdesskattebedrägeri genom karusellhandel, trots att delägare och bolag inte är samma person. Att SKV använder begreppet mervärdesskattebedrägeri i samband med påstående om ond tro hos delägarna i ett aktiebolag beträffande att deras företag skulle ingå i en transaktionskedja som utgör karusellhandel i syfte att tillskansa sig pengar från svenska staten innebär enligt Advokatsamfundet, att SKV gör sig själv till åklagare. Advokatsamfundet anför att uppsåtet inte är SKV:s sak att utreda, och att det enda subjektiva som SKV ska utreda i stället gäller befrielsegrunderna för skattetillägg.[22]

Återinförd revisionsplikt för mindre företag och ökad registreringskontroll – alternativ till förslagen i SOU 2023:49

Vidare anför jag att vad jag nämner i denna artikel inte förändrar mitt förslag i Forssén 2024a att det bör övervägas om undantaget från revisionsplikt för mindre företag ska kvarstå, mot bakgrund av problematiken kring ansvarsfrågan avseende oäkta moms för en *missing trader*.[23]

Advokatsamfundet tar i sitt yttrande till Finansdepartementet av 2024-11-15 upp att ökad kontroll av vilka som registreras till mervärdesskatt typiskt sett ger ett mera fokuserat urval av utredningsobjekt och koncentrerade ärenden och mål om skattebrott för att åtgärda momsbedrägerier av alla slag – inte enbart som en åtgärd mot karusellhandel.[24]

Advokatsamfundet anför att det övergripande målet för mervärdesskattesystemet bör vara att få uppbörden av mervärdesskatt från företagen att fungera, utan att oseriösa personer släpps in i systemet och enbart använder registreringen för att tillskansa sig pengar från staten. I masshanteringssystem är det typiskt sett bättre att problem angående vem som registreras till mervärdesskatt kan åtgärdas när omfattningen av dem kan liknas vid en bäck, i stället för att en flod av fall med fusk måste hanteras. Om inte registreringsfunktionen hos SKV prioriteras, spelar det ingen roll vilka lagstiftningsåtgärder som vidtas mot till exempel karusellhandel. Det är ju först genom registreringen som den som avser att fuska kommer åt statskassan i form av skattekontosystemet. Sålunda anförde EU-kommissionen redan i en grönbok år 2010,[25] att kommissionen hade frångått inställningen att så många företag som möjligt borde omfattas av momssystemet för att i stället förorda återhållsamhet, så att i stället registreringskontroll och uppbördsfrågor prioriteras. I en artikel i Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT) anför jag samma sak, varvid jag uttrycker att i stället för att skatterevisorer ska försöka åtgärda en flod av problem med att staten förlorar momsintäkter kan en effektiv ”grindvakt” vid registreringen minska problemen till enbart rännilar att utreda.[26]

Rättsprövning i resningsärenden om särskild momskommissionsregel efter ML

För övrigt berör jag i Forssén 2024c också bland annat att resningsärenden kan aktualiseras i skattemål och skattebrottmål, om den särskilda momskommissionsregel som SKV och Ekobrottsmyndigheten (EBM) har åberopat för att hävda att agenter som agerar i eget namn och uppbär likvid från kund ska jämställas med egenförsäljare, det vill säga 6 kap. 7 § GML, har ändrats genom 5 kap. 3 § andra stycket 3 ML såtillvida att det inte längre räcker för myndigheterna att hävda att kommission ska anses föreligga i momshänseende bara för att huvudmannen inte kan identifieras i fakturan till kund och agenten uppbär likviden från kund. Jag återknyter här till något av vad jag anförde inledningsvis i det hänseendet i Forssén 2024c:

- Kriteriet om att mellanmannen ”uppbär likviden för varan eller tjänsten”, vilket förekom i 6 kap. 7 § GML liksom i dess föregångare, första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i lag (1968:430) om mervärdeskatt, har inte överförts till 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 § ML. Uttrycket ”i eget namn”, vilket förekom såväl i 6 kap. 7 § GML som i föregångaren i 1968 års mervärdesskattelag, har inte heller överförts till 5 kap. 3 § andra stycket 3 ML. Det är förenligt med artikel 14.2 c i mervärdesskattedirektivet, där det uttrycket inte förekommer beträffande mellanmanssituationer som utgör kommissionshandel med varor.
- Uttrycket ”i eget namn” återfinns i stället i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet beträffande mellanmanssituationer avseende tillhandahållande av tjänster, och i överensstämmelse därmed har det behållits i 5 kap. 27 § ML.
- Sålunda anser jag det som klarlagt genom ML att den svenska mervärdesskattelagstiftningen inte längre kan anses innehålla en särskild momskommissionsregel som gör att även vanliga agenter anses vara kommissionärer i momshänseende, trots att agenten har ett vanligt handelsagentavtal med huvudmannen och inte något kommissionsavtal med denne.

Det kan betraktas som oklart om SKV anser att en sådan särskild momskommissionsregel som SKV (och EBM) har anfört förekommer även efter det att ML ersatte GML, eftersom SKV i sitt ställningstagande av 2020-09-25 enbart gjorde ett tillägg 2023-05-31 – inför införandet av ML – av innebörd att dess rättsliga bedömning kvarstår.[27]

Här får jag bara nämna att ansökan om rättsprövning kan tas upp i samband med ett resningsärende hos HFD respektive hos Högsta domstolen, om Regeringen har avslagit en ansökan om rättsprövning enligt 60 kap. 1 § SFL respektive om Regeringen har avslagit en nådeansökan avseende exempelvis

ett skattebrottmål enligt 12 kap. 9 § RF. Om SKV och EBM har haft fel angående att mervärdesskattelagstiftningen skulle innehålla en särskild momskommissionsregel som gör att även vanliga agenter anses vara kommissionärer i momshänseende, trots att det inte föreligger något civilrättsligt kommissionsavtal med huvudmannen, anser jag att det är en sådan omständighet som borde föranleda att resning beviljas i högsta instans, åtminstone i mål avseende tiden efter Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995, eftersom det saknas stöd i EU-rätten på momsområdet för SKV:s och EBM:s ståndpunkt och det har uppenbart påverkat utgången i ett flertal skatte- och skattebrottmål.

Tillämpning av den särskilda momskommissionsregeln enligt ML och rättssäkerheten

I Forssén 2024c tar jag avslutningsvis upp en annan rättssäkerhetssäkerhetsmässig frågeställning än de resningsärenden som förvaltningsdomstolarna och de allmänna domstolarna kan ha att bedöma enligt vad jag anför om den särskilda momskommissionsregeln, vilken jag återkommer kort till här, för att ge en mer fullständig bild av de rättssäkerhetsmässiga frågor som kan vara aktuella för lagstiftaren att ta upp beträffande åtgärder mot momsbedrägerier, vilka måste ske med beaktande av individens berättigade anspråk på rättssäkerhet. Jag återknyter därför till följande i avsnitt 9 i Forssén 2024c:

- Av 5 § andra stycket andra meningen i BrB:s promulgationslag, det vill säga i lagen (1964:163) om införande av BrB (här förkortad BrP) följer att om annan lag gäller ”när dom meddelas, skall den lagen tillämpas, om den leder till frihet från straff eller till lindrigare straff” (med undantag för ”gärning som under viss tid varit straffbelagd på grund av då rådande särskilda förhållanden”).
- Den bestämmelsen i BrP anser jag innebär att oavsett om SKV och EBM skulle anses ha haft belägg för sin ståndpunkt om förekomsten av en särskild momskommissionsregel i äldre svensk mervärdesskatterätt, har momsreformen 2023 inneburit att en sådan inte gäller numera, enligt 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 § ML.
- Utifrån den konklusionen anser jag att om EBM i en utredning som avser tiden före den 1 juli 2023 har anfört 6 kap. 7 § GML som om den utvidgar vad som menas med kommission till att gälla även situationer som inte omfattas av civilrättsligt avtal om kommission mellan agent och huvudman, kan de allmänna domstolarna inte avkunna dom mot den enskilde i sådant mål den 1 juli 2023 eller senare för skattebrott eller grovt skattebrott enligt 2 eller 4 § SBL. Detta på grund av den lagändring som uppenbart har skett när ML ersatte GML den 1 juli 2023,

beträffande regeln som SKV och EBM anförde som en särskild momskommissionsregel.

- Även om det, som jag nämner i närmast föregående avsnitt, kan betraktas som oklart om SKV håller fast vid att en särskild momskommissionsregel skulle finnas i ML på samma sätt som SKV anförde beträffande 6 kap. 7 § GML, har en lagändring skett genom 5 kap. 3 § andra stycket 3 ML, såsom jag anför i Forssén 2024c och i det närmast föregående avsnittet i denna artikel. Eftersom SKV i sitt ställningstagande av 2020-09-25 enbart gjorde ett tillägg 2023-05-31 – inför införandet av ML – av innebörd att dess rättsliga bedömning kvarstår, får SKV därigenom enligt min mening uppfattas hålla fast vid att en sådan särskild momskommissionsregel existerar som SKV har hävdat också efter det att ML ersatte GML.

Sålunda anser jag att frågan som ställer sig angående de allmänna domstolarna är huruvida de kommer att kunna hantera förändringen av gällande rätt i momshänseende i förevarande hänseende även beträffande den princip om straffrihet som uppställs i 5 § andra stycket andra meningen BrP, om domstolarna går på min uppfattning om rättsläget i förevarande hänseende enligt ML och inte på att detta skulle vara oförändrat beträffande frågan om förekomsten av en särskild momskommissionsregel, såsom SKV ändock får uppfattas anse enligt sitt tillägg 2023-05-31 i ställningstagandet av 2020-09-25.

Elektroniska produkter och beskattningsunderlag för moms – en särskild problematik

I Forssén 2024c valde jag momsbedrägerier genom karusellhandel som ämne för att problematisera frågan om förekomsten av en särskild momskommissionsregel, varvid jag anknöt särskilt till min artikel om den frågan i Dagens Juridik angående den momsmässiga behandlingen i SKV:s och EBM:s utredningar om karusellhandel av licenser avseende operativsystem i elektroniska produkter såsom datorer och mobiltelefoner.[28]

Jag upprepar från Forssén 2024c att nämnda frågeställning – enligt min erfarenhet – inte brukar beröras i sig i sådana utredningar, men att så borde vara fallet särskilt beträffande temat sammansatta transaktioner. Enligt min mening är det oavsett huruvida SKV, såsom jag tar upp ovan i denna artikel, även efter det att ML ersatte GML håller fast vid sin uppfattning om förekomsten av en särskild momskommissionsregel, viktigt att det uppmärksammas i SKV:s och EBM:s utredningar att nämnda produkter består i både exempelvis mobiltelefonen (varan) och operativsystemet (tjänsten). I annat fall är utredningarna missriktade från början, genom att beskattningsunderlagen för moms avseende tjänsten inte beaktas, utan enbart moms på varan.

För vidare läsning i förevarande hänseende hänvisar jag till avsnitt 6 i Forssén 2024c, där jag behandlar problematiken med bestämningen av beskattningsunderlag för moms angående karusellhandel när det gäller att sammansatta transaktioner avseende elektroniska produkter utgörs av en vara respektive en licens avseende dess operativsystem.

Särskilt om näringspenningtvätt i samband med utredningar om ”momskaruseller”

I samband med utredningar angående momsbedrägerier genom karusellhandel är det inte ovanligt att EBM tar upp frågor om näringspenningtvätt enligt 7 § lagen (2014:307) om straff för penningtvättsbrott. I Forssén 2023c och Forssén 2024a berör jag näringspenningtvätt,[29] men jag går inte på djupet i den frågan i denna artikel. Jag får dock nämna följande angående sambandet mellan brottet näringspenningtvätt och särskilt beträffande skattebrottet, eftersom det förekommer att EBM i sina utredningar enbart fokuserar på dessa båda brott och lämnar frågor om bokföringsbrott därhän:

- Om frågan om skattebrottet faller i nämnda situationer, kan i vart fall inte det utgöra ett så kallat förbrott i en åklagares gärningsbeskrivning på temat näringspenningtvätt. Därmed har den omständigheten i Advokatsamfundets yttrande till Finansdepartementet 2024-11-15 som innebär att sambandet mellan oriktig uppgift enligt SBL och skattereglerna inte får brytas betydelse också vid prövningen av frågan om näringspenningtvätt.[30]
- Om skattebrottet faller, kan det således inte vara förbrott till näringspenningtvätt, och om åklagaren inte kan presentera något annat på temat penningtvättssyfte mot exempelvis delägarna i ett aktiebolag, faller även brottet näringspenningtvätt.
- Emellertid kan i det sistnämnda fallet straffrättsligt ansvar på temat näringspenningtvätt föreligga för förfarandemissbruk i stället för angående skattebrott. Jag anser att det inte är givet att förfarandemissbruk *i sig* medför straffrättsligt ansvar och näringspenningtvätt är till skillnad från skattebrott ett effektbrott, inte ett farebrott, men jag får framhålla att näringspenningtvätt är närliggande till förfarandemissbruk beträffande moms, genom att den misstänkte medverkar till en åtgärd för att dölja att exempelvis pengar härrör från brott eller brottslig verksamhet.[31]

Jag stannar vid dessa synpunkter på frågan om näringspenningtvätt, men hänvisar även till Forssén 2024a. Där resonerar jag kring den rättssäkerhetsmässiga principen om dubbel straffbarhet i 2 kap. 2 § andra stycket BrB. Frågan gäller då huruvida näringspenningtvätt är aktuellt om

skattebrott i Sverige ska anses vara förbrott till näringspenningtvätt i ett annat inblandat EU-land, där skattebrott inte bestäms som ett farebrott, utan som ett effektbrott.[32]

Forskning och undervisning om ”momskaruseller” och näringspenningtvätt

I november 2024 höll jag föreläsning och seminarium för tionde året i rad på Magisterprogrammet i europarättsliga studier vid Södertörns högskola (Sh), där ämnet är *Good governance* (god förvaltning) – kontaktperson är docent Patricia Jonason. Då var ämnet för min insats ”Momskaruseller” samt näringspenningtvätt, och eftersom föreläsning och seminarium var på engelska fick studenterna mitt material på både svenska och engelska, där de flesta av mina artiklar i ämnet fanns i mina e-böcker ”Momskaruseller” samt näringspenningtvätt, m.m. respektive ”VAT carrousels” and commercial laundering etc., båda på eget förlag 2024.[33] I dessa böcker återfinns samlat mina artiklar som nämns i förevarande artikel, utom Forssén 2018a och Forssén 2024b. E-böckerna jämte Forssén 2024c och Advokatsamfundets yttrande till Finansdepartementet 2024-11-15 över SOU 2024:32 ingick i materialet till min föreläsning och seminariet – tillsammans med mina översättningar till engelska också av Forssén 2024c och Advokatsamfundets yttrande.[34]

Materialet lades ut av Patricia Jonason på studiewebben hos Sh, och om jag får fortsätta med mina insatser på Magisterprogrammet i europarättsliga studier kommer det att utökas 2025 med tanke på att frågan om befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL bör utvidgas till att omfatta vad jag kallar oäkta moms. I så fall läggs till materialet denna artikel samt Forssén 2018a och Forssén 2024b. Angående mitt forsknings- och undervisningsprojekt om ”momskaruseller” och näringspenningtvätt: se forssen.com. Där återfinns också mina tips till studenterna vid föreläsningen om förberedelser inför seminariet, vilka tillämparna i läsekretsen också kan ha nytta av när de assisterar företag som utreds för momsbedrägerier genom karusellhandel och/eller näringspenningtvätt. Dessa tips följer också av sidan 12 i mina båda böcker om momskaruseller och näringspenningtvätt, där jag ger en översikt av exempel på frågor som kan aktualiseras i enlighet med vad jag anför i böckernas kapitel och bilagor.

Fotnoter:

[1] Jfr Björn Forssén, Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning, Balans fördjupning 2023 s. 1–9 (publicerad 2023-06-13 på www.tidningenbalans.se), Forssén 2023a, resp. Björn Forssén, Aktuell

utredning löser inte problemet med momsbedrägerier, Balans fördjupning 2024 s. 1–11 (publicerad 2024-05-06 på www.tidningenbalans.se), Forssén 2024a. Jfr även Björn Forssén, ”Felaktigt debiterad moms föranleder betalningsskyldighet – inte skattebrott – ’karusellen’ går vidare”, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2023-11-27, kl. 11:44, på www.dagensjuridik.se (Forssén 2023b).

[2] Se www.advokatsamfundet.se: Sveriges advokatsamfunds yttrande av 2024-11-15 till Finansdepartementet över betänkandet Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier (SOU 2024:32). R-2024/1201.

[3] Jfr Björn Forssén, Befrielse från skatt – en nåd att stilla bedja om hos Skatteverkets huvudkontor och regeringen eller rättspröva hos HFD, Balans fördjupningsbilaga 3/2018 s. 3–5 (publicerad 2018-06-12 på www.tidningennalans.se), Forssén 2018a, samt Björn Forssén, ”Befrielse från felaktigt debiterad moms”, Dagens Juridik (Opinion), publicerad 2024-12-13, kl. 11:57, på www.dagensjuridik.se (Forssén 2024b).

[4] Jfr prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor) s. 91.

[5] Jfr prop. 2007/08:25 s. 90.

[6] Jfr sidorna 31, 42 och 43 i *RÄTTSMEDEL: om- & överprövning av förvaltningsbeslut*, av Wiweka Warnling-Nerep, Jure Förlag AB, Stockholm 2015.

[7] Jfr sidan 16 i *Nya förvaltningslagen och skatteförfarandet – studiematerial: Andra upplagan*, av Björn Forssén (eget förlag 2019). Se min hemsida, www.forssen.com, och tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

[8] Jfr Advokatsamfundets yttrande under rubriken Problematiken med bestämningen av ”skatt” enligt skattebrottslagen och reformen år 2008 avseende betalningsskyldighet för felaktigt debiterad mervärdesskatt i faktura.

[9] Jfr prop. 2007/08:25 s. 86.

[10] Jfr 10 kap. 6 § RF.

[11] Jfr prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen) Del 1 s. 472.

[12] Jfr 1 kap. 4 § andra stycket 3 skattebetalningslagen (1997:483).

[13] Jfr Forssén 2018a s. 4 och prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.) Del 1 s. 596.

[14] Då resultatet inte får undervärderas inkomstskattemässigt, anser jag att beloppet inte heller ska kostnadsföras.

[15] Jfr prop. 2007/08:25 s. 91

[16] Jfr Forssén 2023a, avsnitten 4 och 8.

[17] Jfr 7 kap. 50 § första stycket ML, som motsvarar tidigare 13 kap. 28 § första stycket GML.

[18] jfr prop. 2003/04:26 (Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt) s. 42, 48 och 84

[19] Jfr Riksskatteverkets Moms vid konkurs – information om hur man redovisar moms i samband med en konkurs, RSV 556 utg 1 (maj 1984), under rubriken Behörighet att föra talan i skatteprocess, s. 13.

[20] Jfr nämnda Riksskatteverkets Moms vid konkurs, under rubriken Deklarationsskyldighet, s. 13.

[21] Jfr prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 2 s. 905.

[22] Jfr Advokatsamfundets yttrande under rubriken Betydelsen av uttrycken mervärdesskattebedrägeri och ond tro i Skatteverkets förslag till beslut för frågan om en rättvis rättegång för den enskilde.

[23] Jfr Forssén 2024a, avsnitt 7 (Alternativ till förslagen i SOU 2023:49 för att motverka ”momskaruseller”).

[24] Jfr Advokatsamfundets yttrande under rubriken Ökad kontroll av vilka som registreras till mervärdesskatt ger typiskt sett ett mera fokuserat urval av utredningsobjekt och koncentrerade ärenden och mål om skattebrott.

[25] Jfr avsnitt 5.4.1 Översyn av uppbörden av mervärdesskatt, i EU-kommissionens grönbok KOM(2010) 695 slutlig och EU-kommissionens uppföljning till grönboken, COM(2011) 851 final, s. 6.

[26] Jfr Björn Forssén, Mellanmän och frågor om karusellhandel respektive vinstmarginalbeskattning – en jämförelse av gamla och nya mervärdesskattelagen i Sverige, JFT 4/2024 s. 294–329, avsnitt 9. (Forssén 2024c). Jfr även Björn Forssén, Momsbedrägerier genom karusellhandel – erfarenheter i Sverige avseende mervärdesskatt, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten, JFT 4–6/2023 s. 344–378, avsnitt 8.2 (Forssén 2023c) samt Björn Forssén, ”Rätt resurs på rätt ställe minskar momsbedrägerierna”, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2021-05-05, kl. 11:07, på www.dagensjuridik.se (Forssén 2021).

[27] Jfr Forssén 2024c, avsnitten 2, 8 och 9.

[28] Jfr Forssén 2024c, avsnitt 5 och hänvisning där till Björn Forssén, ”’Momskaruseller’ och ändringen av den särskilda förmedlingsregeln”, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2024-05-16, kl. 11:56, på www.dagensjuridik.se (Forssén 2024d).

[29] Jfr Forssén 2023c, avsnitten 5.4, 7.2 och 8.2 och Forssén 2024a, avsnitten 3 och 7. Jfr även Björn Forssén, ”Näringspenningtvätt i momskarusell”, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2023-10-02, kl. 11:12, på www.dagensjuridik.se (Forssén 2023d).

[30] Jfr Advokatsamfundets yttrande under rubriken Betydelsen för en rättvis rättegång för den enskilde av beskrivningen av skattefrågan i Skatteverkets förslag till beslut samt frågan om verket ska återgå till att avfatta slutresultatet av skatterevisionen i en revisionspromemoria.

[31] Jfr Forssén 2023, avsnitt 5.4. Jfr även Björn Forssén, Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704, Svensk Skattetidning 2022 s. 118–130 (Forssén 2022), Björn Forssén, ”Livsmedelspriserna föranleder lagändringar och planering avseende indirekta skatter”, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2023-03-15, kl. 11:51, på www.dagensjuridik.se (Forssén 2023e) och Björn Forssén, Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter momsfria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster, Balans fördjupningsbilaga 1/2018 s. 3–10 (publicerad 2018-01-18 på www.tidningennalans.se), Forssén 2018b.

[32] Jfr Forssén 2024a, avsnitt 7.

[33] Se min hemsida, www.forssen.com, där de båda böckerna finns att ladda ned under PFS Böcker (kod 046Blå för svenska versionen och kod 047Blå för min översättning till engelska). Tryckta versioner av böckerna finns dessutom hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

[34] Se www.forssen.com, där mina översättningar till engelska av Forssén 2024c och Advokatsamfundets yttrande till Finansdepartementet 2024-11-15 finns under Forskning/F13. Titeln på Advokatsamfundets yttrande översätter jag till: The Swedish Bar Association’s considerations over the Government’s report *Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier* (SOU 2024:32), Measures against VAT frauds (SOU 2024:32).

JFT 4/2025 s. 261–294

Björn Forssén, juris doktor, f.d. byrådirektör, Stockholm

Rättssäkerhet i mål om moms och anknytande frågor i Sverige

1 Inledning

I denna artikel återkommer jag till reformen av mervärdesskatten (momsen) som genomfördes i Sverige den 1 juli 2023, genom mervärdesskattelagen (2023:200, här förkortad ML).[1] Jag berörde tidigare att 6 kap. 7 § i föregångaren till ML (1994:200, här förkortad GML)[2] hade förändrats genom ML 5 kap. 3 och 27 §, så att regeln numera bättre överensstämmer med de närmaste motsvarigheterna i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG),[3] det vill säga artiklarna 14.2 c och 28. Den utgjorde i förhållande till de allmänna momsbestämmelserna i lagstiftningen en av specialreglerna om vem som i vissa fall är skattskyldig (numera betalningsskyldig).[4] I likhet med i Forssén 2024a och Forssén 2024b kallar jag ifrågavarande specialregel för en särskild *momskommissionsregel*, eftersom den enligt Skatteverket i Sverige (SKV) i tillämpning inte bara har ansetts gälla beträffande fall av kommission i en civilrättslig mening.[5]

Problemet ur ett rättssäkerhetsperspektiv är att SKV i ett ställningstagande har gjort det tillägget av innebörd att SKV anser att dess uppfattning om gällande rätt alltjämt skulle vara riktig beträffande den särskilda *momskommissionsregeln*, även efter det att ML infördes den 1 juli 2023. Jag har anfört en motsatt ståndpunkt och i Forssén 2024b visat att den fortsatta tillämpningen av momskommissionsregeln i praktiken kan leda till konsekvenser i form av förlorade skatteintäkter för staten beträffande handel med datorer och mobiltelefoner. Det beror på att SKV underlåter att mervärdesbeskatta framför allt stora internationella aktörer för royalty på mjukvara och i stället försöker

[1] Se Björn Forssén, Momsreformen i Sverige – flera minus än plus beträffande implementeringen av bestämmelserna i EU:s mervärdesskattedirektiv, JFT 1–2/2024, s. 48–82 (Forssén 2024a). Jämför även Björn Forssén, Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattelag i Sverige – SOU 2020:31, JFT 3/2020, s. 388–399 (Forssén 2020a). Forssén 2020a och Forssén 2024a finns på min hemsida, www.forssen.com.

[2] Regeln fanns även i föregångaren till GML 6 kap. 7 §, dvs. i första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i lag (1968:430) om mervärdeskatt.

[3] EU, Europeiska unionen eller unionen. Mervärdesskattedirektivet, fullständig titel: RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

[4] Jämför Forssén 2024a, s. 64. Jämför även Björn Forssén, Mellanmän och frågor om karusellhandel respektive vinstmarginalbeskattning – en jämförelse av gamla och nya mervärdesskattelagen i Sverige, JFT 4/2024 s. 294–329, 294 (Forssén 2024b). Även Forssén 2024b finns på www.forssen.com.

[5] Jämför Forssén 2024a, s. 64, 66 och 67 och Forssén 2024b, s. 294 och 295.

få ut momsen på både hårdvaran och mjukvaran från en mellanman vars beskattningsunderlag endast borde bestå av själva provisionen från sådan huvudman.

En annan omständighet som jag har berört tidigare är att SKV i sina ställningstaganden beträffande bemanning inom vård och omsorg har bortsett från EU-domstolens uppfattning om gällande rätt angående frågan om mervärdesbeskattningen.[6] Jag har anfört att SKV historiskt sett i sina ställningstaganden bortsett från att domstolen poängterat betydelsen av att bestämma vem som är skattesubjekt innan frågan om skatteobjektet behandlas.[7] SKV har genom sina ställningstaganden bidragit till oklarheter för tillämparna, när SKV inte beaktade EU-rätten på momsområdet.[8] Vidare återknyter jag till min bedömning i Forssén 2019a av frågeställningen med hänsyn till finska högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis och finska Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar.

Vid genomgången av de båda nu beskrivna fallen, vilka jag i denna artikel benämner huvudfallen, använder jag uttrycken faktisk gällande rätt respektive gällande rätt i egentlig mening beträffande vad som anses gälla momsmässigt. Därvidlag avser jag att en faktisk gällande rätt kan förekomma hos SKV – i form av administrativ praxis – eller hos förvaltningsrätterna och kammarrätterna. Med andra ord avser jag med faktisk gällande rätt en sådan gällande rätt som inte följer redan av uttolkningen av en aktuell lagregel och inte heller har kommit till uttryck avseende denna i form av rättspraxis från svenska högsta förvaltningsdomstolen (HFD) eller EU-domstolen, medan så är fallet beträffande vad jag avser med gällande rätt i egentlig mening.[9] Därvidlag är det EU-domstolen som är högsta uttolkare av EU-rätten.[10]

I båda huvudfallen föreligger en rättsosäkerhet för den enskilde, det vill säga

[6] Jämför EU-domstolens förhandsavgörande C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit), ECLI:EU:C:2015:164, punkterna 23 och 24.

[7] Jämför Björn Forssén, Moms och bemanning inom vård och omsorg – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten, JFT 4/2019 s. 240–253 (Forssén 2019a). Jämför även Björn Forssén, Bemanningsföretagens momsstatus inom vård och omsorg, Svensk Skattetidning 1/2017 s. 15–25 (Forssén 2017). Forssén 2017 och Forssén 2019a finns på www.forssen.com.

[8] Jämför SKV:s ställningstagande 2018-10-25, Uthyrning av vårdpersonal, mervärdesskatt (dnr 202 398355-18/111), och SKV:s ställningstagande 2018-10-25, Social omsorg, mervärdesskatt (dnr 202 398382-18/111). Se SKV:s hemsida (www.skatteverket.se), under Rättslig vägledning (besökt 2025-07-14).

[9] Jämför Björn Forssén, Ord och kontext i EU-skatterätten – En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv: Tredje upplagan (eget förlag 2019), Forssén 2019b, avsnitt 1.4 (Språkliga frågor). I Forssén 2019b använder jag uttrycken faktisk gällande rätt resp. gällande rätt i egentlig mening i följande avsnitt: 1.3.2, 2.5, 3.1, 3.3.1, 3.3.3.1, 3.3.4, 3.11.3, 3.11.5, 5.1.1, 5.1.3, 5.1.11, 5.2.1, 5.2.3, 5.2.8.1 och 5.2.8.3. Forssén 2019b är tillgänglig på www.forssen.com, och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

[10] Att EU-domstolen är högsta uttolkare av EU-rätten följer av att högsta instans i ett medlemsland ska föra en tolkningsfråga avseende EU-rätten vidare för förhandsavgörande hos EU-domstolen, om inte den nationella domstolen kan avgöra frågan. Jämför artikel 267 tredje stycket i fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF).

för skattesubjektet i egenskap av en företagare. Beträffande betydelsen av att ML har ersatt GML den 1 juli 2023 har SKV beträffande frågan om existensen av en särskild *momskommissionsregel* i det för frågan intressanta ställningstagandet av 2020-09-25 enbart gjort ett tillägg,[11] där SKV noterar att ML inte medför ändringar i SKV:s rättsliga bedömning.[12] Någon analys presenteras inte angående huruvida regeln alltjämt ska anses utgöra en specialregel som är tillämpad utöver fall av kommission i en civilrättslig mening. Beträffande frågan om momsfrihet avseende bemanning inom vård och omsorg gjorde SKV inte heller någon analys av hur dess ställningstaganden har påverkats av införandet av ML. Ställningstagandet av 2018-10-25 avseende social omsorg hade i och för sig ersatts 2021-06-17, men det innebar enbart att även omsorgstjänster som regleras i civilrättslig lagstiftning kan omfattas av undantaget.[13] Detta påverkar inte frågan om mervärdesbeskattning för bemanningsföretag och betydelsen av att bestämma vem som är skattesubjekt innan frågan om skatteobjektet behandlas. Det som bidrar till rättsosäkerheten för den enskilde är att SKV enbart lakoniskt i ett tillägg 2023-05-31 angav att ställningstagandet av 2021-06-17 ska finnas kvar, eftersom SKV utan analys angav att dess rättsliga bedömning inte påverkades av att ML ersatte GML. På samma sätt yttrade SKV i ett tillägg 2023-06-01 bara att ställningstagandet av 2018-10-25 angående uthyrning av vårdpersonal ska finnas kvar, eftersom SKV anser att dess rättsliga bedömning kvarstår oförändrad också därvidlag efter införandet av ML.[14]

Nedan går jag igenom hur jag anser att SKV, genom bristande analys av vilken betydelsen det att ML har ersatt GML har för avdragsfrågan och skattesubjektsfrågan, har bidragit till uppfattningar om existensen av en faktisk gällande rätt avseende huvudfallen angående mellanmän respektive bemanning inom vård och omsorg. Uppfattningar om existensen av en faktisk gällande rätt som avviker från mervärdesskattedirektivet innebär att rättssäkerheten undergrävs för den enskilde företagaren i mål om moms och anknytande frågor i Sverige.

[11] ”Nytt: 2023-05-31”.

[12] Se SKV:s ställningstagande av 2020-09-25, Förmedling av tjänster i eget eller i annans namn, mervärdesskatt, dnr 8-314934, avsnitt 3.2. Se https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/384806.html?date=2020-09-25 (besökt 2025-07-14). Jämför även Forssén 2024b, s. 300.

[13] Jämför SKV:s ställningstagande av 2021-06-17, Social omsorg, mervärdesskatt, dnr 8-1057054, avsnitt 4.1.1. Se https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/392818.html?date=2021-06-17 (besökt 2025-07-14).

[14] Jämför SKV:s hemsida www.skatteverket.se, under Rättslig vägledning (besökt 2025-07-14).

2 Brister i analysen hos SKV av skattesubjektsfrågan medför rättsosäkerhet

2.1 Rättsosäkerhet föreligger genom SKV:s tillägg i ställningstagande som berör frågan om den särskilda förmedlingsregeln och kommission

Den centrala frågan i Forssén 2024b gällde huruvida svensk mervärdesskatterätt har innehållit vad jag kallar för en gummiregel. Den regeln innebär i så fall enligt SKV att begreppet kommissionär utvidgades till att omfatta även *jämförliga ombud*. Följden blev att mellanmannen betraktades som en egenförsäljare enligt de allmänna momsbestämmelserna. Därmed ansågs att beskattningsunderlaget för exempelvis en vanlig agent, vilket består av en provision från huvudmannen, i stället utgör hela försäljningspriset till kunden. SKV har anfört att en särskild *momskommissionsregel* av sådan innebörd fanns i mervärdesskattelagstiftningen enligt äldre svensk mervärdesskatterätt, nämligen i GML 6 kap. 7 § och i första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i 1968 års mervärdesskattelag.[15]

Jag återger här GML 6 kap. 7 §, som SKV således har hävdat att utgör en särskild *momskommissionsregel*, respektive artikel 14.2 c och artikel 28 i mervärdesskattedirektivet:[16]

> *GML 6 kap. 7 §*
>
> Om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten skall vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.
>
> *Art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet*
>
> 2. Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:
>
> […]
>
> c) Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.
>
> *Art. 28 i mervärdesskattedirektivet*

[15] Jämför Forssén 2024b, s. 326 och 327.

[16] Jämför Forssén 2024b, s. 295.

> Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.

Genom att ML ersatte GML anförde jag att den särskilda förmedlingsregeln i GML 6 kap. 7 § ändrades, så att den numera består av två regler: ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 §.[17] Dessa motsvarar i princip ifrågavarande båda obligatoriska bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, det vill säga artikel 14.2 c och artikel 28. Reglerna i ML har följande lydelser:[18]

> *ML 5 kap. 3 § andra stycket 3*
>
> Med leverans av varor avses även överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.
>
> *ML 5 kap. 27 §*
>
> Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, ska den beskattningsbara personen anses själv ha förvärvat och tillhandahållit dessa tjänster.

Jag noterade att kriteriet om att mellanmannen ”uppbär likviden för varan eller tjänsten”, vilket förekom i GML 6 kap. 7 § liksom i 1968 års mervärdesskattelag, inte överfördes till ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 §. Dessutom noterade jag att uttrycket ”i eget namn”, vilket förekom såväl i GML 6 kap. 7 § som i föregångaren i 1968 års mervärdesskattelag, inte hade överförts från GML 6 kap. 7 § till ML 5 kap. 3 § andra stycket 3, vilket är förenligt med artikel 14.2 c i mervärdesskattedirektivet i vilken uttrycket inte förekommer beträffande mellanmanssituationer som utgör kommissionshandel med varor. Uttrycket ”i eget namn” återfinns i stället i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet beträffande mellanmanssituationer avseende tillhandahållande av tjänster, och det har också behållits i ML 5 kap. 27 §. Därmed föreligger numera en korrekt implementering i den svenska mervärdesskattelagstiftningen av direktivbestämmelserna avseende mellanmanssituationer rörande kommissionshandel med varor respektive tillhandahållande av tjänster.[19] Utifrån SKV:s ställningstagande av 2020-09-25, med tillägget av 2023-05-31 inför införandet av ML, är det oklart om SKV också anser detta efter det att ML ersatte GML.[20]

[17] Jämför Forssén 2024b.

[18] Jämför Forssén 2024b, s. 295 och 296.

[19] Jämför Forssén 2024b, s. 296.

[20] Jämför Forssén 2024b, avsnitten 2, 3 och 9.

Jag konkluderade att det får anses klarlagt genom momsreformen 2023 att det inte längre finns en sådan särskild *momskommissionsregel* som SKV har hävdat, om en dylik över huvud taget kan anses ha förekommit i svensk mervärdesskatterätt. Genom införandet av ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 har gällande rätt ändrats i förevarande hänseende. Någon gummiregel som skulle medföra att en vanlig agent kan anses som skattskyldig (numera betalningsskyldig) för hela försäljningspriset på en vara eller en tjänst till kund i stället för enbart avseende provisionen som vederbörande uppbär från huvudmannen finns inte längre. SKV ansåg att så var fallet, bara för att agenten (mellanmannen) uppbar likviden från kunden och det inte gick att identifiera huvudmannen i fakturan som agenten utfärdade till kunden. Numera krävs det enligt min uppfattning att ett civilrättsligt kommissionsavtal föreligger för att en mellanman ska jämställas momsmässigt med en egenförsäljare.[21]

Ändringen genom ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 av vad som anses som kommission i momshänseende visar i sig att SKV:s uppfattning om omfattningen av GML 6 kap. 7 § och av föregångaren i 1968 års mervärdesskattelag uppenbart stred mot lag. SKV:s uppfattning och den faktiska rättstillämpningen baserades sålunda enbart på förarbetena. SKV har, till stöd för sin ståndpunkt att begreppet kommissionär utvidgas enligt *momskommissionsregeln* till att omfatta även *jämförliga ombud*, anfört att det i förarbetena till 1968 års mervärdesskattelag angavs att uttrycket ”i eget namn” skulle avse ”kommissionärer och jämförliga ombud”.[22] SKV:s ståndpunkt baserades därmed inte på mervärdesskattelagen och den materiella beskattningsregeln stred således mot den grundlagsfästa legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder.[23]

Mot bakgrund av risken för att andra förvaltningsmyndigheter, såsom Ekobrottsmyndigheten (EBM), respektive första och andra instans hos de allmänna förvaltningsdomstolarna och de allmänna domstolarna tillämpar en faktisk gällande rätt baserad på SKV:s inställning i frågan om existensen av en särskild *momskommissionsregel*, och inte på en analys av den materiella beskattningsregeln i sig, bidrar SKV till en fortsatt rättsosäkerhet, genom att SKV i sitt tillägg 2023-05-31 till ställningstagandet

[21] Jämför Forssén 2024b, avsnitten 2, 3, 7 och 9.

[22] Jämför prop. 1968:100 (Kungl. Majt:s proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdeskatt, m.m.), s. 121. Jämför även Forssén 2024b, avsnitten 2 och 9 samt Björn Forssén, ’Momskarusseller’ och ändringen av den särskilda förmedlingsregeln genom nya mervärdesskattelagen, Dagens Juridik 2024-05-16 (Forssén 2024c). Forssén 2024c är tillgänglig på Dagens Juridiks hemsida, www.dagensjuridik.se, och på www.forssen.com.

[23] Jämför principen ingen skatt utan lag (*nullum tributumj sine lege*), vilken kommer till uttryck genom legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen (1974:152, här förkortad RF). Jämför även Forssén 2024b, avsnitten 2 och 9.

av 2020-09-25 blott yttrar att ML inte medför att SKV:s rättsliga bedömning ändras.[24] För framför allt en agent är den rådande situationen inte förutsebar, när denne inte kan förlita sig på lagens bokstav och avfattningen av direktivbestämmelserna i fråga. Med sitt tillägg till ifrågavarande ställningstagande får nämligen SKV uppfattas fortsatt anse att exempelvis en vanlig agent kan omfattas av en särskild *momskommissionsregel*. Den ska enligt SKV anses utgöra en specialregel – en gummiregel – som gör agenten jämförbar i momshänseende med en egenförsäljare, genom att kommission i momshänseende ska anses kunna utvidgas utöver fall av kommission i en civilrättslig mening. Jag upprepar från Forssén 2024b att den fråga som ställer sig är huruvida SKV vid framläggandet av sitt tillägg beaktat att lagstiftaren i lagrådsremissen den 17 februari 2022 frångick uppfattningen i SOU 2020:31 (En ny mervärdesskattelag) att GML 6 kap. 7 § skulle få en direkt motsvarighet i ML.[25] Enligt min uppfattning talar den omständigheten att så inte blev fallet i sig för att ML har inneburit en förändring av gällande rätt, så att någon sådan särskild *momskommissionsregel* som SKV har anfört inte längre existerar i svensk mervärdesskatterätt (om den över huvud taget har existerat enligt gällande rätt i egentlig mening). Den beskrivna bristen på förutsebarhet som SKV:s ställningstagande av 2020-09-25, med nämnda tillägg 2023-05-21, innebär medför sålunda en stor rättsosäkerhet för den enskilde i momshänseende, och det kan leda till mycket svåra konsekvenser i form av höjd mervärdesbeskattning med åtföljande skatteprocesser och straffrättsliga processer.

2.2 SKV:s ställningstaganden har bidragit till rättsosäkerhet beträffande momsfrågan för bemanning inom vård och omsorg

2.2.1 SKV har bidragit till rättsosäkerheten med sin historia av oklara ställningstaganden

Beträffande frågan om moms och bemanning inom områdena vård och omsorg föreligger i praktiken en rättsosäkerhet som har sin grund i att SKV har en historia av att i sina ställningstaganden bortse från att EU-domstolen har poängterat betydelsen av att bestämma vem som är skattesubjekt, innan frågan om skatteobjektet behandlas.[26] Jag återknyter, som också nämnts, till min bedömning i Forssén 2019a av frågeställningen med hänsyn till finska högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis och finska Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar.

[24] Se SKV:s ställningstagande av 2020-09-25, Förmedling av tjänster i eget eller i annans namn, mervärdesskatt, dnr 8-314934, avsnitt 3.2. Se https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/384806.html?date=2020-09-25 (besökt 2025-07-14). Jämför även Forssén 2024b, s. 300.

[25] Jämför Forssén 2024b, s. 301.

[26] Jämför EU-domstolens förhandsavgörande den 12 mars 2015 i EU-målet ”go fair” Zeitarbeit.

SKV har bidragit till oklarheterna för tillämparna genom att i sina ställningstaganden inte beakta EU-rätten på momsområdet. Inte ens när EU-domstolen genom sitt förhandsavgörande ”go fair” Zeitarbeit klargjorde att såväl skattesubjektet som skatteobjektet måste bedömas för att avgöra om uthyrning av arbetskraft (bemanning) inom vård eller omsorg ska mervärdesskattebeläggas beaktade SKV detta i sina ställningstaganden av 2015-12-10 och 2016-03-31 i frågan.[27] Ställningstagandena har därmed inte varit förenliga med gällande rätt i egentlig mening, eftersom EU-domstolen är högsta uttolkare av EU-rätten. I stället har en faktisk gällande rätt mer eller mindre etablerats på marknaden, som har lett till att större aktörer dominerar den på ifrågavarande områden. De mindre har inte annat att göra än att följa med för att inte riskera att konkurreras ut, när sjukhus och andra inrättningar på de båda områdena väljer den som inte tar ut moms på bemanningstjänsterna. Detta strider mot EU-rätten, eftersom mervärdesskattedirektivet ska, med avseende på det resultat som ska uppnås med direktivet, vara bindande för Sverige som medlemsstat i EU[28] och direktivbestämmelserna sålunda till sitt innehåll implementeras i den nationella svenska mervärdesskattelagstiftningen. Det är också fastlagt genom harmoniseringskravet i FEUF artikel 113 att en dylik snedvridning av konkurrensen inte ska uppkomma på den inre marknaden såtillvida att konsumenterna väljer leverantör av varor eller tillhandahållare av tjänster på grund av olikheter i de nationella reglerna på den indirekta beskattningens område (det vill säga beträffande moms, punktskatter och tull).

I Forssén 2017 och Forssén 2019a har jag berört EU-målet ”go fair” Zeitarbeit, och anfört att EU-domstolen genom framför allt punkterna 23–25 i sin dom poängterar att en bedömning huruvida ett företag inom områdena vård och omsorg ska ta ut moms på sina tjänster ska ske i två steg. Det vill säga såväl subjektsfrågan angående huruvida personen i fråga utgör en beskattningsbar person som frågan om skatteobjektet undantas från mervärdesskatteplikt måste beaktas därvidlag. Det räcker inte med att konstatera att den uthyrda arbetskraften är legitimerad inom området i fråga eller kan uppvisa något annat uppfyllt behörighetskrav, utan det är företaget, den beskattningsbara personen själv, som måste ta ett vård- eller omsorgsansvar gentemot patient och brukare. I annat fall tillämpas inte undantag från mervärdesbeskattning, och företagets tillhandahållande av arbetskraft utgör en bemanningstjänst som ska debiteras med moms i faktura till sjukhuset eller inrättningen som hyr in exempelvis en läkare, sjuksköterska, psykolog eller socionom från företaget.

[27] Se SKV:s ställningstaganden av 2015-12-10, Uthyrning av personal till erkänd aktör av social karaktär, mervärdesskatt (dnr 131 656823-15/111) och av 2016-03-31, Uthyrning av personal till erkänd aktör av social karaktär, mervärdesskatt (dnr 131 156230-16/111).

[28] Det följer av FEUF artikel 288 tredje stycket (huvudsatsen).

HFD ansåg i ett förhandsbesked den 7 juni 2018 (mål nr 7270-17) att ett bemanningsföretags uthyrning av vårdpersonal inte är undantagen från mervärdesskatteplikt. På samma sätt som jag anförde redan i Forssén 2017 gjorde HFD sin bedömning utifrån EU-målet ”go fair” Zeitarbeit och framhöll att de uthyrda personerna inte själva bedrev en ekonomisk verksamhet, utan var anställda. De relevanta tjänsterna som företaget hos vilket de var anställda tillhandahöll var de tjänster som företaget tillhandahöll vårdinrättningen, det vill säga uthyrning av personal. För bedömningen saknade det betydelse att den uthyrda personalen var vårdpersonal och att inrättningen som hyrde in personalen var en erkänd vårdinrättning enligt undantagsbestämmelsen i artikel 132.1 i direktivet. Bemanningsföretaget skulle debitera moms på uthyrningen av personal till vårdinrättningen.[29]

Det är först efter HFD:s förhandsbesked 2018 som SKV har ändrat inställning. Med hänvisning till EU-målet ”go fair” Zeitarbeit och HFD 2018 ref. 41 ändrade SKV inställning enligt sina båda nämnda ställningstaganden av 2018-10-25. Dessa innebär att bland annat ställningstagandet 2016-03-31 upphörde den 1 juli 2019.[30] SKV:s båda ställningstaganden år 2018 är förenliga med målet ”go fair” Zeitarbeit, eftersom SKV numera beaktar att bedömningen av undantaget från skatteplikt ska avse den beskattningsbara personen – bemanningsföretaget – och inte personalen i företaget. Det räcker, som nämnts, inte med att bemanningsföretaget hyr ut exempelvis en anställd legitimerad läkare eller sjuksköterska för att undantag från skatteplikt ska gälla såsom för en sjukvårdstjänst, utan för undantag från mervärdesskatteplikt krävs att bemanningsföretaget också tar ett vårdansvar. SKV:s oklarheter beträffande EU-domstolens uppfattning har dock enligt min uppfattning lett till existensen av en faktisk gällande rätt i Sverige.

2.2.2 Moms och bemanning inom vård och omsorg – jämförelse med Finland och Danmark

Enligt min erfarenhet förekommer uppfattningar hos praktiker om att SKV:s tidigare generösare inställning angående tillämpningen av undantag från mervärdesskatteplikt avseende bemanning inom vård och omsorg skulle ha stöd i finsk mervärdesskatterätt. Därför berörde jag i Forssén 2019a huruvida en olikartad behandling föreligger i förevarande fråga mellan Sverige och Finland. Jag gick igenom huruvida finska Skatteförvaltningen kan anses tillämpa undantagen från mervärdesskatteplikt enligt mervärdesskattelagen 30.12.1993/1501 (FML) på ett motsatt sätt jäm-

[29] Jämför Forssén 2019a, s. 242 och 243.

[30] SKV:s ställningstagande 2018-10-25, Social omsorg, mervärdesskatt (dnr 202 398382-18/111) ersatte den 1 juli 2019 inte bara ställningstagandet av 2016-03-31, utan även SKV:s ställningstagande 2013-07-05, Social omsorg, mervärdesskatt (dnr 131 340930-13/111).

fört med i Sverige beträffande bemanningsföretagen och förhållandet till EU-målet ”go fair” Zeitarbeit.

Jag bedömde frågeställningen utifrån finska högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis och finska Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar i nämnda hänseenden. I Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar kunde jag skönja en diskrepans i förevarande hänseende mellan Finland och Sverige. Den finska högsta förvaltningsdomstolen för inte samma resonemang som EU-domstolen i målet ”go fair” Zeitarbeit, när det gäller vad skattesubjektet (bemanningsföretaget) gör innan objektsfrågan behandlas, utan domstolen hänvisar i HFD 2016:101 bara till EU-målet och anför att uthyrning av arbetskraft för socialvårdstjänster inte omfattas av undantaget från skatteplikt för socialvårdstjänster.[31] Skatteförvaltningen följer i sina detaljerade anvisningar högsta förvaltningsdomstolens bedömning att uthyrning av arbetskraft inom socialvårdsområdet inte omfattas av undantag, men berör inte frågeställningen för personaluthyrning inom hälso- och sjukvård. Jag anser att Skatteförvaltningen därmed – till skillnad från vad SKV anför i ställningstagandena av 2018-10-25 på båda områdena i fråga – inte följer EU-domstolens rättspraxis fullt ut, då EU-domstolens bedömning av frågan om moms på bemanning har bäring på båda områdena i fråga – dvs. vård *och* omsorg – enligt punkterna 23–25 i ”go fair” Zeitarbeit.[32] Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar av 2019-04-01 för överlåtelse av arbetskraft inom hälso- och sjukvården har inte förändrats i de nya detaljerade anvisningarna av 2025-02-04, utan Skatteförvaltningen hänvisar alltjämt till finska högsta förvaltningsdomstolens avgöranden HFD 2013:39 och HFD 2017:192. Skatteförvaltningen underlåter med andra ord att beröra att EU-domstolen i målet ”go fair” Zeitarbeit poängterar betydelsen av att bestämma vem som är skattesubjekt innan frågan om skatteobjektet behandlas.[33]

Den olikartade behandlingen i fråga kan ha haft sin förklaring i en strukturell skillnad mellan GML och FML, såtillvida att GML stipulerade undantagen från mervärdesskatteplikt avseende sjukvård och social omsorg i en gemensam bestämmelse (3 kap. 4 §), medan bestämmelserna om momsfriheten för hälso- och sjukvård och

[31] Jämför finska högsta förvaltningsdomstolens beslut 28.6.2016/2827; HFD 2016:101. Jämför även Forssén 2019a, s. 246.

[32] Jämför Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar av 2019-04-01, Momsbeskattning av hälso- och sjukvården, dnr A97/200/2018 resp. av 2019-04-02, Momsbeskattning av socialvårdstjänster, dnr VH/352/00.01.00/2019. Se https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteanvisningar/anvisningar/48270/momsbeskattning-av-halso--och-sjukvarden/ resp. https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteanvisningar/anvisningar/48131/momsbeskattning_av_socialvardstjanster/. I förstnämnda detaljerade anvisningar hänvisar Skatteförvaltningen i avsnitten 2.2 resp. 3.3 till finska högsta förvaltningsdomstolens avgöranden HFD 2017:192 resp. HFD 2013:39. Jämför även Forssén 2019a, s. 244, 246, 249 och 250.

[33] Jämför Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar av 2025-02-04, dnr VH/8016/00.01.00/2024, avsnitt 3.3 med hänvisning till avsnitt 2.2. Se https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteanvisningar/anvisningar/48270/mervardesbeskattning-av-halso-och-sjukvard/.

socialvård angavs i separata bestämmelser i FML 34 § (hälso- och sjukvård) respektive 37 § (socialvård). Därmed låg FML i detta hänseende närmare mervärdesskattedirektivet, där skatteobjektsfrågan också regleras i separata bestämmelser.[34] Numera har dock den svenska mervärdesskattelagstiftningen samma struktur som mervärdesskattedirektivet och FML, i och med att ML har ersatt GML och undantag från skatteplikt för sjukvård respektive social omsorg behandlas i olika regler.[35] Mot bakgrund av historian av oklara ställningstaganden i frågan om moms och bemanning på ifrågavarande områden borde SKV ha gjort mer i samband med momsreformen 2023 än att i tillägg 2023-05-31 till ställningstagandet om social omsorg av 2021-06-17 (som ersatte ställningstagande av 2018-10-25 i samma fråga) bara i korthet notera att ställningstagandet ska finnas kvar, eftersom SKV ansåg att dess rättsliga bedömning inte påverkades av att ML ersatte GML. Av samma anledning anser jag att SKV borde ha gjort en djupare analys än att bara i ett tillägg 2023-06-01 ange, med samma korta motivering, att ställningstagandet av 2018-10-25 angående uthyrning av vårdpersonal ska finnas kvar även efter införandet av ML. Sålunda anser jag att såvida det numera föreligger uppfattningar bland praktiker som avviker från EU-domstolens rättspraxis enligt målet ”go fair” Zeitarbeit, som kan bilda en devierande faktisk gällande rätt, beror det på en kvardröjande influens också efter införandet av ML av SKV:s historia av att genom sina ställningstaganden från tiden före HFD:s förhandsbesked HFD 2018 ref. 41, det vill säga från tiden innan SKV bytte ståndpunkt i ställningstagandena av 2018-10-25, skapade ett utrymme för stora aktörer på områdena i fråga att hävda en linje i Sverige som exempelvis inte förfäktades av samma aktörer i deras verksamheter i EU-medlemsstaten Danmark.

I sistnämnda hänseende är min erfarenhet att större aktörer inom bemanningsbranschen på områdena vård och omsorg har haft tämligen bestämda uppfattningar om att sådan personaluthyrning skulle vara momsfri. Det som har varit särskilt intressant därvidlag är att sådana aktörer har godtagit motsatta bedömningar i andra medlemsstater såsom Danmark, trots att de har hävdat ståndpunkten att det just i Sverige skulle vara momsfritt med personaluthyrning inom vård eller omsorg. Eftersom det enligt min uppfattning under åren efter SKV:s ändrade ståndpunkt i ställningstagandena av 2018-10-25 bland praktiker har förekommit uppfattningen att den tidigare generösare tillämpningen alltjämt skulle gälla, nu med stöd av finsk mervärdesskatterätt, är det angeläget att finska Skatteförvaltningen anpassar sina detaljerade anvisningar fullt ut till EU-domstolens uppfattning i målet ”go fair” Zeitarbeit så att Skatteförvaltningen också i detaljerade anvisningar beträffande personaluthyrning inom hälso- och sjukvård klargör att EU-domstolens rättspraxis gäller. Skatteförvaltningen har ersatt sina detaljerade

[34] Jämför beträffande undantag för vård resp. omsorg: artiklarna 132.1 b och c resp. 132.1 g och h. Jämför även Forssén 2019a, s. 249.

[35] I ML avser 10 kap. 6–13 § sjukvård (och tandvård), medan 10 kap. 14 § avser social omsorg.

anvisningar av 2019-04-02, 2023-01-02 och återigen 2024-01-02, och upprepar däri att överlåtelse av arbetskraft inom socialvården inte är momsfri.[36] Emellertid underlåter Skatteförvaltningen, som nämnts, även i de detaljerade anvisningar av 2025-02-04 som har ersatt de detaljerade anvisningarna av 2019-04-01 beträffande överlåtelse av arbetskraft inom hälso- och sjukvården, att beröra EU-domstolens poängterande i målet ”go fair” Zeitarbeit om betydelsen av att bestämma vem som är skattesubjekt innan frågan om skatteobjektet behandlas. För övrigt får också nämnas Centralskattenämndens förhandsavgörande givet 2021-12-14 (CSN:2021/46) där nämnden hänvisade till EU-domstolens resonemang i målet ”go fair” Zeitarbeit och bedömde att tillhandahållande av yrkeskunnig socialvårdspersonal mellan bolag i en koncern inte utgjorde socialvård enligt FML 37 och 38 §, när köpande bolag producerade socialvårdstjänsterna. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte nämndens förhandsavgörande.[37]

Mitt förslag till Skatteförvaltningen syftar till att åstadkomma en neutral tillämpning av momsfrågan mellan större och mindre bemanningsföretag i Sverige. Med andra ord gäller det att hindra att stora dominerande aktörer på områdena vård och omsorg i Sverige ges något komparativt stöd för att driva sin linje om fortsatt momsfrihet, varvid de mindre företagen med mindre processuella muskler tvingas följa de stora aktörerna för att inte utkonkurreras. De mindre företagen inom områdena vård och omsorg försätts därigenom i en mycket vansklig situation när det gäller rättssäkerheten i tillämpningen av reglerna på områdena i fråga, när det gäller bemanning. Dessutom motverkar situationen grundtanken med en konkurrens- och konsumtionsneutral moms i enlighet med FEUF artikel 113 på den inre marknaden för såväl småföretagen som för konsumenterna av vård och omsorg, om konsumenterna på dessa områden i praktiken har att välja tillhandahållare av tjänsterna beroende på olikheter i tillämpningen av momsreglerna hos företag som ingår i transaktionskedjor fram till konsument på områdena i fråga.

[36] Jämför Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar 2019-04-02, Momsbeskattning av socialvårdstjänster, avsnitt 9.2 (Uthyrning av arbetskraft för socialvårdstjänster); 2023-01-02, dnr VH/5237/00.01.00/2022, avsnitt 9.1 (Överlåtelse av arbetskraft för socialvårdstjänster); och 2024-01-02, dnr VH/5932/00.01.00/2023, avsnitt 9.1 (Överlåtelse av arbetskraft för socialvårdstjänster). Ang. anvisningarna 2023 och 2024, se: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48131/sosiaalihuoltopalvelujen-arvonlis%C3%A4verotus2; och https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteanvisningar/anvisningar/48131/momsbeskattning-av-socialvardstjanster2/.

[37] Se HFD H3580 9.12.2022 (https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteanvisningar/centralskattenamndens-forhandsavgoranden/106729/csn0462021/).

3 Parallell rättsbildning i Sverige i de båda huvudfallen – konsekvenser

3.1 De båda huvudfallen i denna artikel i förhållande till SOU 2023:49 och SOU 2024:31

En oönskad parallell rättsbildning i Sverige jämfört med EU-rätten på momsområdet i de båda beskrivna fallen angående mellanmän respektive bemanning inom vård och omsorg till följd av SKV:s bristande analys av skattesubjektsfrågan i ställningstagandena efter införandet av ML leder till rättsosäkerhet för den enskilde, eftersom förutsebarheten i beskattningsbeslut går förlorad genom utvecklingen av en faktisk gällande rätt därvidlag. Konsekvenserna för den enskilde, det vill säga skattesubjektet i egenskap av en företagare, blir mycket ingripande och kännbara genom sådana beslut från SKV:s sida. Innan jag går vidare med en genomgång av konsekvenserna, sätter jag i detta avsnitt de båda huvudfallen om utvecklingen av en oönskad faktisk gällande rätt i strid mot EU-rätten på området i förhållande till utredningen *Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier*.[38]

För några år sedan började jag att skriva på vad som visade sig bli en serie artiklar vilka berör frågor som har att göra med mervärdesskattebedrägerier av så kallad karuselltyp (karusellhandel). Det ämnet togs också upp i SOU 2023:49 och SOU 2024:32. De längre av artiklarna i min serie under tidsperioden 2021–2025 är publicerade i JFT och Tidningen Balans samt i ett fall i Svensk Skattetidning.[39] SOU 2023:49 respektive SOU 2024:32 har jag kommenterat i Tidningen Balans (fördjupning) 2024-05-06 respektive 2025-05-15.[40] Forssén 2024b publicerades 2024-11-01 och under juni 2024 hade Sveriges advokatsamfund utsett mig till författare i en arbetsgrupp för att utarbeta ett utkast till remissvar till Finansdepartementet över SOU 2024:32. Förslaget antogs och Sveriges advokatsamfund ingav 2024-11-15 yttrandet över SOU 2024:32 till Finansdepartementet.[41]

I Forssén 2024b och i Advokatsamfundets yttrande över SOU 2024:32 berörs uppfattningen som generaladvokaten i ett mål i EU-domstolen anför i sitt förslag till avgörande, när det gäller fall av så kallad *missing trader* (försvunnen näringsidkare)

[38] Utredningen har till Regeringen lämnat delbetänkandet *Skyddet för EU:s finansiella intressen. Ändringar och kompletteringar i svensk rätt* (SOU 2023:49) samt slutbetänkandet *Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier* (SOU 2024:32). Utredningen skulle leda till lagstiftning den 1 juli 2025, men så har inte skett.

[39] För intresserade forskare eller till idéer för uppsatsskrivning hänvisar jag till https://www.forssen.com/forskning/f13/, där det framgår vilka av mina artiklar som bildar serien.

[40] Jämför Björn Forssén, Aktuell utredning löser inte problemet med momsbedrägerier, publicerad på www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2024-05-06, Forssén 2024d, resp. Björn Forssén, Frågor med anledning av slutbetänkandet Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier, publicerad på www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2025-05-15, Forssén 2025. Forssén 2024d och Forssén 2025 finns även på www.forssen.com.

[41] Sveriges advokatsamfunds remissvar av 2024-11-15 till Finansdepartementet över SOU 2024:32 återfinns på dess hemsida (https://www.advokatsamfundet.se/) med dnr R-2024/1201.

avseende karusellhandel.[42] I sitt förslag till avgörande till domstolen i förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13 nämnde generaladvokaten bland annat att *missing trader* är ett fall av karusellhandel där bedrägeriet helt enkelt består av att en näringsidkare försvinner. Mottagaren av en faktura gör avdrag för debiterad ingående skatt, men säljaren redovisar inte någon utgående skatt eller så sker det till ett lågt belopp och exempelvis varan i fråga sätts åter i omlopp.[43] Generaladvokaten anförde att flera olika varutyper kan användas vid momsbedrägerier genom sådan karusellhandel. Bedragarna föredrar enligt generaladvokaten ofta varor som ”datorer eller mobiltelefoner”,[44] eftersom de har ett högt värde per enhet och är lätta att transportera. Generaladvokaten anförde vidare att det inte är fråga om normala leveranskedjor, utan om verksamheter organiserade uteslutande för att ett skattebedrägeri ska kunna genomföras, men att det också förekommer att vanliga företag utnyttjas, med eller utan deras vetskap, och att vissa näringsidkare till och med kan vara ovetande om att de deltar i ett bedrägeri och handla i god tro. Det är enligt generaladvokaten ”endast den försvunna näringsidkaren som, genom att inte betala den skatt han eller hon är skyldig, begår ett bedrägeri i egentlig mening”. Generaladvokaten medgav att mervärdesskattesystemet är tämligen komplext, men att en fullständig skatteneutralitet utgör fördelen med systemet, medan ”medaljens baksida är att systemets komplexitet gör det lättare att utnyttja dess mekanismer i bedrägligt syfte”.[45]

Beträffande det första huvudfallet, det vill säga frågan om den särskilda *momskommissionsregeln*, berör jag i fortsättningen konsekvenserna av en faktisk gällande rätt som inte är förenlig med EU-rätten på området dels för staten och dels för den enskilde. Innan jag påbörjade artikelserien om karusellhandel, hade jag redan 2001-11-14 hållit ett föredrag i ämnet på Svensk Juriststämma.[46] Där berörde jag bland annat den särskilda *momskommissionsregeln*, det vill säga GML 6 kap. 7 §.[47] För den enskilde, det vill säga skattesubjektet, är frågan om ond tro eller god tro central i de utredningar och mål som bedrivs av SKV och EBM på temat karusellhandel. Frågan om en fortsatt faktisk gällande rätt som innebär att den särskilda *momskommissionsregeln*

[42] Se EU-domstolens förenade mål C-131/13, C-163/13 och C-164/13 (Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti, ECLI:EU:C:2014:2455) och generaladvokatens förslag till avgörande (ECLI:EU:C:2014:2217).

[43] Se punkterna 32–34 i generaladvokatens förslag till avgörande till EU-domstolen i förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13. Jämför även Forssén 2024b, s. 313.

[44] Jämför i den engelska språkversionen *computer components or mobile phones*.

[45] Se punkterna 31–37 i generaladvokatens förslag till avgörande till EU-domstolen i förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13. Jämför även Forssén 2024b, s. 313 och 314.

[46] Björn Forssén, Föredrag på Svensk Juriststämma 2001-11-14 (Stockholmsmässan i Älvsjö), Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten (SKM och EBM). Arrangör VJS. Föreläsningspromemorian finns tillgänglig på https://www.forssen.com/forskning/f13/. (Forssén 2001).

[47] Jämför Forssén 2001, s. 7. Jämför även Forssén 2024b, s. 313.

alltjämt ska kunna utvidga begreppet skattskyldighet (numera betalningsskyldighet) till att gälla även mellanmanssituationer som inte utgör kommission i civilrättslig mening är enligt min mening avgörande beträffande rättssäkerheten för bland annat vanliga agenter, eftersom en tillämpning av en sådan specialregel normalt sett innebär en oförutsedd höjning av beskattningsunderlaget.

Beträffande det andra huvudfallet i denna artikel, det vill säga frågan om moms och bemanning inom områdena vård och omsorg, tar jag upp att SKV kan fatta ett oförutsett beslut mot en fastighetsägare om avregistrering från frivillig beskattning som en konsekvens av att SKV tillämpar undantag från mervärdesbeskattning avseende en lokalhyresgäst, när denne tidigare hade bedömt sin verksamhet vara omfattad av de allmänna bestämmelserna om skatteplikt för varor och tjänster. SKV kan i detta fall ha grundat sin bedömning om att bemanningsföretagets verksamhet är momsfri utan en noggrann genomgång av vilken påverkan de stora aktörernas uppfattning om en fortsatt generös behandling av bemanningsföretagen inom områdena vård och omsorg kan ha därvidlag. Med andra ord skulle en faktisk gällande rätt råda i frågan om omfattningen av undantaget.

3.2 Problematiken med en faktisk gällande rätt avseende de båda huvudfallen är processuell

Att en sådan faktisk gällande rätt som jag anför utgör ett problem i Sverige alls existerar för exempelvis de båda huvudfallen som jag tar upp i denna artikel har till stor del sin förklaring i att akademikerna inte ger användbara influenser till lagstiftaren. I en serie artiklar under 2020–2023 publicerade i JFT och Tidningen Balans gick jag igenom samtliga avhandlingar i Sverige under 1994–2020 i ämnet indirekta skatter (dvs. i första hand moms, punktskatter och tull), där tolv av fjorton avsåg moms. En gemensam nämnare för min kritik av momsforskningen var just att forskarna förbigår skattesubjektsfrågan för att i stället direkt behandla objektsfrågan.[48] Förutom mina båda avhandlingar[49] finns det bara en svensk avhandling i mervärdesskatterätt som berör skattesubjektsfrågan. Det är ”Mervärdesbeskattning vid obestånd” av Jesper Öberg, men där behandlades EU-rätten sparsamt med motiveringen att ”EG:s regelverk endast ger ramarna och måste fyllas ut med nationella regler”, varvid han noterade att någon

[48] För intresserade forskare eller till idéer för uppsatsskrivning hänvisar jag till https://www.forssen.com/forskning/f10/, där det framgår vilka av mina artiklar under 2020–2023 som berör avhandlingarna i Sverige i ämnet indirekta skatter under tidsperioden 1994–2020.

[49] Jämför Björn Forssén, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen, Jure Förlag AB 2011 (Forssén 2011), licentiatavhandling, resp. Björn Forssén, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, Örebro Studies in Law 4, Örebro universitet 2013 (Forssén 2013), doktorsavhandling. Forssén 2011 och Forssén 2013 är tillgängligas i databasen DiVA (www.diva-portal.org) och på www.forssen.com.

motsvarighet till de för undersökningen centrala konkursbestämmelserna i GML inte fanns i dåvarande mervärdesskattedirektiv.[50]

I denna artikel lämnar jag frågan om forskningens påverkan av lagstiftarens arbete med mervärdesskattelagstiftningen i stort sett därhän. I stället fokuserar jag på de processuella frågorna i förevarande kontext. Därvidlag är min erfarenhet att existensen av en faktisk gällande rätt i förevarande hänseenden framför allt kommer till uttryck i själva tillämpningen av reglerna i de båda huvudfallen i denna artikel, det vill säga när de behandlas i beskattningsförfarandet hos SKV och i skatteprocessen som inleds i förvaltningsrätten. Avsaknaden av tolkningar som ger uttryck för en uppfattning om gällande rätt i egentlig mening öppnar för en tillämpning av en faktisk gällande rätt. Det medför en risk för att en parallell rättsbildning sker i Sverige som inte är förenlig med EU-rätten på området.

Jag återkommer i det följande till att det svenska systemet med prövningstillstånd i HFD har kritiserats av Danmark som en omständighet vilken kan leda till just en parallell rättsbildning jämfört med EU-rätten på momsområdet. Den situationen medför inte bara ett oväntat beslut av SKV om en momshöjning som kan komma att beslutas efter en skatterevision, och som leder till själva skattemålet om företaget överklagar beslutet till förvaltningsrätten. Därtill kommer vanligen också ärenden om betalningsanstånd, betalningssäkring, utmätning, bevissäkring och företrädaransvar (om momshöjningen avser exempelvis ett aktiebolag) samt brottmål om i första hand skattebrott mot fysiska personer som driver verksamhet under enskild firma eller som delägare i aktiebolag osv., varvid åklagare också kan yrka på näringsförbud och företagsbot. För båda huvudfallen i denna artikel är sålunda problematiken med existensen av en faktisk gällande rätt hos SKV och första och andra instans hos de allmänna domstolarna och de allmänna förvaltningsdomstolarna i första hand processuell.

Angående konsekvenserna för den enskilde av en parallell rättsbildning grundad på en faktisk gällande rätt i de båda huvudfallen begränsar jag mig till den processuella problematiken beträffande moms och skattetillägg samt straffrättsligt ansvar. Situationen blir särskilt komplex och problematisk processuellt sett när SKV kan anses utveckla en faktisk gällande rätt som inte är förenlig med EU-rätten på momsområdet beträffande en fortsatt tillämpning av den särskilda *momskommissionsregeln* också efter införandet av ML. Beträffande karusellhandel gör nämligen SKV i stort sett rutinmässigt anmälningar till EBM om misstanke om skattebrott mot företagare och, om det är fråga om juridiska personer såsom aktiebolag, mot deras delägare. Om förundersökningen inte läggs ned, beslutar en

[50] Jämför Jesper Öberg, Mervärdesbeskattning vid obestånd, Andra upplagan, Norstedts Juridik AB 2001 (Öberg 2001), s. 19. Avhandlingen är från 2000. Jag hänvisar till den utgivna boken: Öberg 2001. Jämför även Björn Forssén, Momsforskningen i Sverige – metodfrågor, JFT 6/2020, s. 716–757, 733 och 738 (Forssén 2020b). Forssén 2020b finns på www.forssen.com.

åklagare om åtal genom stämning av de misstänkta. Då inleds i tingsrätten ett mål om skattebrott angående momsbedrägeri av karuselltyp, varvid åtalsbeslutet normalt också omfattar bokföringsbrott. Ett sådant åtal förenas dessutom inte sällan av åtal om näringspenningtvätt, antingen samtidigt med att förundersökning om skattebrott inleds eller inför ett beslut om åtal.

3.3 Angående fall avseende tillämpning av den särskilda momskommissionsregeln

3.3.1 Likvidmässiga konsekvenser för staten och den enskilde av beslut som ger upphov till oäkta moms

Det finns många olika varianter av fenomenet momsbedrägerier genom karusellhandel, men som en gemensam nämnare rör det sig om att oseriösa företag vidtar åtgärder med sina momsdeklarationer så att staten i slutändan förlorar pengar, när momsen på varor eller tjänster i en kedja av företag inte övervältras på en konsument som skattebärare. Det strider mot EU-rätten på momsområdet, eftersom mervärdesskatteprincipen i artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet bland annat innebär att moms är ”en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut”.[51] Vidare anges att ”det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet”.[52] Mervärdesskatteprincipen i artikel 1.2 innebär också att avdragsrätt för debiterad ingående moms i en mottagen faktura inträder för ett företag som är köpare av en vara eller tjänst när sådan avdragsgill moms blir utkrävbar som utgående moms hos säljande företag (reciprocitetsprincipen).[53] Om inte dessa omständigheter enligt artikel 1.2 uppfylls beträffande en skatt som benämns moms, är det inte moms i EU-rättens mening.[54]

Ett ofta förekommande exempel på momsbedrägerier av så kallad karuselltyp är, som nämnts, fall av försvunnen näringsidkare (*missing trader*). Det innebär att det i en kedja av företag förekommer ett skenföretag, vilket i de utredningar som SKV – och EBM – utför kallas för *missing trader* (eller målvaktsbolag eller bulvanföretag). Det innebär att ett företag utfärdar en faktura med vad jag kallar för oäkta moms.

[51] Jämför artikel 1.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

[52] Jämför artikel 1.2 tredje stycket i mervärdesskattedirektivet.

[53] Reciprocitetsprincipen följer av artikel 1.2 andra stycket och artikel 167 i mervärdesskattedirektivet.

[54] Jämför Björn Forssén, Momsbedrägerier genom karusellhandel – erfarenheter i Sverige avseende mervärdesskatt, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten, JFT 4–6/2023, s. 344–378, 344, 345 och 346 (Forssén 2023a).

I en artikel har jag redogjort för konsekvenserna för såväl utfärdare som mottagare av skenfaktura med ett belopp som felaktigt betecknas som moms.[55] Implementeringen 2008 av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet i GML (genom SFS 2007:1376) medför att bland annat att utfärdaren i fallet av felaktig debitering av moms har en särskild betalningsskyldighet för sådant belopp, det vill säga för en oäkta moms, så länge en kreditnota på beloppet i fråga inte utfärdas. Om en kreditfaktura avseende den oäkta momsen utfärdas, ska nämligen beloppet i fråga ändras.[56] Av förarbetena till reformen 2008 framgår att lagstiftaren ansåg att det följde redan av GML 8 kap. 2 § första stycket att en felaktig debiterad moms inte utgör ingående moms, eftersom beloppet som felaktigt betecknas som moms i mottagen skenfaktura inte utgjorde moms enligt GML, utan vad jag kallar oäkta moms. Genom att betalningsskyldigheten för en sådan oäkta moms reglerades i en separat paragraf, GML 1 kap. 2 e §, underströk lagstiftaren att åtgärden som innebär felaktig debitering av moms inte ska leda till annat än en särskild betalningsskyldighet för beloppet i fråga för företaget som har utfärdat fakturan.[57] Eftersom det inte är fråga om skattskyldighet (numera betalningsskyldighet) för en ”äkta moms” för utfärdaren, uppfylls inte reciprocitetsprincipen enligt artiklarna 1.2 och 167 i mervärdesskattedirektivet, varför mottagaren av fakturan inte får dra beloppet i fråga som en ingående moms.[58] Det får nämnas för sammanhanget att skentransaktioner utgjorde ett av flera exempel som lagstiftaren angav vid reformen 2008 på sådan felaktig debitering av moms i en faktura som nu avses.[59]

Genom momsreformen 2023 anser jag, som nämnts, att det inte längre finns någon gummiregel som skulle medföra att exempelvis en vanlig agent kan anses som betalningsskyldig för moms på hela försäljningspriset för en vara eller en tjänst till kund, i stället för enbart på provisionen från huvudmannen. Numera krävs det, som också nämnts, att ett civilrättsligt kommissionsavtal föreligger för att en mellanman i egenskap av exempelvis en agent ska jämställas momsmässigt med en egenförsäljare. Jag återknyter här till Forssén 2024b och frågan där om karusellhandel och sammansatta transaktioner bestående av att en elektronisk produkt – exempelvis en dator eller en

[55] Jämför Björn Forssén, Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning, Tidningen Balans fördjupning 2023, s. 1-9, publicerad på www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2023-06-13, Forssén 2023b. Forssén 2023b finns även på www.forssen.com.

[56] Jämför ML 7 kap. 50 § första stycket, som motsvarar tidigare GML 13 kap. 28 § första stycket. Jämför även Forssén 2025.

[57] Jämför prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor), s. 90. GML 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § motsvaras av ML 16 kap. 23 §. GML 8 kap. 2 § första stycket motsvaras av ML 13 kap. 4 § 1 och 2. Jämför även Forssén 2023b, s. 3.

[58] Jämför Forssén 2023b, s. 3.

[59] Jämför prop. 2007/08:25, s. 91, där skentransaktioner anges som det åttonde av exemplen i fråga.

mobiltelefon – utgör en vara och samtidigt en tjänst i form av en licens avseende operativsystemet för produkten.[60]

Mjukvaran som finns i datorn eller mobiltelefonen utgörs av ett operativsystem. Det ägs inte av handlaren som säljer själva varan, utan av en annan aktör på marknaden för produkterna. Det är ofta ett stort internationellt företag som äger licensen till operativsystemet också efter det att konsumenten har köpt datorn eller mobiltelefonen från handlaren, det vill säga vanligtvis från en detaljist som driver en butik för elektroniska produkter. Försäljningen av en dator har således inte bara betydelse för omsättningen av själva varan. Varje dator omfattar en OEM-licens[61] vars tillhandahållande normalt ska behandlas för sig i momshänseende – som ett tillhandahållande av tjänster – och detsamma gäller mobiltelefonerna.

SKV (och EBM) brukar enligt min erfarenhet inte beröra något annat beskattningsunderlag för moms än handlarens i sina utredningar angående mervärdesskattebedrägerier genom karusellhandel med elektroniska produkter såsom datorer och mobiltelefoner. Därmed behandlar inte SKV huruvida staten förlorar momsintäkter till följd av att moms inte redovisas av de stora internationella företag som äger mjukvaran i sådana produkter.

Sålunda borde SKV och EBM i sina utredningar av karusellhandel beakta också huruvida stora internationella aktörer korrekt redovisar moms på beskattningsunderlag som avser licenser för operativsystem i exempelvis datorer eller mobiltelefoner. Innan den frågan har undergått en empirisk undersökning, anser jag att det är poänglöst att hänföra statens förlust av momsintäkter i fall av misstänkt karusellhandel till grossister eller detaljister. Frågeställningen beträffande huruvida SKV (och EBM) beaktar att beskattningsunderlag avseende licenser på operativsystem bör bestämmas för de stora internationella aktörer som äger systemen är avgörande för att undvika en felaktig beskattning av grossister och detaljister som enbart säljer exempelvis mobiltelefonen till slutkunden (konsumenten). Angående problematiken kring fenomenet karusellhandel sätter jag fokus på att den särskilda *momskommissionsregeln*, har anförts av SKV (och EBM) för att motivera att framför allt mellanmän såsom grossister ska påföras moms på ett beskattningsunderlag som motsvarar hela det belopp som erhålls från nästa grossist i en transaktionskedja eller från detaljisten, om denne är nästa företag i kedjan.[62] För att korrekt utreda en *missing trader* som misstänks för att ha gjort en skentransaktion i kedjan under förespegling av att ha haft en roll som grossist därvidlag föreslår jag därför att SKV (och EBM) i sina utredningar om misstänkt karusellhandel delar upp exempelvis en dator eller

[60] Jämför Forssén 2024b, avsnitt 6.

[61] OEM, *Original Equipment Manufacturer*.

[62] Jag anförde detta redan i föredraget 2001 (jfr Forssén 2001).

en mobiltelefon i en vara respektive en tjänst. Försäljningen som grossisten gör bör inte utredas utifrån premissen att fråga är om en produkt som betraktas som enbart en vara, varvid frågan om beskattningsunderlag för moms avseende licensen till operativsystemet helt lämnas därhän av SKV (och EBM).

Genom SKV:s förhållningssätt till inslaget av stora internationella aktörer i utredningarna förlorar staten skatteintäkter, eftersom en mellanman som enbart har som intäkt en provision inte har tillräcklig ekonomi för att betala ett krav från SKV som om moms skulle ha redovisats på hela bruttobeloppet som erhålls från kunden. Staten kan således inte driva ett krav mot en mellanman som borde ha riktats mot ägarna av operativsystemen angående momsen på royalty för deras licenser på systemen. Situationen för mellanmannen är rättsosäker, om denne försätts i konkurs på grund av SKV:s krav och saknar medel för att driva en skatteprocess i frågan. Dessutom biträder enligt min erfarenhet inte konkursförvaltarna gäldenären med att sanktionera att denne utfärdar en kreditnota, så att åtminstone en felaktigt debiterad moms kan exkluderas från indrivning. Om en kreditfaktura avseende den oäkta momsen utfärdas skulle då, som nämnts, beloppet i fråga ändras.

3.3.2 Särskilt om straffansvar i samband med oäkta moms

3.3.2.1 Faktura med oäkta moms – betalningsskyldighet enda konsekvensen för utfärdaren

Av förarbetena till reformen 2008 framgår, som nämnts, att lagstiftaren ansåg att en felaktig debitering av moms inte ska leda till annat än en särskild betalningsskyldighet för beloppet i fråga för företaget som har utfärdat fakturan. Detta gäller om enbart utfärdarens ansvar avses, eftersom det inte finns något betalbrott för exempelvis redovisad men obetald moms. Det finns inte något betalbrott i sig beträffande skattekontosystemet, som infördes den 1 november 1997 genom skattebetalningslagen (1997:483).[63] Skattebrottet enligt skattebrottslagen (1971:69, här förkortad SBL) avser därmed felaktig eller utebliven redovisning av skatt, det vill säga det utgör ett redovisningsbrott. Eftersom något betalbrott inte finns i den svenska straffrättsliga lagstiftningen, kan den som i egenskap av verklig eller påhittad säljare av en vara eller tjänst inte ådömas ansvar för skattebrott bara för att denne inte har betalat en äkta eller oäkta moms till staten.[64] Att betalningen har uteblivit är i sig inte tillräckligt för att straffansvar ska kunna anses föreligga, men situationen kan bli en

[63] Jämför prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.) Del 1, s. 450. Jämför även Forssén 2023a, s. 361. Bland annat skattebetalningslagen ersattes den 1 januari 2012 av skatteförfarandelagen (2011:1244, här förkortad SFL).

[64] Jämför Forssén 2023a, s. 365.

annan beroende på vad exempelvis en mottagare av en faktura med en felaktig debitering av moms vidtar för åtgärd redovisningsmässigt med en sådan oäkta moms.

Om mottagaren av fakturan kände till eller borde ha känt till att uppgiften om moms i mottagen faktura var felaktig, men ändå försöker utöva avdragsrätt genom att ta upp beloppet som utgör oäkta moms i en mervärdesskattedeklaration till SKV som om det utgjorde ingående moms, är det enligt min uppfattning fråga om ett fall av förfarandemissbruk som kan föranleda straffrättsligt ansvar för både utfärdaren och mottagaren av fakturan.[65]

I Forssén 2023a utvecklade jag särskilt frågan om utfärdande av en faktura med oäkta moms kan föranleda straffrättsligt ansvar.[66] Här återknyter jag till följande från den genomgången. Om ett företag, exempelvis en fysisk person (enskild firma) eller en juridisk person såsom ett aktiebolag, har utfärdat en faktura vari ett belopp felaktigt anges som moms, ska beloppet – den oäkta momsen – redovisas i en särskild skattedeklaration,[67] medan äkta moms ska deklareras i en mervärdesskattedeklaration.[68] Att det som moms felaktigt betecknade beloppet utgör en oäkta moms innebär inte att utfärdaren av fakturan har begått brott avseende *skatt*, det vill säga skattebrott enligt SBL 2 §. För det skulle krävas ett förtydligande i SBL att *skatt* även avser belopp som felaktigt betecknats som mervärdesskatt (moms) i en faktura. I SFL 3 kap. 12 § anges att det ”som sägs om mervärdesskatt” gäller även belopp som felaktigt har betecknats som moms i en faktura och att ”det som sägs om skattskyldig enligt mervärdesskattelagen gäller även den som är skyldig att betala sådant belopp”. Enligt SFL 3 kap. 1 § första stycket första meningen är det dock enbart fråga om användningen av vissa termer och uttryck i själva SFL, varför ett belopp som utgör en oäkta moms bör betraktas som *skatt* endast när det gäller förfarandet för dess redovisning, inte materiellt sett. Att bestämma vad som är *skatt* materiellt sett genom en förfarandemässig regel i SFL strider enligt min uppfattning mot legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF 8 kap. 2 § första stycket 2.[69]

Sålunda anser jag att en fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller som är företrädare för ett aktiebolag, och som utfärdar en faktura med en oäkta moms, inte bör kunna anses begå skattebrott enligt SBL 2 §, eftersom en oriktig uppgift avseende *skatt* som ska redovisas i en mervärdesskattedeklaration inte aktualiseras i ett sådant fall. Skattetillägg kan inte heller påföras en oäkta moms, eftersom pålagan

[65] Jämför Forssén 2023a, s. 345.

[66] Jämför Forssén 2023a, s. 361–365 (avsnitt 5.4 ”Faktura med oäkta moms och straffrättsligt ansvar”).

[67] Jämför SFL 26 kap. 7 §.

[68] Jämför SFL 26 kap. 21 §.

[69] Jämför Forssén 2023a, s. 361 och 362.

skattetillägg tas ut på *skatter* som omfattas av SFL.[70] Den enda konsekvensen för utfärdaren av en faktura med felaktig debitering av moms är således förfarandemässig, och avser skyldigheten att betala beloppet i fråga så länge en kreditnota inte utfärdas.[71]

3.3.2.2 Faktura med oäkta moms – straffansvar för utfärdare och mottagare om avdrag yrkas

Däremot kan skattebrott enligt SBL 2 § aktualiseras för en företagare som har mottagit fakturan och försöker utöva avdragsrätt för den felaktigt debiterade momsen i en mervärdesskattedeklaration, eftersom det företaget saknar avdragsrätt såsom för ingående moms avseende beloppet i fråga. Då kan straffrättsligt ansvar aktualiseras även för den som har utfärdat fakturan med den oäkta momsen. Detta följer av att denne enligt 23 kap. 4 § brottsbalken (1962:700, här förkortad BrB) kan straffas för medverkan till skattebrottet som mottagaren av fakturan kan anses ha begått genom att försöka utöva avdragsrätt för beloppet. Den situationen kan vara föremål för utredningar av SKV och EBM i samband med fall angående momsbedrägerier genom karusellhandel, där en *missing trader* förekommer i en kedja av företag. Om mottagaren av fakturan kände till eller borde ha känt till att uppgiften om moms i fakturan var felaktig, är det därmed ett fall av förfarandemissbruk som *kan* föranleda straffrättsligt ansvar för både utfärdaren och mottagaren av fakturan.[72]

3.3.2.3 Faktura med oäkta moms – förfarandemissbruk behöver inte i sig medföra straffansvar

Här bortser jag från frågor om bokföringsbrott som utfärdaren och mottagaren av fakturan med oäkta moms kan ha begått enligt BrB 11 kap. 5 § första stycket på grund av att oriktig uppgift lämnas i bokföringen eller årsredovisningen. I stället återupprepar jag mitt anförande i en artikel från 2022, där jag kommenterade en dom i svenska högsta domstolen (HD), NJA 2018 s. 704.[73] Även om HD i NJA 2018 s. 704 fastställde majoritetens i Svea hovrätt fällande dom är det inte givet att förfarandemissbruk *i sig* innebär att straffrättsligt ansvar föreligger. Detta mot bakgrund av att hovrättslagmannen, som var skiljaktig och ville fria den tilltalade, bland annat anförde att EU-domstolen i ett mål uttalade att ”det förhållandet att ett förfarandemissbruk konstateras inte behöver leda till en sanktionsåtgärd, vilket skulle kräva tydligt och otvetydigt lagstöd,

[70] Se SFL 49 kap. 2 §. Jämför även Forssén 2023a, s. 362.

[71] Jämför Forssén 2023a, s. 362.

[72] Jämför Forssén 2023a, s. 362.

[73] Jämför Björn Forssén, Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704, Svensk Skattetidning 2/2022 s. 118–130, 125 (Forssén 2022). Jämför också Forssén 2023a, s. 344. Även Forssén 2022 finns på www.forssen.com.

men däremot återbetalningsskyldighet eftersom avdraget blivit omotiverat".[74] Jag noterade även att hovrättslagmannen dessutom anförde att den straffrättsliga legalitetsprincipen enligt BrB 1 kap. 1 § fungerar som en rättssäkerhetsgaranti, genom att den ställer krav på lagstiftningen såtillvida att den enskilde ska kunna förutse när han eller hon kan bli föremål för straffrättsligt ingripande.[75]

Stig von Bahr, före detta domare i HFD och EU-domstolen, skrev en artikel som ett komplement till Forssén 2022, och anförde bland annat att "den som läser BF:s artikel kan få intryck av att både förfarandemissbruk och bedrägerier kan ge upphov till straffrättsliga sanktioner".[76] Stig von Bahr fick möjlighet att i sitt manus beakta att jag i Forssén 2022 anför att det "inte är givet att förfarandemissbruk i sig innebär att straffrättsligt ansvar föreligger". Den nyansering som mitt uttryck "i sig" innebär uppmärksammades dock inte i von Bahr 2022. Sålunda får läsaren intrycket av att Stig von Bahr går längre än jag, genom att han tämligen kategoriskt avfärdar min varning för förfarandemissbruk på temat straffrättsliga påföljder.

NJA 2018 s. 704 innebär enligt min mening, mot bakgrund av uttalandena från hovrättslagmannen i Svea hovrätt, att det inte är givet att förfarandemissbruk *i sig* medför att straffrättsligt ansvar föreligger, men så *kan* vara fallet. För mig är det därför inte särskilt långsökt att det kan förekomma olika straffrättsliga frågor i ett fall av förfarandemissbruk, såsom den nämnda situationen angående utövande av avdragsrätt för oäkta moms som felaktigt har debiterats i faktura eller framför allt misstanke om näringspenningtvätt. Jag återkommer i det följande till åtal där misstanke om momsbedrägeri av karuselltyp förenas med åtal för misstanke om näringspenningtvätt. Emellertid går jag dessförinnan, som nämnts, igenom det andra huvudfallet av faktisk gällande rätt i denna artikel, det vill säga frågan om en sådan kan anses existera angående moms och bemanning inom områdena vård och omsorg.

3.4 Angående fall avseende moms och bemanning inom områdena vård och omsorg

I förarbetena till den ovan nämnda reformen 2008 gav lagstiftaren en problembeskrivning till motivering av att en särskild betalningsskyldighet infördes för felaktig debitering av moms i en faktura genom implementering i GML av artikel 21.1 d i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) – numera artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Motiveringen baserades på konsekvenserna för staten av HFD:s avgörande i målet RÅ 2005 ref. 81. Omständigheterna i målet var att ett aktiebolag hade felaktigt

[74] Jämför EU-målet C-255/02 Halifax m.fl. (ECLI:EU:C:2006:121), punkt 93. Jämför även Forssén 2023a, s. 362 och 363.

[75] Jämför Forssén 2023a, s. 362 och 363.

[76] Jämför Stig von Bahr, Mer om missbruk och momsbedrägeri, Svensk Skattetidning 6/2022, s. 498–504, 499 (von Bahr 2022). BF, Björn Forssén (min anm.). Jämför även Forssén 2023a, s. 364.

redovisat moms för lokalhyra, trots att någon skattskyldighet inte förelegat eftersom bolaget inte varit frivilligt registrerat till mervärdesskatt för uthyrning av lokaler. Bolaget hade debiterat moms för tid före beslut om frivillig registrering. SKV ansåg att en återbetalning av felaktigt debiterad moms förutsatte att bolaget utfärdade en kreditfaktura till hyresgästen. Emellertid konstaterade HFD att GML saknade reglering om förfarande vid felaktigt debiterad och inbetald skatt, och ansåg därför att momsen skulle betalas tillbaka till bolaget utan krav på utfärdande av kreditfaktura.[77]

Sålunda implementerades nyss nämnda direktivbestämmelse i GML den 1 januari 2008 genom SFS 2007:1376. I förarbetena angav lagstiftaren att en felaktig debitering av moms i en faktura kan vara felaktig på olika grunder och gav åtta exempel, där det åttonde bestod av att en person begår skattebedrägeri genom att utställa fakturor med moms som inte motsvarar någon reell transaktion (skentransaktioner). Två av de andra exemplen på olika situationer av felaktigt debiterad moms som lagstiftaren angav gällde att en skattskyldig debiterar moms på en undantagen vara eller tjänst respektive att någon som inte är skattskyldig debiterar moms på en vara eller en tjänst. I sistnämnda hänseende kan det röra sig om en sådan situation som gällde i RÅ 2005 ref. 81, det vill säga att en fastighetsägare som inte momsregistrerats enligt reglerna om frivillig skattskyldighet (numera frivillig beskattning)[78] för uthyrning av lokaler ändå debiterar moms på hyran för en lokal.[79] Då gäller sedan 2008 att utfärdaren av hyresfakturan är betalningsskyldig för beloppet som felaktigt betecknats som moms, och det gäller så länge denne inte utfärdar en kreditfaktura.

Jag problematiserar frågeställningen ytterligare, och sätter in i sammanhanget existensen efter införandet av ML av en faktisk gällande rätt som innebär att SKV fortsatt tillämpar den tidigare generösare tillämpningen av undantag för bemanning inom områdena vård och omsorg. För en fastighetsägare som tillämpar frivillig beskattning för uthyrning av verksamhetslokaler får detta avsevärda negativa ekonomiska konsekvenser, om SKV därmed anser att en lokalhyresgäst ska anses ha en momsfri bemanningsverksamhet. Det leder i sin tur till att SKV beslutar att vägra fastighetsägaren avdrag för ingående moms på förvärv av varor och tjänster till lokalen, då SKV därmed anser att fastighetsägaren saknar avdragsrätt för ingående moms i den delen av uthyrningsverksamheten.

Eftersom frivillig beskattning kan tillämpas också för uthyrning i andra och tredje hand,[80] kan de beskrivna negativa konsekvenserna av förlorad avdragsrätt för ingående

[77] Jämför prop. 2007/08:25, s. 84 och 85.

[78] Förutsättningarna för frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser återfinns i ML 12 kap. 5–13 §, och förutsättningarna för frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser återfanns i GML 9 kap. 2 och 3 §. I mervärdesskattedirektivet återfinns bestämmelsen om frivillig beskattning för utarrendering och uthyrning av fast egendom i artikel 137.1 d, som är fakultativ.

[79] Jämför prop. 2007/08:25, s. 91 ang. exemplen 1 och 3 på felaktig debitering av moms i en faktura.

[80] Se ML 12 kap. 7 § 2.

moms omfatta uthyrare i fler led än enbart för fastighetsägaren. Min huvudpoäng är dock att även i detta huvudfall i förevarande artikel får en faktisk gällande rätt effekter som är oförenliga med vad som avses med moms enligt EU-rätten, det vill säga enligt artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Detta visar att om SKV – medvetet eller omedvetet – godtar som faktisk gällande rätt den uppfattning hos de stora bemanningsföretagen inom områdena vård och omsorg att den tidigare generösa bedömningen av undantag från mervärdesbeskattning för personaluthyrning skulle råda, så grundar det sig inte på en noggrann undersökning från SKV av den påverkan som de stora aktörerna kan ha haft därvidlag.

För detta andra huvudfall av frågan om existensen av en faktisk gällande rätt kan det givetvis också förekomma konsekvenser beträffande påförande av skattetillägg och straffansvar. Emellertid gäller det fallet inte frågor om momsbedrägeri av karuselltyp. Eftersom det första huvudfallet rör fall av misstankar om sådant bedrägeri och innehåller den mycket komplexa frågeställning som jag tar upp angående åtal där misstanke om momsbedrägeri av karuselltyp förenas med åtal för misstanke om näringspenningtvätt, begränsar jag mig i det följande till det huvudfallet när det gäller straffrättsliga konsekvenser av en faktisk gällande rätt.

4 Skattebrott och näringspenningtvätt

4.1 Misstanke om karusellhandel och kombination av skattebrott och näringspenningtvätt

Jag har i egenskap av praktiker den erfarenheten att SKV ibland preciserar sina påståenden om upplägg avseende karusellhandel till att felet beträffande momsredovisningen går ut på att företagaren avser att *tillskansa sig pengar från svenska staten*. Då ligger det inte sällan nära till hands för en åklagare att antingen komplettera en misstanke om skattebrott eller ändra gärningsbeskrivningen genom att anföra att fråga är om näringspenningtvätt.[81] I fall med misstanke om karusellhandel innebär det att åklagaren påstår att ett eller flera företag i en transaktionskedja tillskansar sig pengar från en skattemyndighet inom EU, och att ett företag i Sverige medverkar till detta, vilket enligt 3 och 7 § i lagen om straff för penningtvättsbrott innebär att den misstänkte ”medverkar” till att dölja att ”pengar eller annan egendom härrör från brott eller brottslig verksamhet eller till att främja möjligheterna för någon att tillgodogöra sig egendomen eller dess värde”.[82]

Eftersom något betalbrott inte finns i den svenska straffrättsliga lagstiftningen och en felaktig debitering av moms enbart får till konsekvens en skyldighet att betala

[81] Se lagen (2014:307) om straff för penningtvättsbrott 3 och 7 §. Jämför även Forssén 2023a, s. 365.

[82] Jämför Forssén 2023a, s. 365.

sådant belopp till staten, kan den som i egenskap av verklig eller påhittad säljare av en vara eller tjänst inte ådömas ansvar för skattebrott bara för att denne inte har betalat den äkta eller oäkta momsen till staten. Det *i sig* är inte tillräckligt för att straffansvar ska kunna uppkomma då skattebrottet är ett redovisningsbrott, där begreppet oriktig uppgift är det rekvisit i SBL 2 § som kopplar ihop straffrätten med skatterätten och pålagan skattetillägg.[83]

I och för sig är näringspenningtvätt, till skillnad från skattebrott, inte ett farebrott, utan ett effektbrott, varför bevisläget för åklagaren är svårare sett till den omständigheten. Emellertid ligger det, som nämnts, inte sällan nära till hands för åklagare att komplettera en misstanke om skattebrott eller ändra gärningsbeskrivningen genom att anföra att fråga är om näringspenningtvätt. Därför är enligt min uppfattning näringspenningtvätt i praktiken närliggande till förfarandemissbruk beträffande moms, genom att den misstänkte *medverkar till en åtgärd som skäligen kan antas vara vidtagen i syfte* att dölja att exempelvis pengar härrör från brott eller brottslig verksamhet osv.

Jag anser således att det inte är givet att förfarandemissbruk *i sig* innebär att straffrättsligt ansvar föreligger.[84] Däremot anser jag att i stället för ansvar för skattebrott *kan* på temat näringspenningtvätt straffrättsligt ansvar föreligga också för förfarandemissbruk.

4.2 Kombinationen av skattebrott och näringspenningtvätt – behov av prejudikat

Mot bakgrund av att EBM inte sällan anför ansvar för näringspenningtvätt samtidigt med ansvar för skattebrott när det gäller misstänkt karusellhandel, anser jag att ett sådant fall bör prövas av HD som vägledning för rättstillämpningen. Utvecklingen av rättstillämpningen beträffande momsbedrägerier av karuselltyp har gått i en sådan riktning, genom tillägg av näringspenningtvätt i sammanhanget, att NJA 2018 s. 704 inte är tillräcklig för vägledning, särskilt som uppsåtsfrågan inte omfattades av prövningstillståndet i målet.[85] Reglerna i lagen om straff för penningtvättsbrott hänvisar i 7 § till 3 § men inte till 4 §, där lagstiftaren uttryckligen anger att likgiltighetsuppsåt kan medföra ansvar. Jag anser att den regelstrukturen och lagstiftarens jämförelse med näringshäleri enligt BrB 9 kap. 6 § andra stycket innebär att näringspenningtvätt förutsätter en aktivitet – medverkan – från gärningsmannens sida. Därför bör åklagarna inte använda uttryck som uppsåtligen i en gärningsbeskrivning avseende näringspenningtvätt enligt 7 § i lagen om straff för penningtvättsbrott. Jag jämför därvidlag rekvi-

[83] Jämför prop. 1995/96:170 (Översyn av skattebrottslagen), s. 91. Jämför även Forssén 2023a, s. 361.

[84] Jämför att det är vad jag också anförde i Forssén 2022 och Forssén 2023a.

[85] Jämför Björn Forssén, Näringspenningtvätt i momskarusell, Dagens Juridik 2023-10-02 (Forssén 2023c) och Forssén 2022, s. 125. Forssén 2023c är tillgänglig på www.dagensjuridik.se och finns också på www.forssen.com.

siten för näringspenningtvätt med ”avsikt”, som var ett av de subjektiva rekvisiten för skattebedrägeri, innan det brottet gjordes om till ett farebrott den 1 juli 1996 genom SFS 1996:658 och endast ”uppsåtligen” numera anges som subjektivt rekvisit för skattebrott enligt SBL 2 §. Det innebär att ett likgiltighetsuppsåt numera är tillräckligt både när oriktig uppgift lämnas i en deklaration och när deklaration inte lämnas alls.[86]

Till stöd för att ett behov föreligger av prejudikat från HD till vägledning för rättstillämpningen i fall av misstänkt karusellhandel där åklagare anför ansvar för näringspenningtvätt samtidigt med ansvar för skattebrott anför jag dessutom vad lagstiftaren har uttalat om brottskonkurrens. Eftersom *självtvätt*, det vill säga tvätt av vinster från egen brottslighet, omfattas av straffbestämmelsen i ovan nämnda 7 §, anger lagstiftaren att konkurrenssituationer även kan uppstå i förhållande till förbrottet. Vidare anför lagstiftaren att allmänna straffrättsliga principer innebär att visst efterföljande handlande anses ingå som en så naturlig del i förbrottet att det ska betraktas som konsumerat av och bestraffat tillsammans med förbrottet. Lagstiftaren anför att domstolen därför normalt bör döma till ansvar enbart för förbrottet.[87]

I Forssén 2024d resonerade jag även kring den rättssäkerhetsmässiga principen om dubbel straffbarhet i BrB 2 kap. 2 § andra stycket. Frågan gällde då huruvida näringspenningtvätt är aktuellt om skattebrott i Sverige ska anses vara förbrott till näringspenningtvätt i ett annat inblandat EU-land, där skattebrott inte bestäms som ett farebrott utan som ett effektbrott.[88] I denna artikel upprepar jag att Sverige, genom att inte lösa frågan om dubbel straffbarhet angående förbrott vid prövning av näringspenningtvätt, åsidosätter en konvention från Förenta nationerna (FN) som Sverige har tillträtt, nämligen FN:s konvention mot gränsöverskridande organiserad brottslighet den 15 november 2000. Emellertid lämnar jag i denna artikel principen om dubbel straffbarhet av utrymmesskäl, och hänvisar intresserade läsare till Forssén 2024d när det gäller den principen i förevarande sammanhang.[89]

Oavsett sistnämnda begränsning efterlyser jag att det, särskilt när åklagare anför misstanke om skattebrott som avser moms jämte misstanke om näringspenningtvätt, förs resonemang om brottskonkurrens i utredningarna hos EBM och i brottmålen angående påstådd karusellhandel. Om företaget som SKV och EBM utreder anses ha utgjort ett brottsverktyg i karusellhandel, bör utredningarna innehålla ställningstaganden till huruvida påstått skattebrott också ska anses utgöra ett förbrott till näringspenningtvätt.

[86] Jämför Forssén 2023c, där jag hänvisar till förarbetena till reformen av SBL 1996 resp. lagen om straff för penningtvättsbrott: prop. 1995/96:170, s. 11 resp. prop. 2013/14:121 (En effektivare kriminalisering av penningtvätt), s. 115.

[87] Jämför prop. 2013/14:121, s. 112.

[88] I Forssén 2025 nämnde jag detta, eftersom frågan om dubbel straffbarhet är en av de frågor som jag anser återstår för lagstiftaren att ta upp efter SOU 2024:32.

[89] Jämför Forssén 2024d, s. 10.

I utredningarna måste – liksom i andra fall av utredningar om momsbedrägerier än sådana av karuselltyp – alla de tre grundkriterierna som bildar mervärdesskatteprincipen i artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet beaktas, det vill säga en i princip generell avdragsrätt, reciprocitet och övervältring av momsen till konsumenten som skattebärare. I min serie av artiklar (2020–2023) där jag gick igenom avhandlingarna på området indirekta skatter under 1994–2020 framförde jag bland annat att i forskningen på momsområdet borde framför allt betydelsen av att beakta avdragsrätten ha ansetts som central oavsett metodvalet i avhandlingarna, eftersom principen om en generell avdragsrätt är just en av beståndsdelarna i mervärdesskatteprincipen enligt artikel 1.2. Avdragsrätten är således central för att överhuvudtaget kunna föra fördjupade resonemang om mervärdesskatt i EU-rättens mening.[90] Detsamma måste givetvis också gälla i skatterevisioner och utredningar hos EBM, för att de överhuvudtaget ska anses avse mervärdesskatt.

Eftersom domar avkunnas utan nämnda respekt för ämnet mervärdesskatt såsom det bestäms i artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet, det vill säga i EU-rättens mening, är de inte förenliga med den enskildes rätt till en rättvis rättegång enligt artikel 6.1 i den Europeiska Konventionen om de mänskliga rättigheterna (EKMR).[91] De baseras på en faktisk praxis – en faktisk gällande rätt – som måste brytas genom avgöranden i högsta instans så att gällande rätt i egentlig mening blir vägledande för rättstillämpningen hos domstolarna. Med andra ord föreligger ett behov av prejudikat i det rådande rättsläget beträffande de mål som i förevarande hänseenden berör ämnet mervärdesskatt. Utgången i sådana domar som nu avses bör per definition också anses uppenbarligen bero på grovt förbiseende eller grovt misstag hos första och andra instans, och redan av den anledningen bör prövningstillstånd meddelas av högsta instans.[92] De domar som jag anser inte fortsatt ska få befästa en rättsfrågemässigt oriktig men faktiskt existerande gällande rätt (en faktisk gällande rätt) kan egentligen inte läggas till grund för rekvisitet oriktig uppgift beträffande vare sig skattetillägg eller skattebrott.[93] Om artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet inte beaktas fullt ut i de underliggande utredningarna, kan således inte heller straffansvar åläggas den

[90] Jämför Forssén 2020b, s. 744.

[91] EKMR:s fullständiga titel är: Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950.

[92] Utöver när det är av vikt för ledning av rättstillämpningen med en prövning i HFD eller HD kan så ske även om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, t.ex. om utgången i ett mål i kammarrätt eller hovrätt uppenbarligen berott på grovt förbiseende eller grovt misstag. Jämför 36 § första stycket förvaltningsprocesslagen (1971:291, här förkortad FPL) resp. 54 kap. 10 § första stycket rättegångsbalken (1942:740, här förkortad RB).

[93] För påförande av skattetillägg krävs att det ska klart framgå att en till SKV lämnad uppgift är oriktig, vilket följer av SFL 49 kap. 4 och 5 §. De nödvändiga rekvisiten för skattebrott i SBL 2 § är: *uppsåt*, *oriktig uppgift* (eller underlåtelse att lämna deklaration etc.) och *fara* (för skatteundandragande etc.).

enskilde för påstående om näringspenningtvätt, om den alls ska anses avse moms i Sverige eller annat medlemsland. Det är nämligen enligt min mening grundläggande att ansvarsutkrävandet även då måste avse moms enligt EU-rätten.

5 Rättssäkerheten kräver prövningstillstånd i HFD och HD när grundprinciperna för vad som utgör moms enligt EU-rätten åsidosätts i karusellmålen

5.1 För den enskilde är prövningstillstånd på temat rättvis rättegång mest betydelsefullt

Om inte artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet beaktas fullt ut i en skatterevision som ligger till grund för det överklagade beslutet i skattemålet, kan det ifrågasättas både avseende skatte- och skattetilläggsfrågan och skattebrottsfrågan huruvida målen i första och andra instans överhuvudtaget har prövats med avseende på ämnet mervärdesskatt. Särskilt beträffande problematiken kring huruvida en *missing trader* borde ha redovisat det som moms felaktigt betecknade beloppet i utfärdad faktura i en särskild skattedeklaration i stället för i en mervärdesskattedeklaration händer det att SKV preciserar sina påståenden om upplägg avseende karusellhandel till att felet beträffande momsredovisningen går ut på att företagaren avser att *tillskansa sig pengar från svenska staten*. Jag anser att det skulle leda till en förbättrad rättssäkerhet om betalningsskyldighet avseende moms, oavsett om därmed avses äkta eller oäkta moms, uttryckligen undantogs från straffansvar genom klarläggande om detta i SBL. I stället skulle då brottsligt förfarande mot skattekontosystemet, särskilt avseende återbetalningar av moms, lagföras enligt den allmänna regeln mot bedrägerier i BrB 9 kap. 1 §, oavsett om fråga är om förfarandemissbruk.[94]

Om grundkriterierna för vad som avses med moms enligt artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet inte har behandlats i ett skattemål eller i ett brottmål som rör karusellhandel och innehåller frågor om skattebrott och/eller näringspenningtvätt, men där domar ändock har avkunnats på temat moms, föreligger ett behov av prejudikat. En rättsfrågemässigt oriktig men faktiskt existerande praxis – en faktisk gällande rätt – måste brytas, varför HFD respektive HD bör meddela prövningstillstånd så att gällande rätt i egentlig mening utvecklas och blir vägledande för rättstillämpningen. Utgången i domar i kammarrätt respektive hovrätt till den enskildes nackdel har dessutom enligt min uppfattning uppenbarligen berott på grovt förbiseende eller grovt misstag hos dessa instanser genom att ämnet mervärdesskatt inte har givits en verklig analys däri, även om domarna i fråga innehåller orden moms eller mervärdesskatt. Därför föreligger också synnerliga skäl för HFD respektive HD att meddela prövningstillstånd med anledning av de enskildas överklagande av dylika domar i kammarrätt respektive hovrätt.

[94] Jämför Forssén 2023b, avsnitten 5 och 8 och Forssén 2024d, s. 9.

Vid nämnda förbiseende av direktivbestämmelsen artikel 1.2, och sålunda av vad som utgör moms enligt EU-rätten, är prövningstillstånd påkallat särskilt i HD redan på grund av att det kan ifrågasättas om ens rätt straffrättslig lagstiftning har behandlats i hovrätten. För den enskildes rättssäkerhet kan inte EKMR artikel 6.1 angående rätten till en rättvis rättegång anses uppfylld vare sig i skattemål eller brottmål som berör moms, när artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet inte har beaktats fullt ut däri och domarna således inte kan anses ha gällt moms i EU-rättens mening. Jag anser således att det är av betydelse för vägledning av rättstillämpningen att prejudikat bildas av HFD och HD i förevarande hänseende, och att det tillika vore till gagn för den enskildes rätt till en rättvis rättegång. Jag erinrar också om att HFD har ett särskilt ansvar i sammanhanget i och med att domstolen – i likhet med förvaltningsrätterna och kammarrätterna – omfattas av officialprincipen enligt FPL 8 § första stycket och sålunda ”ska se till att målet blir så utrett som dess beskaffenhet kräver”.

Dessutom återkommer jag här till att det svenska systemet med prövningstillstånd i högsta instans har kritiserats av Danmark som något som kan leda till en parallell rättsbildning i Sverige jämfört med EU-rätten på momsområdet.[95] Den farhågan är väl värd att ta fasta på.

Om den enskilde överklagar till HD eller HFD och yrkar att förhandsavgörande inhämtas från EU-domstolen beträffande en tolkningsfråga avseende en rättsakt såsom mervärdesskattedirektivet (till exempel angående artikel 1.2), följer av 1 § första stycket lagen (2006:502) med vissa bestämmelser om förhandsavgörande från Europeiska unionens domstol och FEUF artikel 267 tredje stycket att domstolen är skyldig att ange skälen till ett beslut om att inte inhämta ett sådant förhandsavgörande, om domstolen inte själv kan tolka EU-rätten.[96] I första hand anser jag att HFD bör inta en positiv hållning till att ersätta en faktisk gällande rätt med en egentlig gällande rätt angående bland annat de båda huvudfallen i denna artikel, vilket förutsätter prövning i HFD. Det gynnar rättssäkerheten för de enskilda även i mål om skattebrott och näringspenningtvätt som rör moms, eftersom de allmänna domstolarna därigenom får vägledning även om HD inte skulle inta en positiv hållning när det gäller att meddela prövningstillstånd.

[95] Jämför EU-målet C-99/00 (Lyckeskog), ECLI:EU:C:2002:329, punkt 11, och danska regeringens kritik där av innebörd att det svenska systemet med prövningstillstånd i högsta instans innebär en risk för att det uppstår en inhemsk praxis som avviker från EU-domstolens. Jag har nämnt detta även i t.ex. Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare (eget förlag 2019), Forssén 2019c, s. 89 och Skatteförfarande-praktikan – med straff- och europarättsliga aspekter: Andra upplagan (eget förlag 2019), Forssén 2019d, avsnitt 10.4. Forssén 2019c och Forssén 2019d är tillgängliga på www.forssen.com, och i tryckta versioner hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

[96] Jämför även Björn Forssén, Nya förvaltningslagen och skatteförfarandet – studiematerial: Andra upplagan (eget förlag 2019), Forssén 2019e, s. 36. Forssén 2019e är tillgänglig på www.forssen.com, och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

5.2 HD prövar faktiskt inte momsbedrägeri om prövningstillståndet bara avser oriktig uppgift

I det ovan nämnda målet NJA 2018 s. 704 gjorde HD frågan om den tilltalade hade lämnat oriktig uppgift till SKV i den mening som avses i SBL till den enda frågan på temat skattebrott och förklarade frågan om prövningstillstånd vilande rörande målet i övrigt. HD konkluderade att bolagets avdragsyrkande för ingående moms innebar att en oriktig uppgift hade lämnats enligt SBL 2 §. Därmed ansåg HD att hovrättens domslut skulle stå fast.

I Forssén 2022 har jag kritiserat HD:s nämnda begränsning av prövningstillståndet i NJA 2018 s. 704. Jag ställde framför allt hovrättslagmannens uppfattning om att den tilltalade borde ha frikänts med hänsyn till den straffrättsliga legalitetsprincipen i förhållande till HD:s påpekande om att uppsåtsfrågan inte omfattades av prövningstillståndet. Därmed konkluderade jag att det inte är givet att förfarandemissbruk *i sig* innebär att straffrättsligt ansvar föreligger. Dessutom anförde jag att det i det enskilda fallet alltid ska avgöras om även farerekvisitet för skattebrott uppfylls. Jag påminde om detta, eftersom HD inte heller behandlade farerekvisitet inom ramen för meddelat prövningstillstånd.[97]

I de skatterevisioner som ligger till grund för såväl skattemål som brottmål på temat momsbedrägeri av karuselltyp utelämnar SKV enligt min erfarenhet att generaladvokaten i sitt förslag till avgörande i förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13 anser att en näringsidkare till och med kan vara ovetande om att denne deltar i ett sådant bedrägeri och handlar i god tro. Därför upprepar jag min kritik mot att HD i NJA 2018 s. 704 begränsar prövningstillståndet till att bara avse rekvisitet oriktig uppgift. Genom den begränsningen sker faktiskt inte en prövning av frågan om skattebrott enligt SBL 2 § på temat momsbedrägeri, oavsett om ett mål avser momsbedrägeri av karuselltyp eller något annat fall av påstått momsbedrägeri. Sålunda anser jag att NJA 2018 s. 704 har en begränsad betydelse som vägledning för rättstillämpningen på temat skattebrott. HD har således all anledning att meddela prövningstillstånd därvidlag. Behovet av detta blir inte mindre av att åklagarna inte sällan kompletterar gärningsbeskrivningen med påstående om näringspenningtvätt.

5.3 Ett fortsatt oklart rättsläge är till men för både rättssäkerheten och statskassan

Om rättsläget inte klarläggs i de i denna artikel berörda hänseendena, är det inte bara till men för rättssäkerheten för de enskilda, utan det drabbar i förlängningen också statskassan. I sistnämnda hänseende får jag nämna att jag avslutade mitt föredrag 2001 med att domar som innebär att SKV och EBM får gehör för sina ståndpunkter

[97] Jämför Forssén 2022, s. 125.

i fall av karusellhandel utan stöd i gällande rätt i egentlig mening leder till problem för SKV och åklagarna när väl ny vägledning erhålls genom avgöranden i HFD och HD.[98] Då kan oseriösa aktörer ha anpassat sig till en missriktad faktisk gällande rätt, och försvararna kan ställa den enkla frågan om inte lagen gällde i tidigare domar i första och andra instans inom de allmänna förvaltningsdomstolarna och de allmänna domstolarna. Det blir ett rättsligt moras där staten förlorar skatteintäkter som borde tillkomma statskassan. De argument som normalt gäller som motiv för en restriktiv tillämpning av rekvisitet synnerliga skäl beträffande prövningstillstånd på till exempel grunderna grovt förbiseende eller grovt misstag blir således för de här berörda fallen i stället argument för att HFD och HD bör meddela den enskilde prövningstillstånd på dessa grunder vid dennes överklagande av en kammarrättsdom eller hovrättsdom.

6 Sammanfattande konklusioner

SKV publicerar bland annat sina ställningstaganden i olika beskattningsfrågor på sin hemsida (www.skatteverket.se), under Rättslig vägledning. Ställningstagandena ingår därigenom i en administrativ praxis som är bindande för handläggningarna hos SKV. Om en motsatt ståndpunkt följer av gällande rätt enligt skattelagstiftningen eller tolkningar som bildar rättspraxis genom avgöranden från HFD eller EU-domstolen, är dock SKV och handläggarna där – i likhet med andra – skyldiga att följa en sådan som jag benämner egentlig gällande rätt, i stället för SKV:s administrativa praxis. Problemet som jag tar upp i denna artikel gäller fall angående moms i vilka vad jag benämner en faktisk gällande rätt kan förekomma hos SKV – i form av administrativ praxis – eller hos förvaltningsrätterna och kammarrätterna.

Jag har valt att ta upp frågan om existensen av en faktisk gällande rätt beträffande två fall som därmed utgör huvudfallen för mina resonemang i denna artikel om rättssäkerhet i mål om moms och anknytande frågor i Sverige. Fallen gäller frågan om existensen av en faktisk gällande rätt beträffande den särskilda *momskommissionsregeln* respektive beträffande bemanningsföretagens personaluthyrning inom områdena vård och omsorg och undantaget från momsplikt. Vad som är särskilt intressant med dessa fall är att SKV i sina ställningstaganden har gjort kortfattade tillägg, där SKV anger att dess rättsliga bedömning kvarstår efter det att GML ersattes av ML den 1 juli 2023. Tilläggen innehåller ingen analys av frågorna från SKV:s sida, varför jag går igenom hur uppfattningar om existensen av en faktisk gällande rätt som avviker från mervärdesskattedirektivet i de båda fallen kan undergräva rättssäkerheten för den

[98] Jämför Forssén 2001.

enskilde företagaren i mål om moms och anknytande frågor i Sverige.[99]

Uppfattningen hos SKV (och EBM) om den särskilda *momskommissionsregeln* i GML 6 kap. 7 § har varit att den innebär att en mellanman – såsom en agent – jämställs med en egenförsäljare, även om denne inte har ett civilrättsligt kommissionsavtal med huvudmannen. Då ska en vanlig agent redovisa moms på ett beskattningsunderlag motsvarande bruttobeloppet från köparen av varan eller tjänsten som förmedlas, i stället för enbart på den provision som agenten behåller som sin intäkt. Jag anser att momsreformen den 1 juli 2023 har inneburit att detta inte gäller numera. Genom införandet av ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 § har en anpassning skett till artiklarna 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet, så att det inte längre finns någon sådan specialregel (eller gummiregel) som de båda myndigheterna har hävdat.

Sålunda är det av rättssäkerhetsmässiga skäl viktigt att det inte får etablera sig som en faktisk gällande rätt att det skulle existera en specialregel i form av en särskild *momskommissionsregel* av innebörd att mellanmannen ska ses som egenförsäljare också i andra fall än kommission i en civilrättslig mening. En sådan faktisk gällande rätt kan etableras genom SKV:s tillägg 2023-05-31 i dess ställningstagande av 2020-09-25 av innebörd att ML inte medför att SKV:s rättsliga bedömning ändras.

För att undvika rättsosäkerhet beträffande huruvida den särskilda *momskommissionsregeln* kan anses gälla enligt SKV:s administrativa praxis bör ett klarläggande införas i avsnitt 3.2 i SKV:s ställningstagande av 2020-09-25, Förmedling av tjänster i eget eller i annans namn, mervärdesskatt (dnr 8-314934), så att det inte råder någon tvekan om att gällande rätt i egentlig mening innebär att det numera krävs att ett civilrättsligt kommissionsavtal föreligger för att en mellanman ska jämställas momsmässigt med en egenförsäljare. I avsnitt 3.2 i ställningstagandet hänvisar SKV till 6 kap. 7 § i GML, och anför att den innebär att förmedlaren av en vara behandlas ”på samma sätt som en återförsäljare av varan”. Genom tillägget 2023-05-31 i ställningstagandet uppfattar jag att SKV anser att den särskilda *momskommissionsregeln* alltjämt gäller, varför gällande rätt i egentlig mening så som den numera bör uppfattas enligt ML kräver nämnda klarläggande av SKV.[100]

Beträffande det andra huvudfallet i denna artikel är frågan om det kan anses existera en faktisk gällande rätt av innebörd att bemanningsföretagens personaluthyrning

[99] Se avsnitt 1. Jämför även min hänvisning där till Forssén 2019b, avsnitt 1.4 (Språkliga frågor) ang. uttrycken faktisk gällande rätt resp. gällande rätt i egentlig mening samt i vilka avsnitt däri som jag använder dem. Bland annat sker det när jag upp den särskilda *momskommissionsregeln* GML 6 kap. 7 § i avsnitten 3.3.3–3.3.4, vilken regel också tas upp som ett av de båda huvudfallen i denna artikel ang. existensen av en faktisk gällande rätt. I avsnitt 3.4.2 i Forssén 2019b har jag också berört samma fråga som är det andra huvudfallet i denna artikel, dvs. bemanningsföretagens momsstatus inom vård och omsorg, men då berörde jag inte existensen av en faktisk gällande rätt i det hänseendet. Det gjorde jag inte heller i Forssén 2019a, utan det sker först i denna artikel.

[100] Se avsnitt 2.1.

inom områdena vård och omsorg undantas från mervärdesbeskattning. I så fall skulle undantag gälla även om sådana företag inte tar något vård- eller omsorgsansvar som beskattningsbar person, utan det i stället är den uthyrda personalen som är legitimerad inom områdena i fråga eller som kan uppvisa något annat behörighetskrav.

Genom sina ställningstaganden 2018-10-25 anpassade sig SKV till EU-målet ”go fair” Zeitarbeit och HFD:s förhandsbesked HFD 2018 ref. 41, så att SKV numera inte uttrycker den från gällande rätt i egentlig mening avvikande uppfattningen om undantag från mervärdesbeskattning för personaluthyrningen som berodde på att SKV behandlade skatteobjektsfrågan utan att först beakta skattesubjektsfrågan. I detta fall är det således korrekt att SKV i tillägg till sina ställningstagande från 2018-10-25, där ett av dem i och för sig ersattes 2021-06-17 men utan betydelseskillnad i förevarande hänseende, noterar att dess rättsliga bedömning kvarstår efter införandet av ML. Emellertid förekommer enligt min erfarenhet att de stora aktörerna på bemanningsområdet anser att det skulle finnas stöd i Finland för att den tidigare generösa tillämpningen existerar som en faktisk gällande rätt efter införandet av ML. Mot bakgrund av historian av oklara ställningstaganden i frågan om moms och bemanning på ifrågavarande områden borde SKV ha gjort mer i samband med momsreformen 2023 än att i tilläggen 2023-05-31 och 2023-06-01 i ställningstagandena i fråga bara notera i korthet att den rättsliga bedömningen kvarstår. Enligt min mening bidrar inte SKV:s tillägg till att företagarna ska kunna uppfatta frågan om moms i samband med bemanning som rättssäker.

Det gäller också att hindra att en från EU-rätten avvikande faktisk gällande rätt etableras i Sverige genom att de stora dominerande bemanningsföretagen på områdena vård och omsorg i Sverige ges ett komparativt stöd för att driva sin linje om fortsatt momsfrihet, varvid de mindre företagen med mindre processuella muskler tvingas följa de stora aktörerna för att inte utkonkurreras. Det motverkar den för den interna marknaden grundläggande tanken med en konkurrens- och konsumtionsneutral moms i enlighet med FEUF artikel 113 för såväl företag som för konsumenterna. Sålunda föreslår jag att finska Skatteförvaltningen förtydligar i sina detaljerade anvisningar att det i enlighet med EU-målet ”go fair” Zeitarbeit är av avgörande betydelse för momsfrågan också när det gäller överlåtelse av arbetskraft inom hälso- och sjukvården att bestämma vem som är skattesubjekt innan frågan om skatteobjektet behandlas. I förlängningen syftar således mitt förslag till Skatteförvaltningen till att åstadkomma en neutral tillämpning av momsfrågan mellan större och mindre bemanningsföretag inom vård och omsorg i Sverige.[101]

[101] Se avsnitten 2.2–2.2.2.

JFT 5–6/2025 s. 355–372

Björn Forssén, juris doktor, civilekonom, f.d. byrådirektör, Stockholm

Karusellhandelsmålen i Sverige kräver en förändring i god advokatsed

1. Bakgrund – lagstiftarens åtgärder mot momsbedrägerier samt momsforskningen

I denna artikel återkommer jag till ämnet mervärdesskattebedrägerier av karuselltyp (s.k. karusellhandel), där svenska staten lider stora förluster i intäkter avseende mervärdesskatt (moms). Tidigare har jag framhållit betydelsen av rättssäkerhet, så att lagföringen inte leder till att företagare utan uppsåt att tillskansa sig pengar från statskassan blir angripna i skatteprocesser och brottmål föranledda av utredningar som Skatteverket (SKV) och Ekobrottsmyndigheten (EBM) i Sverige genomför avseende fall av misstänkt karusellhandel.

I en serie artiklar under åren 2021–2025 har jag skrivit om problematiken med fenomenet karusellhandel,[1] i vilka jag gör den övergripande konklusionen att lagstiftaren har misslyckats med att komma till rätta med fenomenet momsbedrägerier av så kallad karuselltyp. Sedan början av 2000-talet har så kallad omvänd betalningsskyldighet

[1] De längre artiklarna har publicerats i JFT och Tidningen Balans fördjupningsbilaga och i ett fall i Svensk Skattetidning, och dessa är följande: Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704, Svensk Skattetidning 2022 s. 118–130 (Forssén 2022); Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning, Tidningen Balans fördjupning 2023 s. 1–9 (publ. 2023-06-13, www.tidningenbalans.se), Forssén 2023a; Momsbedrägerier genom karusellhandel – erfarenheter i Sverige avseende mervärdesskatt, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten, JFT 4–6/2023 s. 344–378 (Forssén 2023b); Aktuell utredning löser inte problemet med momsbedrägerier, Tidningen Balans fördjupning 2024 s. 1–11 (publ. 2024-05-06, www.tidningenbalans.se), Forssén 2024a; Mellanmän och frågor om karusellhandel respektive vinstmarginalbeskattning – en jämförelse av gamla och nya mervärdesskattelagen i Sverige, JFT 4/2024 s. 294–329 (Forssén 2024b); och Frågor med anledning av slutbetänkandet Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier, Tidningen Balans fördjupning 2025 (publ. 2025-05-15, www.tidningenbalans.se), Forssén 2025a. Jag inledde serien 2021 med artikeln ”Rätt resurs på rätt ställe minskar momsbedrägerierna” i svenska nättidningen Dagens Juridik (publ. 2021-05-05, kl. 11:07, www.dagensjuridik.se), Forssén 2021. För övriga av mina kortare artiklar i Dagens Juridik rörande karusellhandel hänvisar jag till min e-bok från 2024, *”Momskaruseller” samt näringspenningtvätt, m.m.*, vilken är tillgänglig på min hemsida www.forssen.com, under PFS Böcker (med kod 046Blå) och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek. Forssén 2021 har varit central för fortsättningen av serien, eftersom jag där berör frågan om registreringskontroll hos SKV som avgörande för att hindra momsbedrägerier, oavsett om det gäller karusellhandel eller andra bedrägerier avseende moms. Jag har även skrivit en artikel i JFT med förslag till användning av juridisk semiotik i samband med registreringen till moms, vilket är avsett att förfina urvalet av subjekt att registrera genom en utveckling av artificiell intelligens (AI) som ett verktyg därvidlag, Juridik och teknologi – idéer för AI-verktyg till momsgranskningen i Sverige, JFT 1/2025 s. 31–64 (Forssén 2025b).

införts på flera områden, så att likvidflödet avseende felaktig överskjutande ingående moms från svenska staten till bedragare helt upphör. Emellertid visar erfarenheten att bedragarna anpassar sig till ändringarna av mervärdesskattelagstiftningen, genom att byta tillvägagångssätt så att de rundar lagstiftarens åtgärder. Ett exempel på detta är att det i skattebrottsmålet NJA 2018 s. 704, vilket jag berör särskilt i Forssén 2022, rörde sig om varor som inte omfattades av omvänd skattskyldighet för investeringsguld, nämligen guld av låg finhalt, silver och platina.

I Forssén 2023b anför jag att lagstiftaren i Sverige får anses ha misslyckats med att stävja fenomenet med momsbedrägerier genom karusellhandel. Den metodik som har förmodats vara vägvinnande är just att införa omvänd betalningsskyldighet (tidigare omvänd skattskyldighet) på olika områden, vilket har skett sedan år 2000 då den ordningen infördes som huvudregel för omsättning inom landet av investeringsguld inom landet. Sedermera har utvecklingen fortsatt med bland annat utsläppsrätter. Jag konstaterar dock att misslyckandet från lagstiftarens sida är tämligen uppenbart mot bakgrund av att ett enda ärende numera kan omfatta miljarder kronor i redovisad moms som ifrågasätts av SKV och EBM. Jag anför att i stället för verkningsfulla lagstiftningsåtgärder har utvecklingen i verkligheten gått till att utredningar och bedömningar av skatteobjektet, det vill säga av omsättningens (numera leveransens eller tillhandahållandets) karaktär och placering, har ersatts i utredningarna av SKV och EBM så att de i första hand i fråga om handel mellan EU:s medlemsstater avser en viss sorts vara, framför allt elektroniska produkter.[2]

Nämnda utveckling av hur ärendena om karusellhandel hanteras har lett till att förvaltningsdomstolarna och de allmänna domstolarna beträffande skattefrågan respektive skattebrottsfrågan inte ens får chansen att pröva den grundläggande frågan om vem som är skattesubjekt, utan nämnda förutfattade mening av betydelsen av vilken sorts vara målet gäller tillåts överskugga den aspekten. I Forssén 2024b beskriver jag hur detta, framför allt beträffande frågor kring handel i kommission eller agentförhållanden (mellanmanssituationer), medför att svenska staten helt går miste om momsintäkter från stora internationella aktörer. Detta genom att SKV och EBM bortser från huruvida beskattningsunderlaget ska ligga hos dem avseende intäkter från licenser på operativsystemen i exempelvis datorer eller mobiltelefoner och att mellanmannen – som många gånger är ett tämligen litet företag – åsätts ett beskattningsunderlag som vem helst bör inse inte rimmar med skatteförmågeprincipen.[3]

Det senaste försöket från lagstiftarens sida att åtgärda momsbedrägerier av

[2] Jämför Forssén 2023b, s. 367.

[3] Jämför Forssén 2024b, avsnitt 6 (Frågan om karusellhandel och sammansatta transaktioner bestående i att en elektronisk produkt utgör en vara och en licens avseende operativsystemet).

karuselltyp bestod i utredningen *Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier*.[4] Utredningen berörde bland annat karusellhandel och framförde framför allt att undantaget från muntliga uppgifter som grund för skattebrott enligt skattebrottslagen (1971:69, här förkortad SBL) skulle tas bort, det vill säga att oriktiga uppgifter inte enbart skulle avse felaktiga uppgifter i momsdeklarationer eller övriga skriftliga meddelanden till SKV. Detta hade enligt min mening varit mycket svårhanterligt att genomföra rättssäkert, vilket jag berörde i Forssén 2024a och Forssén 2025a, och förslagen ledde inte heller till avsedda lagstiftningsåtgärder den 1 juli 2025. Lägg därtill att karusellhandelsmål typiskt innehåller frågor om skentransaktioner, och att detta blivit särskilt komplext genom reformen 2008 och implementeringen då av artikel 203 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) i den svenska mervärdesskattelagen. Därigenom föreligger en särskild betalningsskyldighet för felaktigt debiterad moms avseende bland annat sådana transaktioner, men utan att det i SBL anges huruvida betalningsskyldighet för ett dylikt belopp utgör *skatt* vid prövningen av frågor om skattebrott. Jag tar upp den frågeställningen i Forssén 2023a och erinrar här om att den innebär en särskilt komplex problematik, eftersom kompetensen på momsområdet har tilldelats EU, medan straffrätten alltjämt omfattas av en exklusiv nationell kompetens och frågan angående SBL således ska lösas direkt hos Sveriges riksdag utan att gå vägen via EU.[5]

Min analys av karusellhandelsproblematiken har bidragit till att jag har föreslagit en stor skattereform i Sverige.[6] Min kritik av det rådande systemet består framför allt i att analysen av momsfrågorna inte sker genom att betydelsen av frågan om skattesubjektet bedöms i förstone innan frågan om skatteobjektet behandlas. Det har hittills saknats incitament till en sådan ordning från såväl lagstiftarens åtgärder som i momsforskningen i Sverige. Akademikerna ger inte användbara influenser till lagstiftaren, och det har lett till missriktade processer i såväl förvaltningsdomstolarna som i de allmänna domstolarna avseende skattefrågan respektive skattebrottsfrågan. I en serie artiklar under 2020–2023 publicerade i JFT och Tidningen Balans gick jag igenom samtliga avhandlingar i Sverige under 1994–2020 i ämnet indirekta skatter

[4] Utredningen lämnade delbetänkandet Skyddet för EU:s finansiella intressen, Ändringar och kompletteringar i svensk rätt (SOU 2023:49) och slutbetänkandet Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier (SOU 2024:32).

[5] Jämför 10 kap. 6 § regeringsformen (1974:152, här förkortad RF) resp. förarbetena till EU-lagen (SFS 1994:1500), prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen) Del 1, s. 472. Jämför även Forssén 2025a, avsnittet Sveriges advokatsamfund anknyter i remissvaret till sina synpunkter vid reformen 2008.

[6] Den har jag presenterat i JFT och följt upp med en kortversion i Tidningen Balans. Jämför Björn Forssén, *Förslag till en stor skattereform i Sverige som också förbereder en EU-skatt*, JFT 5–6/2024 s. 455–496 (Forssén 2024c), och Björn Forssén, *Förslag till grundbultar i en stor skattereform*, Tidningen Balans fördjupning 2025 (publ. 2025-10-02, www.tidningenbalans.se). (Forssén 2025c).

(dvs. i första hand moms, punktskatter och tull), där tolv av fjorton avsåg moms. Den gemensamma nämnaren för min kritik av momsforskningen var att forskarna förbigår skattesubjektsfrågan och behandlar i stället direkt objektsfrågan.[7]

I denna artikel går jag inte mera igenom åtgärder att vidta från lagstiftarens sida. I stället tar jag särskilt upp vad Sveriges advokatsamfund bör göra för att bidra till att skatteprocesser och brottmål där momsbedrägerier genom karusellhandel utgör ett centralt inslag leder till prövningar i högsta instans, så att gällande rätt fylls ut till gagn för att eliminera sådana för samhällsbygget oönskade luckor i mervärdesskattelagen (2023:200, här förkortad ML), och mervärdesskattedirektivet respektive SBL.

2. Problembeskrivning avseende advokaternas roll i karusellmålen

För att fylla ut gällande rätt i frågor om karusellhandel efterlyser jag prejudikat i svenska högsta förvaltningsdomstolen (HFD) och svenska högsta domstolen (HD) i mål om skattefrågan respektive skattebrottsfrågan. Det skulle, som nämnts, vara till gagn för att åtminstone minska omfattningen av fenomenet momsbedrägerier av karuselltyp. Min erfarenhet är dock att kunskapsnivån är för låg i dessa hänseende hos aktörerna i domstolarna[8] för att rättspraxis skulle utvecklas så att oönskade luckor i ML och SBL inte längre skulle kunna utnyttjas av bedragare. Därför föreslår jag i denna artikel vissa anpassningar av Sveriges advokatsamfunds regler om god advokatsed. Därigenom ska framför allt skattesubjektsfrågan inte längre förbigås genom att fokus i ärendena och målen i fråga sätts på objektsfrågan till men för prövningen av vem som är den som ska påföras en beskattningsåtgärd avseende moms i fall av karusellhandel. De anpassningar av reglerna om god advokatsed som jag föreslår i förevarande hänseende avser framför allt att undvika att kunskaper i mervärdesskatterätt inhämtas från sakkunniga i ämnet för sent i målen i fråga, med den följd att advokatens passivitet med att söka stöd för att kunna framhålla skattejuridiken i ett tidigare skede av det aktuella ärendet och målet leder till påståenden om efterhandskonstruktioner från SKV eller åklagaren, när så väl sker. Den regel som jag främst anser att Sveriges advokatsamfund bör anpassa till i första hand skatteprocessen är regeln om att advokaten inte ska vara undervisande, vilken återfinns i regeln 5.4 (Vilseledande uppgifter) i dess Vägledande regler om god

[7] Den serien inledde jag med en artikel i JFT 2020 angående metodfrågorna i momsforskningen i Sverige. Jämför Björn Forssén, *Momsforskningen i Sverige – metodfrågor*, JFT 6/2020 s. 716–757 (Forssén 2020). Jag återger Forssén 2020 och övriga av mina artiklar under 2020–2023, där jag berör avhandlingarna i Sverige i ämnet indirekta skatter under tidsperioden 1994–2020, i min e-bok från 2024, *Indirekta skatter – en svensk erfarenhet av forskningen i EU-rätten*. Den är tillgänglig på min hemsida www.forssen.com, under PFS Böcker (med kod 045Blå) och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

[8] Med aktörerna i processerna i fråga avser jag: i skatteprocessen, advokat eller annat ombud, SKV och förvaltningsdomstolens ledamöter; och i brottmålet, advokat, åklagare och den allmänna domstolens ledamöter.

advokatsed (VRGA).[9] Jag återkommer nedan till bland annat den regeln i VRGA, men redan här får jag framhålla att en förutsättning för mitt förslag är att ledamöterna av den svenska advokatkåren överhuvudtaget är intresserade av att fördjupa sina kunskaper i ämnet mervärdesskatterätt. Innan jag i nästa avsnitt går vidare med förslag till anpassning av VRGA, ger jag i detta avsnitt en kort problembeskrivning angående dagens hantering av frågorna om moms som måste beaktas i karusellmålen på temat skattebrott.

Ett nödvändigt rekvisit för skattebrott enligt SBL 2 § är att brottet ska ha varit uppsåtligt. Därför är det centralt för ifrågavarande problematik att SKV anför i förslag till beslut grundade på skatterevisioner att företagaren har varit i ond tro om att förvärv för vilka denne yrkar avdrag för ingående moms ingått i en transaktionskedja där oegentligheter förekommit i form av karusellhandel. Samtidigt med att jag skrev Forssén 2024b ingick jag som författare i en arbetsgrupp hos Sveriges advokatsamfund, där uppdraget bestod i att ta fram ett yttrande från Advokatsamfundet över SOU 2024:32. I Forssén 2024b och i Advokatsamfundets yttrande över SOU 2024:32[10] berörs uppfattningen som generaladvokaten i ett mål i EU-domstolen anför i sitt förslag till avgörande. Målet gällde ett fall av så kallad *missing trader* (försvunnen näringsidkare) avseende karusellhandel.[11] Av intresse för frågan om ond tro i fall av karusellhandel är att generaladvokaten i sitt förslag till avgörande till EU-domstolen i förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13 nämnde att *missing trader* är ett fall av karusellhandel där bedrägeriet helt enkelt består i att en näringsidkare försvinner, men ansåg att mottagaren av fakturan ändå kan vara i god tro om att det skulle innebära att oegentligheter förekommit avseende momsredovisningen. Generaladvokaten noterade att fall av *missing trader* innebär att mottagaren av en faktura gör avdrag för debiterad ingående skatt, medan säljaren inte redovisar någon utgående skatt (eller så sker det till ett lågt belopp) och varan i fråga sätts åter i omlopp.[12] Generaladvokaten anförde att flera olika varutyper kan användas vid momsbedrägerier genom sådan karusellhandel,

[9] Jämför Regler för advokatverksamhet, femte upplagan från januari 2025, avsnitt I, Vägledande regler om god advokatsed. Se https://www.advokatsamfundet.se/Nyhetsarkiv/2025/juni/regler-for-advokatverksamhet-har-uppdaterats/ (besökt 2025-07-24).

[10] Yttrandet lämnades till Finansdepartementet 2024-11-15. Sveriges advokatsamfunds remissvar av 2024-11-15 till Finansdepartementet över SOU 2024:32 återfinns på dess hemsida (https://www.advokatsamfundet.se/) med dnr R-2024/1201.

[11] Se EU-domstolens förenade mål C-131/13, C-163/13 och C-164/13 (Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti, ECLI:EU:C:2014:2455) och generaladvokatens förslag till avgörande (ECLI:EU:C:2014:2217). Jag tog upp detta även i min senaste artikel i JFT. Jämför avsnitt 3.1 i min artikel *Rättssäkerhet i mål om moms och anknytande frågor i Sverige*, JFT 4/2025 s. 261–294 (Forssén 2025d).

[12] Se punkterna 32–34 i generaladvokatens förslag till avgörande till EU-domstolen i förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13. Jämför även Forssén 2024b, s. 313.

och att bedragarna ofta föredrar varor som datorer eller mobiltelefoner,[13] eftersom de har ett högt värde per enhet och är lätta att transportera. Vidare anförde generaladvokaten att det i sådana fall inte är fråga om normala leveranskedjor, utan om verksamheter organiserade uteslutande för att ett skattebedrägeri ska kunna genomföras, men att det också förekommer att vanliga företag utnyttjas med eller utan deras vetskap. Generaladvokaten menade att vissa näringsidkare till och med kan vara ovetande om att de deltar i ett bedrägeri och handla i god tro. Enligt generaladvokaten är det ”endast den försvunna näringsidkaren som, genom att inte betala den skatt han eller hon är skyldig, begår ett bedrägeri i egentlig mening”. Generaladvokaten medgav också att momssystemet är tämligen komplext, men att en fullständig skatteneutralitet utgör fördelen med systemet, medan ”medaljens baksida är att systemets komplexitet gör det lättare att utnyttja dess mekanismer i bedrägligt syfte”.[14]

Min erfarenhet är att trots Sveriges advokatsamfunds yttrande över SOU 2024:32 underlåter advokater att framhålla generaladvokatens synsätt, medan SKV anför ”Italmoda”-målet utan att ens nämna vad generaladvokaten anförde i sitt förslag till domstolen. Sedan utgår EBM och åklagaren alltjämt från SKV:s utredning i skatte- och skattetilläggsfrågan. Om någon från försvararhåll läser på och den tilltalade exempelvis vill anföra ett alternativt scenario till vad åklagaren anför, blir invändningen från åklagarens sida typiskt sett att fråga är om en efterhandskonstruktion.

Sålunda gäller det enligt min mening för försvararna att ändra tillvägagångssätt i arbetet med att försvara en företagare som kan anföra omständigheter till belägg för att ha varit i god tro om eventuella momsmässiga oegentligheter i en transaktionskedja där denne ingår. I stället för att vänta på att först i rätten visa sig begåvad kring vad åklagaren anför baserat på ett förundersökningsprotokoll (där SKV:s utredning ingår), gäller det att så tidigt som möjligt undersöka om det finns ett alternativt scenario att anföra eller annars någon rättsinvändning att göra. Om en sådan möjlighet inte utnyttjas av försvararen återstår bara förnekande från den anklagades sida. Därmed får SKV i praktiken stå oemotsagd när SKV redan i skatterevisionen anför att företagaren varit i ond tro om oegentligheter beträffande momsredovisningen hos en motpart, och baserar detta i stort sett enbart på att skatteobjektet består i elektroniska produkter – vilka givetvis är lätta att transportera. Enligt min uppfattning bedrivs ett försvar i förevarande sammanhang bäst för den misstänkte genom att försvararen gör invändningar på temat ond tro redan i samband med att företagaren ska svara på SKV:s förslag till beslut, så att inte bevis- och rättsfrågor förbigås bara för att aktörerna i rätten inte uppmärksammar att SKV:s och åklagarens anförande inte ens

[13] Jämför i den engelska språkversionen *’computer components or mobile phones’*.

[14] Se punkterna 31–37 i generaladvokatens förslag till avgörande till EU-domstolen i förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13. Jämför även Forssén 2024b, s. 313 och 314.

är rimligt med hänsyn till skatteförmågeprincipen. Regeln 5.4 i VRGA bör således inte kvarstå i nuvarande avfattning till rättfärdigande av att advokaten inte gör ett beriktigande när denne inser att SKV eller EBM inte grundar vad de anför på gällande rätt på momsområdet. Om det inte ens finns objektiv täckning för ett uppsåt, faller skattebrottsfrågan redan på den grunden. Således gäller det att inte negligera att oriktig uppgift ingår som en brottsförutsättning, eftersom lagstiftaren anser att vad som är en oriktig uppgift beträffande skattebrott ”måste avgöras med ledning av bestämmelserna i den skatteförfattning som i det enskilda fallet reglerar skattskyldigheten. Detta samband mellan skattebrottmålet och själva skattefrågan kan givetvis inte brytas”.[15]

Sambandet mellan skattebrottsmålet och skatteprocessen angående vad som utgör oriktig uppgift kommer inte att få sin rättmätiga plats i karusellmålen om inte advokaterna bidrar till att prejudikat skapas genom att momsjuridiken prövas för sammanhanget. Då gäller det att lyfta kunskaperna i ämnet mervärdesskatterätt så att HFD och HD inte avfärdar behovet av vägledning i de lägre instanserna med ett lakoniskt nej till prövningstillstånd. Annars fortsätter givetvis SKV med att utfärda ställningstaganden där dess inställning läggs fram utan någon analys, såsom jag beskriver i Forssén 2025d beträffande bland annat den särskilda *momskommissionsregeln* i 6 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200, här förkortad GML).[16] Advokaterna bör anstränga sig för att få upp något mera vägledande mål i HD än NJA 2018 s. 704, där frågan om uppsåt – ond tro – inte ens omfattades av prövningstillståndet. Annars lär tingsrätter och hovrätter fortsatt godta att förvaltningsdomstolarna i de närliggande skattemålen tillåter SKV att anföra som en faktisk gällande rätt att den särskilda *momskommissionsregeln* utvidgar begreppet skattskyldighet (numera betalningsskyldighet) till att omfatta även mellanmanssituationer som inte utgör kommission i civilrättslig mening.[17]

Om inte prejudikat av en motsatt innebörd än den som SKV anför i nyss nämnda hänseende tillkommer, råder därmed fortsatt en rättsosäkerhet för bland annat vanliga

[15] Jämför prop. 1995/96:170 (Översyn av skattebrottslagen), s. 91; förarbetena till reformen av SBL den 1 juli 1996, genom SFS 1996:658, varvid skattebrottet ändrades från ett effektbrott till ett farebrott.

[16] Jag anför där att SKV angående betydelsen av att ML har ersatt GML den 1 juli 2023 inte förändrar sin inställning om existensen av en särskild momskommissionsregel. I sitt ställningstagande av 2020-09-25 har SKV enbart gjort ett tillägg, ”Nytt: 2023-05-31”, där SKV noterar att ML inte medför att SKV:s rättsliga bedömning ändras. Se SKV:s ställningstagande av 2020-09-25, Förmedling av tjänster i eget eller i annans namn, mervärdesskatt, dnr 8-314934, avsnitt 3.2. Se https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/384806.html?date=2020-09-25 (besökt 2025-07-14). Jämför även Forssén 2024b, s. 300.

[17] I likhet med i Forssén 2025d avser jag följande med uttrycken faktisk gällande rätt respektive gällande rätt i egentlig mening. Faktisk gällande rätt följer inte redan av uttolkningen av en aktuell lagregel och har inte heller kommit till uttryck i form av prejudikat från HFD, medan så är fallet beträffande vad jag avser med gällande rätt i egentlig mening, varvid också får nämnas att det är EU-domstolen som är högsta uttolkare av EU-rätten, såsom beträffande mervärdesskattereglerna. Att EU-domstolen är högsta uttolkare av EU-rätten följer av att högsta instans i ett medlemsland ska föra en tolkningsfråga avseende EU-rätten vidare för förhandsavgörande hos EU-domstolen, om inte den nationella domstolen kan avgöra frågan. Jämför artikel 267 tredje stycket i fördraget om EU:s funktionssätt.

agenter, eftersom en tillämpning av den särskilda *momskommissionsregeln* normalt sett leder till en oförutsedd höjning av beskattningsunderlaget för sådana företag. Det innebär också att svenska staten fortsätter tappa momsintäkter genom att licenserna på operativsystemen i elektroniska produkter såsom datorer och mobiltelefoner inte beskattas hos de stora internationella aktörerna som äger licenserna.

Sålunda har jag anfört att rättssäkerheten kräver att prövningstillstånd i HFD och HD kommer till stånd, så att grundprinciperna för vad som utgör moms enligt EU-rätten inte fortsatt åsidosätts i karusellmålen.[18] Enligt min uppfattning är nämligen ett fortsatt oklart rättsläge angående fenomenet karusellhandel till men för både rättssäkerheten och statskassan.[19] Beträffande advokaternas roll i karusellmålen ska givetvis den också beaktas på temat rättssäkerhet. Till följande går jag igenom hur Sveriges advokatsamfund bör anpassa VRGA till gagn för att det i processerna angående karusellhandel lämnas synpunkter på gällande rätt beträffande vilka rättsfrågor som har prejudikatvärde och bör leda till att HFD och HD meddelar prövningstillstånd när advokaterna biträder klienter med överklaganden på temat momsbedrägerier av karuselltyp.

3. Behov av vägledning från Sveriges advokatsamfund till gagn för rättssäkerheten i karusellmålen samt till stöd för advokaten i konkursförvaltarrollen

3.1 Sveriges advokatsamfunds ansvar för rättssäkerheten i brottmål om karusellhandel

Ur ett processuellt perspektiv av betydelse i bland annat brottmål om karusellhandel anser jag att Sveriges advokatsamfund bör komplettera regeln 5.4 i VRGA.[20] Där anges följande: ”En advokat får inte vilseleda motparten genom att om faktiskt förhållande eller innehållet i rättsregel lämna uppgift som advokaten vet är oriktig.” I den vidstående kommentaren anges bland annat att ”regeln tar sikte endast på advokatens vetskap”. Regeln innebär att advokaten inte får vilseleda om fakta eller innehållet i en rättsregel, men den anses samtidigt innebära att advokaten inte ska vara undervisande. Det innebär att advokaten inte anses agera i strid mot VRGA om denne inte tar åklagaren ur en villfarelse om innebörden i reglerna i ML och skatteförfarandelagen (2011:1244, här förkortad SFL). Den 13 juni 2024 beslutade i och för sig Advokatsamfundet om införande – med ikraftträdande den 14 juni 2024 – av regeln 2.1.3 i VRGA, vilken – enligt dess rubrik – innebär att en advokat inte får åta sig ett uppdrag om denne

[18] Jämför Forssén 2025d, avsnitten 5–5.3.

[19] Jämför Forssén 2025d, avsnitt 5.3.

[20] Jämför Regler för advokatverksamhet, femte upplagan från januari 2025, avsnitt I, Vägledande regler om god advokatsed. Se https://www.advokatsamfundet.se/Nyhetsarkiv/2025/juni/regler-for-advokatverksamhet-har-uppdaterats/ (besökt 2025-07-24).

saknar den kompetens och erfarenhet som uppdraget kräver. I kommentaren till regeln anges bland annat följande:

> Flertalet jurisdiktioner har etiska regler som betonar vikten av advokaters kompetens när de åtar sig uppdrag. Även i den europeiska sammanslutningen av europeiska advokatsamfund, CCBE, och dess Code of Conduct, framhålls det att en advokat inte bör hantera ett ärende som advokaten vet eller borde veta att han eller hon inte är kompetent att hantera, utan att samarbeta med en advokat som har den nödvändiga kompetensen.

Problemet är bara att advokaten som har förordnats av tingsrätten som offentlig försvarare eller en privat försvarare sällan har den erforderliga kompetensen i ämnet mervärdesskatterätt, och borde söka samarbetet som krävs därvidlag utanför advokatkåren. Framtiden får utvisa huruvida ärenden kommer att behandlas i Advokatsamfundets disciplinnämnd om advokaters åsidosättande i förevarande hänseende av regeln 2.1.3 i VRGA. Emellertid kvarstår det problem som jag tar upp här, det vill säga att även om försvarsadvokaten har erforderlig momskompetens själv eller införskaffar den genom samarbete – med andra advokater eller skatterättskunniga från affärsjuristsidan eller ekonomer hos revisionsbyråerna – anses inte han eller hon ha en undervisande roll.

Sålunda kan aktörerna komma att föra resonemang i ett komplext brottmål – såsom beträffande påstått momsbedrägeri av karuselltyp – utan att beakta mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten. Om advokaten inser att åklagaren i gärningsbeskrivningen har missat vad moms är enligt EU-rätten eller inte har täckning för åtalet i övrigt enligt reglerna i ML eller SFL, bör han eller hon ta en undervisande roll så tidigt som möjligt, helst redan vid förundersökningen så att ett åtalsbeslut kan undvikas. Det är enligt min erfarenhet svårt att komma in som sakkunnig och försöka hjälpa till med att styra processen rätt angående momsreglerna, när den redan har pågått länge i tingsrätten eller till och med nått till hovrätten. Motargumentet från åklagare blir inte sällan att klienten och försvararen ägnar sig åt efterhandskonstruktioner, när ett sakkunnigvittne anlitas och vittnar om just innebörden av gällande rätt. En ännu värre situation som jag också har erfarit är att jag till och med anlitas som biträde åt en försvarare i hovrätten, men bevisningen inte kan tas om eftersom huvudparten av processen numera ska äga rum i tingsrätten och omförhör därför avvisas i hovrätten. Det blir till att snällt lyssna i hovrätten på videoinspelade förhör från tingsrätten som ter sig förfelade för sakens rätta utredande. Det spelade ingen roll att åklagaren efteråt sade till försvararen att mitt anförande var intressant, varvid någon sarkasm inte var avsedd utan kommentaren uppfattades som ärligt menad. Principen *jura novit curia* (domstolen känner till rätten) hjälper inte heller på temat rättvis rättegång, om inte vare sig tingsrätten eller hovrätten just är kunniga i mervärdesskatterätt. Den dömde förstår oftast inte något av vad han eller hon varit med om i domstolarna, vilket fler än jag borde se som ett rättssäkerhetsmässigt problem på temat rättvis rättegång.

Jag anser att det inte är att arbeta som försvarare i ett brottmål som rör karusellhandel genom att bara vara begåvad kring vad som finns i förundersökningsprotokollet. Det gäller i första hand att för de klienter som har en verklig verksamhet, och inte bara har anlitat ett företag som förekommer i ett flertal utredningar som lager men som SKV inte godtar som ett verkligt lagringsföretag, framhålla just detta, för att skilja ut klienten från dem som anlitar dylika företag för att köra runt varor i en karusell. Om inte försvararna använder sådana argument och bevis för att presentera motargument i form av ett alternativt scenario på temat seriositet till åklagarens schablonmässiga anföranden, kan processen gå förlorad. Åklagarens argument bygger i grunden på en anmälan från SKV. Argumenten där är att advokatens klient skulle vara i ond tro angående att dennes företag förekommit i ett momsbedrägeri av karuselltyp. Om försvararen inte anför ett alternativt scenario till åklagarens, innebär det i praktiken att försvararen bortser från att generaladvokaten i sitt förslag till avgörande i förenande målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13, som nämnts, anser att en näringsidkare kan vara ovetande om att denne deltar i ett sådant bedrägeri och handlar i god tro. Genom en sådan passivitet i processföringen befäster bara försvararen SKV:s förutfattade mening om att de som handlar med elektroniska produkter anses ha en förhöjd undersökningsplikt och att de är i ond tro. Det innebär i praktiken att försvararen hjälper en åklagare som anför en illa underbyggd gärningsbeskrivning att vinna gehör hos domstolen. Det faktum att ingen i domstolen tar fasta på att den tilltalade kan ha varit i god tro innebär inte bara att han eller hon inte får en rättvis rättegång enligt artikel 6.1 i den Europeiska Konventionen om de mänskliga rättigheterna (här förkortad EKMR),[21] utan till och med att den så kallade oskuldspresumtionen i artikel 6.2 åsidosätts.[22]

Om inte ett alternativt scenario presenteras när så kan ske, spelar det ingen roll för försvararen att plocka i förundersökningsprotokollet – vilket ibland kan omfatta tusentals sidor – för att finna en *smoking gun* beträffande någon enskildhet om vem som har haft attesträtt eller inte i företaget. Det är verkligen att spela på åklagarens piano om försvararna i samband med fall med fler än en tilltalad i ett företag hänger sig åt att klienterna ska anklaga varandra.

Mot bakgrund av dessa aspekter på hur brottmål i förevarande fall kan bli förfelade på temat gällande rätt beträffande momsen anser jag att Sveriges advokatsamfund så snart som möjligt bör komplettera regeln 5.4 i VRGA, så att den inte i praktiken utgör ett hinder för sakens rätta utredande i brottmål som berör frågor avseende påstått

[21] Europakonventionens – EKMR:s – fullständiga titel är: Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950.

[22] Ang. oskuldspresumtionen: jämför även artikel 48.1 i EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna samt artikel 11.1 i FN:s allmänna förklaring om de mänskliga rättigheterna. Se i sistnämnda hänseende Svenska FN-förbundets hemsida: https://fn.se/vi-gor/vi-utbildar-och-informerar/fn-info/vad-gor-fn/fns-arbete-med-manskliga-rattigheter/den-allmanna-forklaringen-om-de-manskliga-rattigheterna/ (besökt 2025-07-26).

momsbedrägeri av karuselltyp. Sveriges advokatsamfund har således också ett ansvar för att aktörerna i brottmål ska bidra till rättssäkerheten i mål som i grunden avser påstådd karusellhandel. Det ansvaret bör Sveriges advokatsamfund ta för att monopolet för advokater i brottmål ska kunna anses fortsatt motiverat också i dylika mål. Annars anser jag att det monopolet bör avskaffas eller modifieras till gagn för åtminstone förevarande frågor.

Även om Advokatsamfundet inte reviderar VRGA i enlighet med vad jag föreslår, borde det framstå som uppenbart för advokater som tagit på sig försvararrollen att göra rättsinvändning mot att deras klient anklagas för skattebrott på grund av att denne utfärdat en faktura med felaktig debitering av moms. Det framgår nämligen inte av SBL att ordet *skatt* i 2 § i den lagen skulle omfatta ett sådant belopp när det inte redovisats i en särskild skattedeklaration till SKV. Av förarbetena till reformen 2008, varvid artikel 203 i mervärdesskattedirektivet angående betalningsskyldighet för sådant belopp implementerades i GML genom SFS 2007:1376, följer i stället att den enda konsekvensen för ett företag som utfärdat sådan faktura är just betalningsskyldigheten, vilken kvarstår så länge det inte utfärdat en kreditnota. Genom att betalningsskyldigheten för ett sådant belopp reglerades i en separat paragraf, GML 1 kap. 2 e §, underströk lagstiftaren att åtgärden som innebär felaktig debitering av moms inte ska leda till annat än en särskild betalningsskyldighet för beloppet i fråga för företaget som har utfärdat fakturan.[23] I sitt yttrande 2024-11-15 till Finansdepartementet över SOU 2024:32 påminde också Advokatsamfundet om sin invändning i samband med reformen år 2008 av innebörd att en regel som avser brottsbekämpning inte hör hemma i skattelagstiftningen, varför Advokatsamfundet invände mot införande på sådana grunder av en regel som ålägger en person som felaktigt har debiterat moms att redovisa och betala beloppet till staten.[24]

Att advokaterna som försvarare i karusellmålen bör reagera redan idag, när åklagare anför SBL 2 § till stöd för att en gärning som består i utfärdande av faktura med felaktig debitering av moms, får anses följa av vad Sveriges advokatsamfund anför i sitt yttrande 2024-11-15 till Finansdepartementet över SOU 2024:32 beträffande ordet *skatt* i den regeln. Advokatsamfundet nämner att den som utfärdar en faktura som innehåller ett belopp som felaktigt har betecknats som mervärdesskatt ska redovisa beloppet i en särskild skattedeklaration och betala det till staten, om inte denne utfärdar en kreditnota till mottagaren av fakturan.[25] Advokatsamfundet anför sedan

[23] Jämför prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor), s. 90. GML 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § motsvaras av ML 16 kap. 23 §. Jämför även Forssén 2025d, avsnitt 3.3.1 och Forssén 2023a, s. 3.

[24] Jämför Sveriges advokatsamfunds remissvar av 2024-11-15 till Finansdepartementet över SOU 2024:32 (dnr R-2024/1201) och hänvisningen där till prop. 2007/08:25, s. 86.

[25] Jämför ML 7 kap. 49 och 50 §.

att förarbetena till reformen 2008 innebär just att det är den enda konsekvensen för den som utfärdar fakturan, eftersom lagstiftaren underströk att ”en felaktigt debiterad mervärdesskatt inte ska leda till annat än en betalningsskyldighet för den som felaktigt har debiterat skatten”.[26] Advokatsamfundet anser sålunda att utfärdaren av fakturan inte kan anses begå skattebrott enligt samma regel, eftersom ett som mervärdesskatt felaktigt betecknat belopp i en faktura inte anges utgöra *skatt* enligt SBL 2 §. Däremot kan enligt Advokatsamfundet mottagaren av en faktura som innehåller ett sådant belopp omfattas av rekvisiten för skattebrott i SBL 2 §, eftersom fakturan inte grundar rätt till avdrag för ingående skatt. Advokatsamfundet anför därför också att för den som har utfärdat en sådan faktura kan straffrättsligt ansvar aktualiseras för medverkan till skattebrott enligt 23 kap. 4 § brottsbalken (1962:700). Medverkan till skattebrott kan vidlåda mottagaren av fakturan, om denne har försökt göra avdrag för det som moms felaktigt angivna beloppet som om det vore ingående skatt. Beroende på vem av de tilltalade i målet som försvarsadvokaten biträder kan enligt min mening således olika anledningar föreligga för att ta upp betydelsen i förevarande hänseende av ordet *skatt* i SBL 2 §. Min poäng är dock att försvararna redan idag har stöd av Advokatsamfundets yttrande över SOU 2024:32 för att ifrågasätta en åklagares gärningsbeskrivning på den punkten, om de inser att stämningsansökan och sakframställan från åklagaren saknar reflektioner angående nämnda frågeställning. De bör enligt min uppfattning reagera redan vid förhör under förundersökningen när åklagaren första gången presenterar gärningsbeskrivningen, så att det inte kommer invändningar om efterhandskonstruktion för det fall innebörden i ordet *skatt* i SBL påpekas först under förhandlingen i tingsrätten eller hovrätten.

3.2 Behov av vägledning från Sveriges advokatsamfund till stöd för advokaten i konkursförvaltarrollen

Om inte försvarsadvokaterna i skattebrottsmålen eller advokater eller andra ombud i skatteprocesserna ifrågasätter SKV:s ställningstaganden utifrån gällande rätt i egentlig mening, fortsätter givetvis SKV med att utfärda ställningstaganden där dess inställning läggs fram av SKV:s handläggare respektive åklagare utan någon analys, såsom jag har beskrivit ovan och i Forssén 2025d beträffande den särskilda *momskommissionsregeln*. I Forssén 2025d tog jag också upp SKV:s etablering av en faktisk gällande rätt inom områdena vård och omsorg, nämligen beträffande momssituationen för bemanningsföretag därvidlag. Angående den problematiken föreslog jag att åtgärder vidtas av Skatteförvaltningen i Finland genom detaljerade anvisningar, så att stora dominerande bemanningsföretag i Sverige inte ges något komparativt stöd för att

[26] Jämför prop. 2007/08:25, s. 90.

driva en linje om momsfrihet för bemanningen med risk för en parallell rättsbildning jämfört med EU-domstolens praxis enligt dess förhandsavgörande den 12 mars 2015 i målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit).[27]

I framför allt punkterna 23–25 i EU-målet ”go fair” Zeitarbeit poängterar EU-domstolen att en bedömning huruvida ett företag inom områdena vård och omsorg ska ta ut moms på sina tjänster ska ske i två steg. Det innebär att såväl subjektsfrågan angående huruvida personen i fråga utgör en beskattningsbar person som frågan om skatteobjektet undantas från mervärdesskatteplikt måste beaktas vid bedömningen av om mervärdesbeskattning ska ske avseende ett bemanningsuppdrag inom områdena i fråga. Det räcker således inte med att konstatera att den uthyrda arbetskraften är legitimerad inom området i fråga eller kan uppvisa något annat uppfyllt behörighetskrav. Det är i stället bemanningsföretaget, den beskattningsbara personen själv, som måste ta ett vård- eller omsorgsansvar gentemot patient och brukare för att moms inte ska tas ut för uppdraget.[28]

Den gemensamma nämnaren för min kritik av momsforskningen i Sverige är att forskarna förbigår skattesubjektsfrågan och i stället behandlar objektsfrågan direkt. I Forssén 2025d nämnde jag att det, förutom mina båda avhandlingar,[29] hittills bara finns en svensk avhandling inom mervärdesskatterätten som berör skattesubjektsfrågan.[30] Det är ”Mervärdesbeskattning vid obestånd” av Jesper Öberg. Emellertid behandlades EU-rätten sparsamt där, med motiveringen att ”EG:s regelverk endast ger ramarna och måste fyllas ut med nationella regler”, varvid han noterade att någon motsvarighet till de för undersökningen centrala konkursbestämmelserna i GML inte fanns i dåvarande mervärdesskattedirektiv.[31]

Sålunda anser jag att det faktum att det har förekommit att SKV anfört synsätt på hur en advokat som har tagit på sig rollen som konkursförvaltare ska hantera momsfrågor därvidlag talar för att en dialog åter bör ske mellan kollektivet av konkursförvaltare och SKV. Det innebär enligt min mening att Sveriges advokatsamfund bör engagera sig i sådana frågor, för att motverka att SKV:s synsätt etableras som en faktisk gällande rätt, i stället för att uppfattningen om gällande rätt i egentlig mening utvecklas. Det fall

[27] Jämför EU-domstolens förhandsavgörande C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit), ECLI:EU:C:2015:164.

[28] Jämför Forssén 2025d, avsnitt 2.2.1.

[29] Jämför Björn Forssén, *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen, Jure Förlag AB 2011* (Forssén 2011), licentiatavhandling, resp. Björn Forssén, *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*, Örebro Studies in Law 4, Örebro universitet 2013 (Forssén 2013), doktorsavhandling. Forssén 2011 och Forssén 2013 är tillgängliga i databasen DiVA (www.diva-portal.org) och på www.forssen.com.

[30] Jämför Forssén 2025d, avsnitt 3.2.

[31] Jämför Jesper Öberg, Mervärdesbeskattning vid obestånd, Andra upplagan, Norstedts Juridik AB 2001 (Öberg 2001), s. 19. Avhandlingen är från 2000. Jag hänvisar till den utgivna boken: Öberg 2001. Jämför även Forssén 2020, s. 733 och 738.

jag särskilt avser i förevarande sammanhang gäller hanteringen av moms i konkurs beträffande en felaktig debitering av moms för vilken betalningsskyldighet kvarstår efter gäldenärens konkurs. Frågan är vilket ansvar som åvilar advokaterna i egenskap av konkursförvaltare för att lösa situationen, varvid jag anför följande utifrån vad jag anför därvidlag i Forssén 2025a:

– Eftersom konkursförvaltarens huvuduppgift är att verka för en så förmånlig avveckling som möjligt av konkursboet från borgenärssynpunkt, har det tidigare ansetts att förvaltaren bör vara verksam med att föra talan beträffande gäldenärens momsredovisning, så att påförd moms kan sättas ned om det är möjligt, vilket får betydelse för utdelningen i konkursen. Detta följer av Riksskatteverkets (numera SKV) Moms vid konkurs från 1984.[32] Av intresse i förevarande sammanhang är att däri också angavs att ”gäldenären och förvaltaren bör samråda vid upprättandet av sina deklarationer. Om gäldenären inte deklarerar är det önskvärt att förvaltaren, på förfrågan från länsstyrelsen (numera SKV, *min anm*.), lämnar sådana uppgifter att länsstyrelsen ändå kan fatta ett så korrekt beskattningsbeslut som möjligt”.[33] Beträffande en felaktig debitering av moms bör konkursförvaltaren hellre se till att gäldenären utfärdar en kreditnota än låta det som moms felaktigt betecknade beloppet ingå på tillgångssidan i konkursbouppteckningen.

– Enligt min erfarenhet förekommer det numera ingen rutin hos kollektivet av konkursförvaltare angående åtgärder som borde vidtas av en konkursförvaltare beträffande gäldenärens momsredovisning. Jag anser att det av rättssäkerhetsmässiga skäl bör åligga konkursförvaltarna att ta ansvar för att utfärda kreditnota avseende en felaktig debiterings av moms, så att sådan skuld inte belastar boet. Av sådana skäl bör det enligt min mening inte åvila gäldenären – den enskilde – att ansöka hos SKV:s huvudkontor om befrielse från betalningsskyldighet med stöd av SFL 60 kap. 1 §. För befrielse krävs nämligen synnerliga skäl, och det är dessutom oklart om befrielseinstitutet omfattar belopp som felaktigt benämnts moms. I en artikel från 2018 tog jag upp ifrågavarande befrielseinstitut i SFL.[34] För övrigt anför jag i Forssén 2025a, i samband med att jag framhåller att det

[32] Jfr Riksskatteverkets Moms vid konkurs – information om hur man redovisar moms i samband med en konkurs, RSV 556 utg 1 (maj 1984), under rubriken Behörighet att föra talan i skatteprocess, s. 13.

[33] Jämför nämnda Riksskatteverkets Moms vid konkurs, under rubriken Deklarationsskyldighet, s. 13.

[34] Jämför Björn Forssén, *Befrielse från skatt – en nåd att stilla bedja om hos Skatteverkets huvudkontor och Regeringen eller rättspröva hos HFD*, Tidningen Balans fördjupningsbilaga 3/2018 s. 3–5, publicerad på www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2018-06-12. (Forssén 2018). Forssén 2018 finns även på www.forssen.com.

måste klarläggas huruvida ett belopp som utgör en felaktigt debiterad moms omfattas av ordet *skatt* i SBL, att det även bör klarläggas i SFL om SKV med stöd av reglerna om företrädaransvar i 59 kap. 12–21 § kan genomdriva en talan om personligt betalningsansvar för sådant belopp mot företrädare för en juridisk person, exempelvis ett aktiebolag, som har utfärdat fakturan med beloppet.[35] Av utrymmesskäl behandlas dock inte dessa frågor mer i denna artikel.

– En sådan betalningsskyldighet som nu avses ska inte kvarstå i boet bara för att gäldenären inte äger rådighet att utfärda en kreditfaktura på grund av konkurstillståndet. Jag anser därför att det återigen bör utvecklas rutiner för konkursförvaltarna angående nämnda frågor om moms vid konkurs. Det kan förslagsvis ske mellan kollektivet av konkursförvaltare och SKV, varvid givetvis Sveriges advokatsamfund bör delta i utvecklingen av sådana rutiner till stöd för advokaten i konkursförvaltarrollen.[36]

Sistnämnda har jag också föreslagit i en handbok om mervärdesskatt från 2019.[37] I Forssén 2019b berör jag också problematiken med att SKV kan etablera som en faktisk gällande rätt principer som avviker från mervärdesskatterätten. I det hänseendet får jag nämna följande.

Tidigare förekom att SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005 åberopades för att en konkursförvaltare skulle fakturera beställare av en byggnadsentreprenad moms för tjänster som inte utförts och inte heller skulle komma att utföras efter konkursbeslutet.[38] Uppfattningen från SKV stred enligt min mening mot skatteförmågeprincipen, eftersom moms skulle tas ut utan att grundas på tillhandahållande av en byggtjänst. Uppfattningen uttrycktes enligt följande: ”Om entreprenören försätts i konkurs ska momsen redovisas på alla a conton och förskott som har erhållits före konkursutbrottet. Momsen ska anges i en faktura eller i en motsvarande handling som upprättas då entreprenörens arbete upphör och ska beräknas efter den skattesats som gällde när skattskyldighet inträdde för a contobetalningarna. I fakturan ska vidare anges momsen på eventuella krav utöver vad som har betalats i förskott eller a conto.”[39]

[35] Jämför Forssén 2025a, avsnittet Oäkta moms i skenfaktura och företrädaransvar.

[36] Jämför Forssén 2025a, avsnittet Konkursförvaltarna och frågan om kreditfaktura avseende felaktigt debiterad moms.

[37] Jämför s. 191 i *Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare* (eget förlag 2019). (Forssén 2019b). Forssén 2019b är tillgänglig på www.forssen.com, och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

[38] Jämför SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005 (SKV 553 utgåva 16).

[39] Jämför SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005, s. 946 – avsnitt 41.3.8 (Byggnadsföretags konkurs).

Enligt min erfarenhet var det den sista meningen i citatet från SKV:s handledning som både konkursförvaltare och SKV åberopade till stöd för att konkursförvaltaren skulle utfärda fakturor med moms till beställarna av byggnadsentreprenaden för tjänster som beställarna aldrig hade erhållit och inte heller kom att få utförda av konkursgäldenären eller konkursboet. Meningen fanns kvar i SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009,[40] men den utmönstrades till slut i och med utgåvan 2010.[41]

Från Forssén 2019b upprepar jag att den beskrivna uppfattningen hos SKV, innan nämnda mening utmönstrades ur dess momshandledning, utgör ett exempel på vad jag benämner en faktisk gällande rätt som etableras av SKV genom bland annat dess handledningar och ställningstaganden. SKV:s uppfattning enligt handledningen från 2005 stred uppenbart mot den inom skatterätten grundläggande skatteförmågeprincipen, det vill säga mot gällande rätt i egentlig mening avseende bland annat mervärdesskatterätten. Jag anför sålunda ånyo att situationen utgjorde ett exempel på fenomenet faktisk gällande rätt, och bör uppmärksammas av lagstiftaren och prövas i HFD, som bör lämna prövningstillstånd i skatteprocesser avseende frågor som annars tillåts bli avgjorda i lägre instanser på basis av uppfattningen hos en av parterna, exempelvis SKV:s ställningstaganden som uttryck för en faktisk gällande rätt.[42]

4. Avslutande synpunkter

Enligt min mening borde Sveriges advokatsamfund framhålla för försvararna att VRGA innebär att en advokat förväntas kunna presentera ett alternativt scenario än det som åklagaren anför med hänvisning till SKV:s förutfattade mening om ond tro hos den som handlar med exempelvis elektroniska produkter. Jag anser att advokaten därvidlag har all anledning att bidra till en rättvis rättegång genom att anföra vad Advokatsamfundet tar upp i sitt yttrande över SOU 2024:32 med hänvisning till generaladvokatens i ”Italmoda”-målet presenterade uppfattning av innebörd att även om någon ingår i en transaktionskedja där karusellhandel förekommer kan denne vara i god tro därom. Ett effektivt försvar i förevarande hänseende bör således, till skillnad från vad som enligt min uppfattning är fallet idag, börja redan vid första förhöret när åklagaren presenterar gärningsbeskrivningen till stöd för sin brottsmisstanke på temat momsbedrägeri av karuselltyp. Då får åklagaren också bestämma sig tidigt under förundersökningen om misstanke om skattebrott ska kompletteras med tillägg av näringspenningtvätt i gärningsbeskrivningen. Jag anser således, som framgår ovan, att regeln 5.4 i VRGA inte bör kvarstå i sin nuvarande avfattning till rättfärdigande av att advokaten inte gör

[40] Jämför SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009 Del 2 (SKV 554 utgåva 4), avsnitt 41.3.1.3 (s. 1173).

[41] Jämför SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2010 Del 2 (SKV 554 utgåva 5), avsnitt 40.3.1.3 (s. 1189).

[42] Jämför Forssén 2019b, s. 191 och 192. Jämför i förevarande hänseende även Forssén 2019a, avsnitt 3.11.3.

ett beriktigande så snart denne inser att SKV eller EBM inte grundar vad de anför på gällande rätt i egentlig mening på momsområdet.

Idag röner åklagarna inte invändningar i sådana fall från försvararna, utan en åklagare kan tämligen fritt justera en gärningsbeskrivning på temat skattebrott genom tillägg sent under förundersökningen av misstanke om näringspenningtvätt. Det är enligt min erfarenhet inte heller ovanligt att rättens ordförande hjälper åklagare med att justera exempelvis att de redan i gärningsbeskrivningen har blandat ihop ingående moms med överskjutande ingående moms. Då kan sådant förekomma ända upp i hovrätten utan att frågan ställs huruvida åklagarens justeringar ska hänföras till samma kategori som anklagelser om efterhandskonstruktioner när en advokat får anledning att undervisa om gällande rätt på momsområdet. Därför ska inte regeln 5.4 i VRGA vara en hämsko för försvararen som en av aktörerna i en rättegång värd namnet i en västerländsk rättsstat.

Dessutom får jag framhålla att Sveriges advokatsamfund har anledning att ge vägledning till advokaterna i deras egenskap av konkursförvaltare, när det gäller hanteringen av moms i konkurser. Jag anför detta i avsnitt 3.2 i denna artikel, vilket inte kräver någon ändring eller komplettering av VRGA. I stället föreslår jag, som nämnts, att det återigen bör utvecklas rutiner för konkursförvaltarna angående hanteringen av frågor om moms vid konkurs. Under överinseende av Sveriges advokatsamfund kan det förslagsvis ske i samarbete mellan kollektivet av konkursförvaltare och SKV, varvid Riksskatteverkets handledning från 1984, ”Moms vid konkurs – information om hur man redovisar moms i samband med en konkurs”, kan ge uppslag till avfattningen av rutinerna i fråga. Eftersom ML och SFL är speciallagstiftningar i förhållande till den civilrättsliga redovisningsrätten, bör givetvis synpunkter på rutinerna inhämtas från svenska bokföringsnämnden (BFN), som ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed enligt 8 kap. 1 § första stycket första meningen i bokföringslagen (1999:1078) och sålunda kan ha värdefulla redovisningsmässiga synpunkter. Tyvärr förslås i budgetpropositionen för 2026 att BFN ska avvecklas. Enligt regeringen ska från och med 2027 BFN:s uppgifter överföras till och inordnas i Revisorsinspektionen (RI).[43] Detta är i och för sig inget som påverkar mina synpunkter i denna artikel, men jag nämner regeringens förslag som en omständighet i samma kontext som den i vilken redovisningsfrågorna angående momsen förekommer.

Det senaste som i skrivande stund har hänt med anledning av utredningen *Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier* är att regeringen den 9 respektive 16 oktober 2025 lämnade remisser till Lagrådet baserade på SOU 2024:32 respektive SOU 2023:49, där sistnämnda lett till en proposition den 6 november 2025, prop. 2025/26:43 (Kompletteringar och förtydliganden i fråga om sanktioner vid skatteundandragande

[43] Jämför prop. 2025/26:1, Utgiftsområde 24, s. 36.

och bedrägerier). I propositionen föreslås att även muntliga uppgifter ska kunna leda till straffansvar enligt SBL och ligga till grund för skattetillägg. Dessutom föreslås att begreppet oriktig uppgift ska ändras, för att tydliggöra att den som lämnar en uppgift om moms avseende en transaktion som ingår som ett led i ett momsbedrägeri ska anses ha lämnat en oriktig uppgift, om denne kände till eller borde ha känt till att uppgiften var oriktig. I lagrådsremissen den 9 oktober 2025 föreslås bland annat att SKV ska ges större möjligheter till registreringskontroll, och – under vissa omständigheter – kunna besluta att överskjutande ingående moms inte ska tillgodoräknas den momsregistrerade. Advokatsamfundet ansåg också i sitt yttrande 2024-11-15 till Finansdepartementet över SOU 2024:32 att en ökad kontroll hos SKV av vilka som momsregistreras bör ge ett mer fokuserat urval av utredningsobjekt och mer koncentrerade ärenden och mål om skattebrott, när SKV anmäler någon till EBM för misstänkt momsbedrägeri.[44] Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) lämnade också sitt yttrande 2024-11-15 till Finansdepartementet över SOU 2024:32. I avsnitt 2.4 framhöll även FAR behovet av ökad kontroll i samband med momsregistreringen, varvid FAR anförde att det är ”mycket viktigt att dessa kontroller har en så hög träffsäkerhet som möjligt så att vanliga skattskyldiga inte påverkas negativt”. Eftersom Advokatsamfundet har samma principiella inställning som FAR i förevarande hänseende, anser jag att Advokatsamfundet också bör stämma av de frågor som jag tar upp i denna artikel med FAR.

[44] Jämför även Forssén 2025a, avsnittet Återinförd revisionsplikt för mindre företag och ökad registreringskontroll – alternativ till förslagen i SOU 2023:49.





Björn Forssén, juris doktor och civilekonom.

Fördjupning

2026.08.28 | Uppdaterad: 2026.09.03

Nya regler om företrädaransvar men rättssäkerhetsfrågan för den enskilde kvarstår

Den 30 juni 2026 infördes nya regler om befrielse och rådrum beträffande företrädaransvarsreglerna i skatteförfarandelagen. Det är återigen fråga om att rättssäkerheten för företrädare för exempelvis aktiebolag ska förbättras vid tillämpningen av reglerna. Björn Forssén återknyter här till sin fördjupningsartikel i Balans 2021 där han kommenterade utredningen SOU 2020:60 – vilken nu till slut har lett till en reform. Björn Forssén ifrågasätter i den här fördjupningsartikeln om lagstiftaren har lyckats bättre med de färdiga reglerna.

Annons

*text:***Björn Forssén**

*illustration:***Erik Backlund**

Övergripande konklusion angående de nya reglerna om befrielse och rådrum

Utredningen SOU 2020:60, Det skatterättsliga företrädaransvaret – en översyn, skulle ha lett till nya regler om befrielse från företrädaransvar och rådrum med betalning av Skatteverkets (SKV) krav på grund av sådant ansvar redan den 1 januari 2022, men så skedde inte. Lagstiftaren har dock kommit igång igen med sin översyn, och regeringen lämnade en proposition, prop. 2025/26:52 – Det skatterättsliga företrädaransvaret – nya regler om

befrielse och rådrum, baserad på nämnda utredning, och det ledde till en reform den 30 juni 2026 avseende just dessa frågor angående företrädaransvarsreglerna i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, genom SFS 2026:561.

Jag anser att de nya reglerna om befrielse och rådrum i 59 kap. 15 och 15 a–c §§ SFL inte kan förväntas innebära någon förbättrad rättssäkerhet för den enskilde vid tillämpningen av företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12–21 §§ SFL. Jag återknyter till de frågor som var centrala i min artikel i Balans fördjupning 2021-06-21 (nr 3/2021 s. 9–16, Företrädaransvar – kommentarer av ett förslag om regeländringar). Min konklusion är att även det fortsatta lagstiftningsarbete som har skett efter utredningen SOU 2020:60 saknar den av mig efterlysta helhetssyn som skulle främja rättssäkerheten vid tillämpningen av företrädaransvarsreglerna för den enskilde. Detta är viktigt, eftersom reglerna är så ingripande som de är för den enskilde. Med stöd av företrädaransvarsreglerna kan staten företrädd av SKV bryta igenom den aktiebolagsrättsliga principen om delägares frihet från personligt ansvar för ett bolags skulder. Genom reglerna i fråga kan den enskilde i egenskap av företrädare för exempelvis ett aktiebolag åläggas ett personligt betalningsansvar (företrädaransvar) för bolagets skatteskulder, om rekvisiten för sådant ansvar i 59 kap. 12–14 §§ är uppfyllda.

Sålunda anser jag alltjämt att en analys av företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-21 §§ SFL måste ske i ett större rättssystematiskt perspektiv för att de ska kunna förväntas bli tillämpade rättssäkert för den enskilde av SKV och förvaltningsdomstolarna. Regeringens proposition 2025/26:52, som ledde till de nya reglerna i år om befrielse och rådrum, hade bara samma kosmetiska funktion som jag anförde beträffande den ursprungliga utredningen.

Reformen angående befrielse och rådrum förstärker inte rättssäkerheten

Med en kosmetisk funktion avser jag att lagstiftaren har i princip enbart flyttat runt rekvisit i olika sammanhang i SFL, och ingenting nytt har kommit ut som skulle öka rättssäkerheten för den enskilde vid SKV:s och förvaltningsdomstolarnas tillämpning av företrädaransvarsreglerna. Reformen av befrielseregeln och införandet av reglerna om rådrum innebär endast att rekvisitet ”särskilda skäl” har överförts från befrielseregeln, 59 kap. 15 §, till de nytillkomna reglerna om rådrum i 59 kap. 15 a–c §§. Rekvisitet anges numera i 15 a §, där det också framgår vad som ska ”särskilt beaktas” vid bedömningen av om särskilda skäl talar emot rådrum. Samtidigt har ”särskilda skäl” för befrielse från betalningsansvar i 15 §, med förebild från 51 kap. 1 § om befrielse från särskilda avgifter såsom skattetillägg, ändrats till ”oskäligt” med en uppräkning av vad som särskilt ska beaktas vid oskälighetsprövningen.

Även om företrädaransvarsmål inte är skattemål, ska oskälighetsprövningen också därvidlag ytterst ske med hänsyn till proportionalitetsprincipen i 2 kap. 5 § SFL i den enskildes intresse. På så sätt är det ingen skillnad mellan prövningen av oskälighet beträffande befrielse från företrädaransvar för företrädaren för exempelvis ett aktiebolag jämfört med frågan om befrielse från skattetillägg för bolaget i det underliggande skattemålet. Jag hoppas att jag inte blir sannspådd på denna punkt. Emellertid anför jag att eftersom reformen i fråga inte har

genomförts med en ordentlig analys av rättssäkerheten beträffande reglerna om uppkomsten av själva företrädaransvaret enligt 59 kap. 12–14 §§, finns det – utifrån min erfarenhet – ingenting som talar för att SKV och förvaltningsdomstolarna ska upphöra med att avfärda befrielsefrågan med i stort sett en floskel. En sådan uttrycks ofta med att omständigheterna är sådana att grund för hel eller delvis befrielse från betalningsansvar inte kan anses föreligga – ibland med den tillika intetsägande preciseringen att prövningen av oskälighetsrekvisitet skett utifrån en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet.

En förstärkt rättssäkerhet genom rättstillämpningen kan anföras i resningsärende

Om det är så att rättstillämpningen skulle komma att visa på en verklig förstärkning av rättssäkerheten vid tillämpningen av företrädaransvarsreglerna, kan det enligt min uppfattning vara läge för både ett aktiebolag och dess företrädare att ansöka om resning. Därvidlag får jag uppmärksamma att reformen den 30 juni 2026 saknar övergångsbestämmelser, och att företrädaren för bolaget har bevisbördan för att grund för befrielse från företrädaransvar föreligger, men det är SKV som ex officio ska pröva frågan om befrielse från skattetillägg i det underliggande skattemålet. Därför anser jag att en verklig förstärkning av rättssäkerheten för den enskilde av frågan om befrielsegrunderna avseende företrädaransvaret bör slå igenom också för en tidigare gjord negativ oskälighetsprövning av skattetilläggsfrågan för bolaget.

Exempel på frågor om rådrumsinstitutet som återstår för lagstiftaren att besvara

De nytillkomna reglerna om rådrum i 59 kap. 15 a–c §§ innebär att en företrädare som kan komma att bli betalningsskyldig för en juridisk persons skatt eller avgift enligt huvudregeln om företrädaransvar i 59 kap. 13 § kan ansöka hos SKV om ett rådrum på två månader från den ursprungliga betalningstidpunkten för den juridiska personens skuld, vilket SKV ska bevilja genom beslut om inte särskilda skäl talar emot det. Med hänvisning till min artikel i Balans fördjupning 2021-06-21 anser jag att följande frågor väl exemplifierar vad som alltjämt återstår för lagstiftaren att besvara på temat rättssäkerhet för den enskilde efter reformen den 30 juni 2026.

I förstone ställer jag mig frågan hur andra än SKV eller en förvaltningsdomstol uppfattar en företrädares ansökan om rådrum beträffande företrädaransvaret. Det är tämligen uppenbart för mig att ett förtydligande är nödvändigt, så att en ansökan om rådrum inte ska uppfattas som att företrädaren vidgår uppsåt eller grov oaktsamhet enligt reglerna om uppkomsten av företrädaransvar i 59 kap. 12–14 §§ SFL. Det skulle belasta företrädaren om en till den av SKV till förvaltningsrätten ingivna stämningsansökan mot denne underliggande skatteutredningen går vidare till Ekobrottsmyndigheten. Det vore särskilt orättvist, då SKV:s beslut om rådrum inte är överklagbara enligt 67 kap. 5 § SFL.

Frågan är fortfarande också varför rådrum ska gälla för huvudregeln om företrädaransvar i 59 kap. 13 §, men inte enligt 12 och 14 §§. Det främjar inte en neutral tillämpning av reglerna att det görs skillnad mellan å ena sidan företrädarens ansvar för exempelvis ett aktiebolags

obetalda utgående moms eller för ett av SKV vägrat avdrag för ingående moms som bolaget inte återbetalat – jfr 13 § – och å andra sidan företrädarens ansvar för SKV:s krav på att bolaget ska återbetala för högt tillgodoräknad överskjutande ingående moms – jfr 14 §.

Reformen borde ha samordnats med reformen om åtgärder mot momsbedrägerier

I sistnämnda hänseende får jag också anknyta till min kritik av lagstiftarens arbete med utredningen Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier, där delbetänkandet SOU 2023:49 och slutbetänkandet SOU 2024:32 – tillika med avsevärd fördröjning – ledde till lagstiftning den 1 april och 1 juli 2026 angående skattebrott och skatteförfarandet, genom SFS 2026:109 och 110 och SFS 2026:707. Även den reformen genomfördes utan en helhetssyn från lagstiftaren på rättssäkerheten för den enskilde, och därvidlag får jag särskilt nämna följande.

I Balans fördjupning 2026-06-25 berörde jag just den särskilda företrädaransvarsregeln om överskjutande ingående moms i 59 kap. 14 § SFL, och anförde att lagstiftningsåtgärderna den 1 april och 1 juli 2026 borde ha samordnats. Regeringen berörde begreppet oriktig uppgift i samband med åtgärderna den 1 april 2026 avseende skattebrott och skattetillägg. Eftersom 14 § – till skillnad från 12 och 13 §§ – innehåller uttrycket oriktiga uppgifter, och inte bara de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet, borde regeringen ha beaktat 14 § också när det nya kapitlet (63 a) i SFL om när överskjutande ingående moms inte ska tillgodoräknas infördes den 1 juli 2026. Åtgärderna mot exempelvis momsbedrägerier av så kallad karuselltyp infördes således utan en helhetssyn på den enskildes rätt till rättvis rättegång och egendomsskydd. De ger ingen rättssäker syn på vad som kan drabba en seriös företagare som råkat in i en kedja av karusellhandel. Min bedömning är att den omständigheten att åtgärderna avseende skattebrott och skatteförfarandet genomfördes i två steg 2026 ger ett osäkert resultat för att motverka karusellhandel, vilket drabbar staten men även ur konkurrenssynpunkt de seriösa företag som råkat in i en transaktionskedja med karusellhandel.

Beträffande huvudregeln om företrädaransvar i 59 kap. 13 § SFL föreligger också ett behov av klargörande angående moms. Det rör sig om den särskilda betalningsskyldigheten enligt 16 kap. 23 § mervärdesskattelagen (2023:200) för felaktig debitering av moms i en faktura. Den som utfärdar en faktura och benämner ett belopp däri för mervärdesskatt (moms), trots att den exempelvis avser en skentransaktion eller en verklig transaktion som inte är skattepliktig, är betalningsskyldig för beloppet så länge denne inte utfärdar en kreditnota. I nr 3/2026 av Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT) publiceras min artikel Befrielseinstitutet i det svenska skatteförfarandet och felaktigt debiterad moms. Där nämner jag med hänvisning till vad jag har anfört bland annat i Balans fördjupning 2025-05-15, att det bör klarläggas i SFL om SKV med stöd av 13 § kan genomdriva en talan om personligt betalningsansvar mot en företrädare för exempelvis ett aktiebolag för dess skuld avseende felaktigt debiterad moms på samma sätt som för en äkta utgående moms. I den artikeln var det en av de rättsfrågor som jag anförde kvarstår efter SOU 2024:32. Jag kopplade den också till frågan om omfattningen av befrielseinstitutet avseende vissa skatter och avgifter i 60 kap.

1 § SFL, och om företrädaren för bolaget med stöd av det kan anföra synnerliga skäl för befrielse från personlig betalningsskyldighet för beloppet som bolaget felaktigt benämnt moms. Mot bakgrund av genomgången i denna artikel anser jag att det skulle ha stärkt rättssäkerheten för den enskilde, om utredningen SOU 2020:60 hade berört även befrielseinstitutet.

Sålunda borde det fortsatta lagstiftningsarbetet efter SOU 2020:60 ha samordnats med det avseende SOU 2023:49 och SOU 2024:32. Då kunde reformerna den 30 juni 2026 respektive den 1 april och 1 juli 2026 ha införts med en helhetssyn på rättssäkerheten för den enskilde.

Källor:

Balans fördjupning 2021-06-21 (nr 3/2021 s. 9–16), Företrädaransvar – kommentarer av ett förslag om regeländringar, av Björn Forssén

Balans fördjupning 2025-05-15, Frågor med anledning av slutbetänkandet Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier, av Björn Forssén

Balans fördjupning 2026-06-25, Revisorns roll som vittne när klienten råkat in i karusellhandel, av Björn Forssén

JFT 3/2026, Befrielseinstitutet i det svenska skatteförfarandet och felaktigt debiterad moms, av Björn Forssén (publiceras efter sommaren 2026)

Prop. 2025/26:52 – Det skatterättsliga företrädaransvaret – nya regler om befrielse och rådrum

SOU 2020:60 – Det skatterättsliga företrädaransvaret – en översyn

SOU 2023:49 – Skyddet för EU:s finansiella intressen Ändringar och kompletteringar i svensk rätt

SOU 2024:32 – Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier

JFT 3/2026 s. 166–178

Björn Forssén, juris doktor, civilekonom, f.d. byrådirektör, Stockholm

Befrielseinstitutet i det svenska skatteförfarandet och felaktigt debiterad moms

1. Inledning

I denna artikel avslutar jag min serie av artiklar under åren 2021–2025 på temat mervärdesskattebedrägerier av karuselltyp (s.k. karusellhandel). Serien består av artiklar som jag har skrivit om problematiken med fenomenet karusellhandel, vilket föranleder svenska staten stora förluster i intäkter avseende mervärdesskatt (moms). De längre artiklarna i min serie har publicerats i JFT och Tidningen Balans samt i ett fall i Svensk Skattetidning. Jag listade dessa artiklar i min senaste artikel i JFT.[1] Där tog jag upp vad Sveriges advokatsamfund borde göra för att bidra till att avgöranden ges prövningstillstånd i svenska högsta förvaltningsdomstolen (HFD) respektive i svenska högsta domstolen (HD). Detta för att utveckla gällande rätt i egentlig mening till stöd för lagtolkningen, i stället för att lägre instanser etablerar som en faktisk gällande rätt vad parten Skatteverket i Sverige (SKV) anför i framför allt sina ställningstaganden på momsområdet. Det var en följdfråga från min näst senaste artikel i JFT.[2]

I denna artikel utvecklar jag en fråga som berördes kort i Forssén 2025a,[3] nämligen befrielseinstitutet i de svenska skatteförfarandereglerna – närmare bestämt i 60 kap. 1 § i skatteförfarandelagen (2011:1244, här förkortad SFL) – och huruvida det omfattar sådant belopp som felaktigt betecknats som mervärdesskatt (moms) i en utfärdad faktura. För sådant belopp – felaktigt debiterad moms – infördes en särskild betalningsskyldighet den 1 januari 2008, genom SFS 2007:1376 och implementeringen av artikel 203 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG)[4] i 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § mervärdesskattelagen (1994:200, här förkortad GML). Direktivbestämmelsen motsvarar tidigare artikel 21.1 d i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), och reglerna i GML återfinns numera i 16 kap. 23 § mervärdesskattelagen (2023:200, här förkortad ML).

---

[1] Jämför Björn Forssén, Karusellhandelsmålen i Sverige kräver en förändring i god advokatsed. JFT 5–6/2025 s. 355–372, avsnitt 1. (Forssén 2025a).

[2] Jämför Björn Forssén, Rättssäkerhet i mål om moms och anknytande frågor i Sverige. JFT 4/2025 s. 261–294, avsnitt 6. (Forssén 2025b).

[3] Jämför Forssén 2025a, avsnitt 3.2.

[4] EU, Europeiska unionen eller unionen. Mervärdesskattedirektivet, fullständig titel: RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Av förarbetena till reformen 2008 följer att den enda konsekvensen för ett företag som utfärdat sådan faktura är just betalningsskyldigheten, vilken kvarstår så länge det inte utfärdat en kreditnota. Genom att betalningsskyldigheten för ett sådant belopp reglerades i en separat paragraf, GML 1 kap. 2 e §, underströk lagstiftaren att åtgärden som innebär felaktig debitering av moms inte ska leda till annat än en särskild betalningsskyldighet för beloppet i fråga för företaget som har utfärdat fakturan.[5] I sitt yttrande 2024-11-15 till Finansdepartementet över slutbetänkandet från utredningen Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier (SOU 2024:32) påminde Advokatsamfundet om sin invändning i samband med reformen år 2008 av innebörd att en regel som avser brottsbekämpning inte hör hemma i skattelagstiftningen. Därför invände Advokatsamfundet mot införande på straffrättsliga grunder av en regel som ålägger en person som felaktigt har debiterat moms att redovisa och betala beloppet till staten.[6]

I denna artikel lämnar jag straffrätten därhän medan jag fortsättningsvis berör det obeståndsrättsliga perspektivet från Forssén 2025a på den särskilda betalningsskyldigheten i fråga.[7] Enligt förarbetena till reformen 2008 gäller den skyldigheten exempelvis för utfärdaren av en skenfaktura,[8] så länge denne inte utfärdar en kreditfaktura på beloppet i fråga.[9] Av utrymmesskäl nämnde jag det perspektivet enbart i korthet i Forssén 2025a.[10] Här redogör jag för min syn på frågeställningen huruvida befrielseinstitutet i SFL 60 kap. 1 § kunde vara tillämpligt i det fall utfärdaren av en faktura med felaktigt debiteras moms har försatts i konkurs, förutsatt att det inte skulle tillkomma en sådan rutin som innebär att konkursförvaltaren själv utfärdar en kreditfaktura på det som moms felaktigt betecknade beloppet eller vidgår att företaget i konkurs får göra så, trots att det saknar rådighet till följd av konkursen.

[5] Jämför prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor), s. 90. Jämför även Forssén 2025b, avsnitt 3.3.1 och Björn Forssén, Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning. Tidningen Balans fördjupning 2023, s. 1–9, 3 publicerad på www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2023-06-13. (Forssén 2023). Forssén 2023 finns även på www.forssen.com.

[6] Jämför Sveriges advokatsamfunds remissvar av 2024-11-15 till Finansdepartementet över SOU 2024:32 (dnr R-2024/1201) och hänvisningen där till prop. 2007/08:25, s. 86.

[7] Jämför Forssén 2025a, avsnitt 3.2.

[8] Jämför exemplet skentransaktioner, vilket är det åttonde som lagstiftaren anger för betalningsskyldigheten i fråga, prop. 2007/08:25, s. 91.

[9] Jämför ML7 kap. 50 § första stycket, som motsvarar tidigare GML 13 kap. 28 § första stycket. Jämför även Forssén 2025b, avsnitt 3.3.1 och Björn Forssén, Frågor med anledning av slutbetänkandet Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier, publicerad på www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2025-05-15. (Forssén 2025c). Forssén 2025c finns även på www.forssen.com.

[10] Jämför Forssén 2025a, avsnitt 3.2.

2. Beskrivning av det obeståndsrättsliga problemet

Jag antar att utfärdaren av en faktura med felaktigt debiterad moms inte får betalt av ett företag som mottagit fakturan. Av förarbetena till reformen 2008 framgår nämligen att lagstiftaren ansåg att det följde redan av GML 8 kap. 2 § första stycket att en felaktigt debiterad moms inte utgör ingående moms. Detta eftersom beloppet som felaktigt betecknas som moms i mottagen skenfaktura inte utgjorde moms enligt de allmänna reglerna i GML, utan vad jag benämner oäkta moms.[11] Om mottagaren av fakturan inte tillgodoräknas beloppet som ingående moms av SKV, betalar denne inte beloppet till utfärdaren av fakturan. Eftersom det inte är fråga om en betalningsskyldighet för äkta moms för utfärdaren, uppfylls inte reciprocitetsprincipen enligt artiklarna 1.2 och 167 i mervärdesskattedirektivet. Därmed har mottagaren inte rätt att dra av beloppet som en ingående moms.[12]

Att mottagaren av fakturan med en felaktigt debiterad moms inte har avdragsrätt för beloppet såsom för en ingående moms kan vara den avgörande orsaken till obeståndssituationen för utfärdaren. Med vetskap om att beloppet utgör vad jag kallar för en oäkta moms, och att det inte berättigar till avdrag såsom för en ingående moms, betalar inte mottagaren beloppet till utfärdaren när denne försatts i konkurs. Jag antar att utfärdaren är en fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller en juridisk person, exempelvis ett aktiebolag. Frågan är då om konkursförvaltaren utfärdar en kreditfaktura för gäldenärenen (utfärdaren) eller vidgår att denne själv gör detta, så att skulden till SKV kan minskas med beloppet i fråga. I Forssén 2025a anför jag att en sådan betalningsskyldighet som nu avses inte ska kvarstå i boet bara för att gäldenären inte äger rådighet att utfärda en kreditfaktura på grund av konkurstillståndet.[13] Enligt min uppfattning ska inte en fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller en juridisk person försättas i konkurs, eftersom poängen med den särskilda betalningsskyldigheten i fråga är att utfärdaren av en faktura med felaktig debitering av moms inte ska kunna minska redovisad utgående moms utan att utfärda en kreditnota.

I förarbetena till reformen 2008 gav lagstiftaren en problembeskrivning till motivering av att den särskilda betalningsskyldigheten i fråga för felaktig debitering av moms i en faktura infördes genom implementeringen i GML av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Den motiveringen grundades på konsekvenserna för staten av HFD:s avgörande i målet RÅ 2005 ref. 81. Omständigheterna i det målet var att ett aktiebolag hade felaktigt redovisat moms för lokalhyra, trots att någon skattskyldighet inte förelegat eftersom bolaget inte varit frivilligt registrerat till mervärdesskatt för

[11] Jämför prop.2007/08:25, s. 90. GML 8 kap. 2 § första stycket motsvaras av ML 13 kap. 4 § 1 och 2. Jämför även Forssén 2025b, avsnitt 3.3.1 och Forssén 2023, s. 3.

[12] Jämför även Forssén 2025b, avsnitt 3.3.1 och Forssén 2023, s. 3.

[13] Jämför Forssén 2025a, avsnitt 3.2.

uthyrning av lokaler. Bolaget hade debiterat moms för tid före beslut om frivillig registrering, varför SKV ansåg att en återbetalning av felaktigt debiterad moms förutsatte att bolaget utfärdade en kreditfaktura till hyresgästen. Emellertid konstaterade HFD att GML saknade reglering om förfarande vid felaktigt debiterad och inbetald skatt, och därför ansåg HFD att momsen skulle betalas tillbaka till bolaget utan krav på utfärdande av kreditfaktura.[14]

Sålunda anser jag att det saknas stöd för att artikel 203 i mervärdesskattedirektivet innebär något annat än att den beskrivna situationen inte ska leda till att staten förlorar pengar motsvarande en felaktigt debiterad moms genom att utfärdaren först redovisar beloppet som utgående moms, men begär det tillbaka från SKV utan att mottagarens möjlighet att utöva avdragsrätt för beloppet såsom en ingående moms hindras. Den möjligheten stängs genom kravet på att utfärda en kreditfaktura så att mottagaren av den ursprungliga fakturan inte kan undgå att förvägras ett avdrag för beloppet bara för att en kreditfaktura saknas som kontrollmoment i dennes räkenskaper. Enligt min uppfattning saknas stöd för att utfärdaren ska försättas i konkurs enbart på grund av att denne utfärdat en faktura med felaktig debitering av moms. Det är orimligt med hänsyn till att SKV har möjlighet att genomföra kontroll, och att kontrollen av att mottagaren inte drar av sådant belopp som en ingående moms bör upprätthållas genom att det utvecklas rutiner för konkursförvaltarna angående sådana frågor om moms vid konkurs.

I Forssén 2025a anför jag i sistnämnda hänseende att sådana rutiner som har funnits för konkursförvaltarna angående frågor om moms vid konkurs bör utvecklas återigen, varvid jag hänvisar till en skrift från Riksskatteverket (RSV – numera SKV) från mitten av 1980-talet.[15] Jag föreslår att det kan ske i samarbete mellan kollektivet av konkursförvaltare och SKV, varvid Sveriges advokatsamfund bör delta i utvecklingen av sådana rutiner till stöd för advokaten i konkursförvaltarrollen.[16]

Sålunda anför jag återigen att konkursförvaltaren beträffande en felaktig debitering av moms hellre bör se till att gäldenären utfärdar en kreditnota än låta det som moms felaktigt betecknade beloppet ingå på tillgångssidan i konkursbouppteckningen. Enligt min mening bör det av rättssäkerhetsmässiga skäl åligga konkursförvaltarna att ta ansvar för att utfärda kreditnota avseende en felaktig debitering av moms, så att sådan skuld inte belastar boet.[17]

Jag har även anfört att det bör klarläggas i SFL om SKV med stöd av reglerna om företrädaransvar i 59 kap. 12–21 § kan genomdriva en talan om personligt

[14] Jämför prop. 2007/08:25, s. 84 och 85. Jämför även Forssén 2025b, avsnitt 3.4.

[15] Jämför min hänvisning i Forssén 2025a, avsnitt 3.2 till RSV:s Moms vid konkurs – information om hur man redovisar moms i samband med en konkurs, RSV 556 utg 1 (maj 1984).

[16] Jämför Forssén 2025a, avsnitt 3.2 och Forssén 2025c, avsnittet Konkursförvaltarna och frågan om kreditfaktura avseende felaktigt debiterad moms.

[17] Jämför Forssén 2025a, avsnitt 3.2.

betalningsansvar för sådant belopp mot företrädare för en juridisk person som har utfärdat fakturan med beloppet.[18] Jag går inte vidare i denna artikel med den frågeställningen, eftersom den är en följdfråga till den underliggande frågan om aktiebolagets möjlighet att utfärda kreditfaktura på beloppet. I stället behandlar jag en annan fråga som jag tillika av utrymmesskäl lämnade därhän i Forssén 2025a, nämligen frågan om tillämpbarheten av befrielseinstitutet i SFL på belopp som nu är i fråga. Om det är en möjlighet, uppkommer inget ärende om företrädaransvar enligt SFL mot en företrädare för aktiebolaget, eftersom sådant ansvar enbart aktualiseras beträffande bolagets – gäldenärens – skatteskulder.

Alternativet till att lösa obeståndssituationen i fråga är således att gäldenären ansöker hos SKV:s huvudkontor om befrielse från betalningsskyldighet avseende en felaktigt debiterad moms med stöd av SFL 60 kap. 1 §. Emellertid anför jag att om det alternativet är formellt sett möjligt bör det i praktiken inte framhållas framför att konkursförvaltarna medverkar till utfärdande av en kreditfaktura på beloppet i fråga. Detta med beaktande av att det för befrielse enligt SFL 60 kap. 1 § krävs synnerliga skäl, vilket är den strängaste skrivningen i svensk rätt och befrielse således är en typiskt sett svårframkomlig väg för att lösa situationen i fråga för gäldenären. Dessutom är det oklart om befrielseinstitutet omfattar belopp som felaktigt benämnts moms i en faktura. I fortsättningen av denna artikel utvecklar jag dock av systematiska skäl den frågeställningen på temat rättssäkerhet med skatteförfarandet i Sverige.

3. Befrielse som en rättssäkerhetsmässig alternativ lösning på obeståndssituationen

3.1 Regeln om befrielse från vissa skatter och avgifter i det svenska skatteförfarandet

Befrielseinstitutet i SFL 60 kap. 1 § omfattar enligt rubriken till 60 kap. ”[b]eslut om befrielse från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt”. Följande gäller angående sådan befrielse enligt 1 § i 60 kap.:

> Om det finns synnerliga skäl, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer helt eller delvis medge befrielse från
> 1. betalningsskyldigheten enligt 59 kap. 2 § för den som inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp, och
> 2. skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt.
>
> Om beslut om befrielse fattas enligt första stycket får motsvarande befrielse medges från förseningsavgift, skattetillägg och ränta.

[18] Jämför Forssén 2023, avsnitt 6 Fråga om företrädaransvar avseende oäkta moms i skenfaktura, Forssén 2025a, avsnitt 3.2 och Forssén 2025c, avsnittet Oäkta moms i skenfaktura och företrädaransvar.

Om det finns synnerliga skäl, kan således befrielse medges helt eller delvis från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt. En ansökan om befrielse lämnas till SKV:s huvudkontor, som meddelar sitt beslut enligt 13 kap. 12 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261). Beslutet kan överklagas till regeringen, enligt SFL 67 kap. 6 § andra meningen, om SKV avslår ansökan om befrielse. Av regelns andra stycke följer att om befrielse medges, får den också medges för förseningsavgift, skattetillägg och ränta.

I fortsättningen berör jag huruvida mervärdesskatt i regeln om befrielse kan anses omfatta en sådan felaktig debitering av moms som införts i den svenska mervärdesskattelagen i enlighet med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Jag anlägger i första hand ett systematiskt perspektiv på frågeställningen i förhållande till kravet på rättssäkerhet i beskattningsförfarandet.

3.2 Befrielseinstitutet i förhållande till rättsprövning

I en artikel från 2018 tog jag upp ifrågavarande befrielseinstitut i SFL.[19] Jag nämnde då bland annat att lagstiftaren anser att det är säljaren som enligt SFL 60 kap. 1 § kan ansöka om befrielse från att debitera och erlägga utgående moms på försäljningen, och att detta beläggs tydligt av förarbetena till närmaste föregångaren till bestämmelsen, det vill säga förarbetena till 13 kap. 1 § i skattebetalningslagen (1997:483). Jag nämnde att där anges att med ett sådant synnerligt skäl som skulle kunna medföra ”befrielse från betalning av mervärdesskatt kan inte anses fall då den skattskyldige har tagit ut skatten av sina kunder”.[20] En köpares ansökan om befrielse från att betala ingående moms avvisas sålunda av SKV och regeringen.[21]

Jag återknöt till Forssén 2018 i en artikel från 2024,[22] där jag bland annat nämnde att när det gäller moms anses befrielseinstitutet enligt SFL 60 kap. 1 § enbart avse skyldigheten att betala (utgående) moms, och inte rätten att dra av ingående moms. Vidare anförde jag att det föreligger en ”lucka” därvidlag på momsområdet, när det gäller tillgängliga rättsmedel, eftersom det inte finns en generell rätt till domstolsprövning i Sverige. Detta strider mot principen om tillträde till domstol i artikel 6 i den Europeiska

[19] Jämför Björn Forssén, Befrielse från skatt – en nåd att stilla bedja om hos Skatteverkets huvudkontor och Regeringen eller rättspröva hos HFD. Tidningen Balans fördjupningsbilaga 3/2018 s. 3–5, publicerad på www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2018-06-12. (Forssén 2018). Forssén 2018 finns även på www.forssen.com.

[20] Jämför prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.) Del 1, s. 596. Jämför även Forssén 2018, s. 4.

[21] Jämför Forssén 2018, s. 4.

[22] Jämför Björn Forssén, Befrielse från felaktigt debiterad moms. Dagens Juridik 2024-12-13. (Forssén 2024). Forssén 2024 är tillgänglig på Dagens Juridiks hemsida, www.dagensjuridik.se, och på www.forssen.com.

Konventionen om de mänskliga rättigheterna (här förkortad EKMR).[23] Jag anförde att detta kunde ha lösts i samband med reformen 2010 av regeringsformen (1974:152, här förkortad RF), men så skedde inte. En direkt anknytning till EKMR avvisades. Jag nämnde att det har berörts av professor Wiweka Warnling-Nerep (numera Warnling Conradsson) i en bok av henne från 2015.[24] I Forssén 2024 anförde jag att om SKV fattar ett negativt beslut i ett befrielseärende enligt SFL 60 kap. 1 §, och det fastställs av regeringen, bör den enskilde kunna ansöka hos HFD om rättsprövning enligt 1 § lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut. Jag noterade också att det lagrummet i fråga hänvisar till just EKMR artikel 6.1.

Professor Warnling-Nerep kritiserar lagstiftaren för att inte ha agerat tillräckligt aktivt i försöken att garantera den domstolsprövning som förutsätts enligt europarätten, utan hon liknar vårt sammantagna system vid en ”normativ djungel”.[25] Jag hänvisade till det uttalandet i en bok från 2019,[26] och anför samma betänkligheter i denna artikel med fokus satt på vad nämnda rättssäkerhetsmässiga ”lucka” angående rätten till domstolsprövning innebär för frågan om befrielse från betalningsskyldighet för vad jag benämner oäkta moms. Jag återknyter därför till Warnling-Nerep 2015 och till Forssén 2024, där jag framhöll att HFD bör beakta principen om tillträde till domstol som stöd för att HFD bör uppta en ansökan om rättsprövning av ett befrielseärende enligt SFL 60 kap. 1 §, varvid jag också noterade att 1 § i lagen om rättsprövning av vissa regeringsbeslut, som nämnts, hänvisar till EKMR artikel 6.1.

Enligt 1 § i lagen om rättsprövning får således en enskild ansöka hos HFD om rättsprövning av beslut av regeringen som innefattar en prövning av den enskildes civila rättigheter eller skyldigheter som avses i EKMR artikel 6.1, det vill säga angående principerna om tillträde till en domstol (”Access to court”) och rättvis rättegång (”Fair Trial”). Av intresse beträffande synen på rättsprövning i Sverige är vad som nämns i Warnling-Nerep 2015 angående historian bakom den första svenska lagen om rättsprövning som kom 1988, det vill säga lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut (som ersattes 2006 av den nuvarande lagen om rättsprövning). Att Sverige visade sig ha brutit mot EKMR, som Sverige ratificerade redan 1953 men gjorde till svensk lag först vid EU-inträdet 1995, genom SFS 1994:1219, förklarades officiellt med att staten vid tillträdet 1953 felaktigt hade utgått från att ”civila rättigheter

[23] Europakonventionens – EKMR:s – fullständiga titel är: Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950.

[24] Jämför Wiweka Warnling-Nerep, RÄTTSMEDEL: om- & överprövning av förvaltningsbeslut. Jure Förlag AB 2015 (Warnling-Nerep 2015), s. 31, 42 och 43.

[25] Se Warnling-Nerep 2015, s. 106 och 107.

[26] Jämför Björn Forssén, Nya förvaltningslagen och skatteförfarandet – studiematerial: Andra upplagan. Eget förlag 2019, s. 44. (Forssén 2019a). Forssén 2019a är tillgänglig via www.forssen.com, och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

och skyldigheter" avsåg *civilrätt* och att *offentlig rätt* föll utanför EKMR artikel 6.[27] Det var dock ingen fråga som enligt vad jag minns berördes särskilt i samband med folkomröstningen den 13 november 1994 angående Sveriges medlemskap i EU.

Även om det enligt min erfarenhet är tämligen tyst i Sverige beträffande rättssäkerhetsfrågor på temat beskattningsförfarande, anser jag att det för bland annat förevarande fråga om möjligheterna till befrielse från en oäkta moms med stöd av SFL 60 kap. 1 § innebär försämrade garantier för den enskilde till domstolsprövning till följd av att lagen (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut den 1 juli 2006 ersatte lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut. Om 1988 års lag hade gällt också efter reformen 2008 som innebar att artikel 203 i mervärdesskattedirektivet implementerades i den svenska mervärdesskattelagstiftningen, skulle frågan om statens genomdrivande av krav på oäkta moms ha kunnat ges en rättsprövning angående huruvida SKV:s beslut eller förvaltningsdomstols dom mot den enskildes vilja strider mot legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF 8 kap. 2 § första stycket 2 (tidigare RF 8 kap. 3 §). Nu är den möjligheten begränsad till den situationen att den enskilde överklagar till HFD ett beslut av regeringen om avslag på ett överklagande dit av ett avslag av SKV:s huvudkontor på en ansökan om befrielse från skulden avseende felaktigt debiterad moms (oäkta moms). Grunden för befrielse är alltjämt att omständigheterna anses vara sådana att synnerliga skäl för befrielse föreligger, vilket inte var fallet enligt 1988 års lag. Därför får jag nämna något om historian kring vad som har ansetts utgöra synnerliga skäl för befrielse.

3.3 Historia avseende synnerliga skäl för befrielse

Befrielseinstitutet återfinns numera i SFL 60 kap. 1 §. Det fanns från början i 76 § lag (1968:430) om mervärdeskatt, och gällde då enbart moms. När den lagen ersattes den 1 juli 1994 av GML överfördes befrielseinstitutet till GML 22 kap. 9, och i och med att skattekontosystemet infördes den 1 november 1997 överfördes det till 13 kap. 1 § i skattebetalningslagen. Det kom då att gälla vissa skatter och avgifter utöver moms. Genom att SFL infördes 1 januari 2012, och ersatte bland annat skattebetalningslagen, överfördes befrielseinstitutet till SFL 60 kap. 1 §.[28]

I Forssén 2018 nämnde jag att följande anfördes i förarbetena till skattebetalningslagen som exempel på synnerliga skäl för befrielse enligt 13 kap. 1 §: när en utländsk företagare, som inte var momsregistrerad i Sverige, men som hade erlagt "importmoms" här och senare inte kunde få ersättning för det från sin svenske kund på grund av

[27] Jämför Warnling-Nerep 2015, s. 31 och även s. 47 och 52 och även Forssén 2019a, s. 45.

[28] Jämför även Forssén 2018, s. 3. Där anges också att jag 1989/90 handlade befrielseärendena avseende moms i min egenskap av byrådirektör på RSV (numera SKV:s huvudkontor).

dennes konkurs ansågs det utgöra ett fall som omfattades av synnerliga skäl.[29] Den situationen var också ett av fåtalet exempel på befrielse från moms enligt avsnitt 3 i den tidigare RSV:s information om nedsättning av eller befrielse från mervärdeskatt, RSV Im 1982:3.[30]

Befrielseinstitutet har således tillämpats mycket restriktivt, och några ytterligare situationer än de som nämndes i förarbetena till skattebetalningslagen anfördes inte heller av lagstiftaren när den lagen ersattes av SFL den 1 januari 2012, vare sig beträffande moms eller någon annan av aktuella skatter och avgifter i SFL 60 kap.1 §.[31] Av särskilt intresse för frågan om befrielse skulle kunna komma i fråga för oäkta moms är att institutet inte berördes i samband med reformen därvidlag 2008. Det har inte heller nämnts av utredningen Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier, det vill säga i delbetänkandet SOU 2023:49 respektive slutbetänkandet SOU 2024:32, eller i därefter följande lagstiftning den 1 april och 1 juli 2026 angående skattebrott och skatteförfarandet enligt SFS 2026:109 och 110 respektive SFS 2026:707. Gällande rätt får således anses innebära att den möjligheten till befrielse inte medges av skatteförfarandet och förvaltningsprocessen.

3.4 Befrielseinstitutet i förhållande till rättvis rättegång respektive excessiv beskattning

Enligt min mening strider dock den nyss beskrivna situationen mot den enskildes rätt till en rättvis rättegång i EKMR artikel 6.1. Ett företag som inte ges möjlighet att undvika en obeståndssituation till följd av SKV:s krav på betalning av en felaktigt debiterad moms (oäkta moms), genom konkursförvaltares medverkan eller sanktionering av att kreditfaktura utfärdas på beloppet i fråga så att avdrag för det omöjliggörs för mottagaren av ursprungliga fakturan, bör ges sådan möjlighet enligt SFL 60 kap. 1 §. Sålunda bör den situationen skrivas in som ett särskilt fall för befrielse.

Det vore enligt min mening rätt också i ett grundläggande skatterättsligt perspektiv, eftersom ett genomdrivande av kravet mot gäldenären skulle gå utöver syftet med att undvika att staten gör en förlust av skatteintäkter. Hinder skulle nämligen föreligga för utfärdaren av fakturan med oäkta moms att få tillbaka ett sådant redovisat belopp utan att samtidigt utgöra ett hinder för mottagaren att utöva avdragsrätt för beloppet med stöd av en icke ifrågasatt ursprunglig faktura. Det finns inget motiv för att staten utöver

[29] Jämför prop. 1996/97:100 Del 1, s. 596.

[30] Jämför Forssén 2018, s. 4 och 5.

[31] Jämför prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 2, s. 1011–1012. I prop. 1996/97:100 Del 1, s. 596 nämndes bara två fall där befrielse är påkallat. Det nämnda fallet beträffande ”importmoms” som utländsk företagare betalar, men inte kan ta ut av sin kund i Sverige, samt ett fall avseende arbetsgivaravgifter, där den enskilde har haft så starka skäl att inte uppfatta sig som arbetsgivare att det kan anses framstå som *stötande för det allmänna rättsmedvetandet* att kräva betalning av arbetsgivaravgift.

nämnda syfte ska genomdriva beskattningsåtgärder som inte grundas på transaktioner vilka omfattas av de allmänna reglerna om mervärdesbeskattning av leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster. Det innebär enligt min uppfattning en sådan excessiv beskattning som innebär äganderättsinskränkningar för den enskilde enligt RF och EKMR. Genom RF 2 kap. 15 § och artikel 1 i tilläggsprotokoll (tp) nr 1 till EKMR har den enskilde ett dubbelt egendomsskydd (äganderättsskydd), och beträffande överträdelse av detta från statens sida i förevarande hänseende kan denne – under vissa villkor – väcka talan hos Europadomstolen.[32]

En sådan excessiv beskattning som jag beskriver ovan bör således undvikas. Därför måste enligt min mening ”luckan” i det svenska domstolssystemet av innebörd att det saknas en generell rätt till domstolsprövning täckas systematiskt särskilt beträffande förevarande fall angående oäkta moms. Detta kunde uppnås genom att skriva in i SFL 60 kap. 1 § att fallet utgör ett särskilt fall av befrielse från SKV:s krav på betalning. Med en lösning genom den särregleringen saknar det relevans huruvida ordet mervärdesskatt i regeln omfattar oäkta moms. Lösningen medför också att det får visa sig i rättsutvecklingen om befrielse avseende äkta mervärdesskatt omfattar fler fall än det i förarbetena till skattebetalningslagen omnämnda för att undvika att utländska företagare tvingas betala ”importmoms” som de inte kan ta ut från sina kunder i Sverige.

4. Avslutande synpunkter

I Forssén 2025c tog jag upp att tillämpningen av synnerliga skäl enligt befrielseinstitutet i SFL 60 kap. 1 § är en av de frågor på temat åtgärder mot karusellhandel som återstår att behandla efter SOU 2024:32 (Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier). I denna artikel utvecklar jag att det är rättssäkerhetsmässigt betänkligt att en obeståndssituation inte skulle kunna hanteras med tillämpning av befrielseinstitutet avseende oäkta moms. Det är orimligt med hänsyn till att det bara beror på att utfärdaren av fakturan (gäldenären) inte kan utfärda en kreditfaktura vid bristande rådighet över verksamheten som en konsekvens av konkurs till följd av SKV:s krav på betalning med åtföljande indrivning. Jag anser att befrielseinstitutet i SFL bör kompletteras så att den ”lucka” som det innebär att en generell rätt till domstolsprövning saknas i Sverige inte hindrar att nämnda obeståndssituation kan hanteras. Det bör ske genom att det skrivs in i SFL 60 kap. 1 § att den situationen beträffande oäkta moms utgör ett särskilt fall för befrielse.

Till stöd för mitt förslag anför jag mina rättssäkerhetsmässiga aspekter enligt ovan, och betonar att reformen 2010 av RF, som också nämnts, inte innebar att en direkt

[32] Jämför Björn Forssén, Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter: Andra upplagan. Eget förlag 2019, s. 215. (Forssén 2019b). Forssén 2019b är tillgänglig via www.forssen.com, och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

anknytning till EKMR genomfördes. EKMR och dess tp har enbart ställning som vanlig lag i Sverige.[33] Den enskilde kan inte inta ställning som part inför EU-domstolen, utan får förlita sig på att en förvaltningsdomstol ska inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen angående huruvida betalningsskyldigheten för oäkta moms ges en tillämpning i det svenska skatteförfarandet i strid mot innebörden i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Sålunda är det ett rättssäkerhetsmässigt problem för den enskilde att det krävs prövningstillstånd för att få upp frågan i HFD. I Forssén 2019b tog jag också upp att danska regeringen i ett mål i EU-domstolen kritiserade det svenska systemet med prövningstillstånd i högsta instans såtillvida att det riskerar att leda till en parallell rättsbildning som avviker från EU-domstolens rättspraxis.[34]

I Forssén 2025a tog jag, som nämnts, upp vad Sveriges advokatsamfund borde göra för att bidra till att avgöranden ges prövningstillstånd i HFD respektive i HD, så att gällande rätt i egentlig mening utvecklas till stöd för lagtolkningen, i stället för att lägre instanser etablerar som en faktisk gällande rätt vad SKV anför i framför allt sina ställningstaganden på momsområdet, vilket, som också nämnts, var en följdfråga från Forssén 2025b. De grundläggande rättigheterna enligt EKMR och dess tp, såsom egendomsskyddet för den enskilde, ingår i EU-rätten som allmänna principer.[35] Problemet med prövningstillståndskravet i HFD är dock enligt min uppfattning i ifrågavarande hänseende att det innebär att möjligheterna för den enskilde att få till stånd en prövning av obeståndsfrågan i förhållande till artikel 203 i mervärdesskattedirektivet i praktiken är starkt begränsade.

För att undvika att en faktisk gällande rätt utvecklas utifrån vad parten SKV gör för ställningstagande är det enligt min mening viktigt att öppna möjligheten till rättsprövning av obeståndsfrågan till följd av SKV:s krav på betalning av oäkta moms vid sidan av den ordinarie instansordningen. Genom mitt förslag om att skriva in i SFL 60 kap. 1 § att förevarande fall angående oäkta moms utgör ett särskilt fall för befrielse kan den enskilde – utan krav på prövningstillstånd – ansöka hos HFD om rättsprövning av ett regeringsbeslut om avslag på ansökan om befrielse från kravet på betalning av oäkta moms. Förslaget motiveras dessutom av att det i svensk civilrätt inte är fastlagt om den som mottar en faktura med oäkta moms är skyldig att betala den, medan sådan skyldighet inte anses föreligga i dansk rätt.[36]

[33] Genom SFS 1994:1219 införlivades EKMR och bl.a. dess tp nr 1 och 7 som lag – inte grundlag – i Sverige den 1 januari 1995. Jämför även Forssén 2019a, s. 19.

[34] Jämför Forssén 2019b, s. 216 ang. EU-målet C-99/00 (Lyckeskog), ECLI:EU:C:2002:329, där danska regeringens kritik anges i punkt 11.

[35] Jämför artikel 6.3 i fördraget om Europeiska unionen. För övrigt nämner jag i Forssén 2019b, s. 215 att egendomsskyddet också stipuleras i artikel 17 i EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna.

[36] Jämför kommentar av EU-målet 342/87 (Genius Holding), ECLI:EU:C:1989:635, på s. 201 i Henrik Stensgaard, Fradragsret for merværdiafgift. Jurist- og Økonomforbundets Forlag. Köpenhamn 2004.

En prövning av befrielse sker från fall till fall. För att undvika att samma rekvisit gäller för den här beskrivna obeståndsfrågan som för befrielsefall i övrigt bör enligt min mening särregleringen angående befrielse avseende krav på betalning av oäkta moms anges med ett annat terminologiskt begrepp än synnerliga skäl. Därmed bör begreppet synnerliga skäl förbehållas för övriga fall av befrielse med stöd av SFL 60 kap. 1 §. Om statens krav på beloppet enbart föreligger på grund av att utfärdaren av fakturan (gäldenären) inte själv kan bestämma att kreditfaktura utfärdas när konkursbeslut fattats, och med sådan åtgärd hindra mottagaren att utöva avdragsrätt som för en ingående moms, kan en särreglering i SFL 60 kap. 1 § av befrielse betecknas som ett fall av oskälighet med att driva in beloppet. Därvidlag kan lagstiftaren beakta finsk rätt. Jag hänvisar i det hänseendet till 47 § 2 mom. i finska lagen om skatteuppbörd 12.1.2018/11, där punkt 3 stipulerar att det kan föreligga en särskild orsak till att det anses som *oskäligt* att driva in skatten. I förarbetena till skattebetalningslagen angavs att befrielse bör medges för det fallet att den enskilde har haft så starka skäl att inte uppfatta sig som arbetsgivare att det skulle framstå som *stötande för det allmänna rättsmedvetandet* att kräva betalning av arbetsgivaravgift.[37] Även det uttrycket utgör ett alternativ till synnerliga skäl som uttryck för att bestämma en sådan särreglering av befrielse som jag föreslår till SFL 60 kap. 1 § beträffande en obeståndsfråga föranledd av krav på betalning av oäkta moms. Det är det lämpligaste uttrycket, eftersom begreppet oskäligt redan används i SFL beträffande befrielse från särskilda avgifter i 51 kap. 1 § första stycket, varvid kravet för befrielse inte ställs så högt som att synnerliga skäl ska föreligga. Den finska modellen får dock utgöra förebild regeltekniskt, så att befrielseinstitutet i SFL ges en särskild punkt för indrivningsfrågan.

Genom mitt förslag kan också ett negativt beslut från HFD snabbare ge den enskilde möjlighet att försöka få upp frågan om excessiv beskattning i strid mot egendomsskyddet i Europadomstolen. Professor Joakim Nergelius har nämnt att ingen stat har fällts av Europadomstolen för åsidosättande av egendomsskyddet i artikel 1 i tp nr 1 till EKMR på grund av excessiva skattesatser.[38] Enligt min mening är det dags för en prövning i Europadomstolen av den principen beträffande frågan om statens genomdrivande av ett krav på felaktigt debiterad moms (oäkta moms), trots att kravet enbart kvarstår på grund av att utfärdaren av fakturan (gäldenären) inte kan utfärda en kreditfaktura vid bristande rådighet över den bedrivna verksamheten efter ett konkursbeslut och konkursförvaltaren inte medverkar till sådan åtgärd.

I Forssén 2025a redogör jag avslutningsvis för att regeringen fortsätter sitt arbete med att motverka karusellhandeln på momsområdet efter utredningen Åtgärder mot

[37] Jämför prop.1996/97:100 Del 1, s. 596.

[38] Jämför Joakim Nergelius, De europeiska domstolarna och det svenska äganderättsskyddet. Norstedts Juridik 2012, s. 63.

mervärdesskattebedrägerier. Emellertid sätter jag punkt för mitt engagemang genom denna artikel, eftersom jag anser att frågan om befrielseinstitutet ger en systematiskt sett lämplig slutpunkt i JFT av min serie artiklar åren 2021–2025 på temat karusellhandel. Min insats får förhoppningsvis andra att skriva i ämnet karusellhandel, och bör ge uppslag till lagstiftarens fortsatta arbete, oavsett om det gäller det ämnet eller andra frågor beträffande moms.

KÄLLFÖRTECKNING

Offentligt tryck

Skatteutskottet

bet. 2003/04:SkU2 – Det nya Skatteverket (prop. 2002/03:99, delvis)

Regeringens propositioner m.m.

prop. 1968:100 (Kungl. Majt:s proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdeskatt, m.m.)
prop. 1968:137 [Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen
med förslag till förordning angående ändring i förordningen den 6 juni 1968 (nr 430) om mervärdeskatt]
prop. 1971:30 (Kungl. Majt:s proposition nr 30 år 1971 till riksdagen med förslag till lag om allmänna förvaltningsdomstolar, m.m.; given Stockholms slott den 12 mars 1971)
prop. 1989/90:111 (Reformerad mervärdeskatt m.m.)
prop. 1990/91:197 (om produktskadelag)
prop. 1993/94:99 (om ny mervärdesskattelag)
prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen) Del 1
prop. 1994/95:57 (Mervärdesskatten och EG)
prop. 1994/95:202 (Mervärdesskatten på omsättning av begagnade varor, m.m.)
prop. 1995/96:170 (Översyn av skattebrottslagen)
prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.) Del 1
prop. 1998/99:69 (Särskilda mervärdesskatteregler för investeringsguld)
prop. 1998/99:130 (Ny bokföringslag m.m.) Del 1
prop. 2002/03:5 (Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.)
prop. 2002/03:99 (Det nya Skatteverket)
prop. 2002/03:106 (Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.)
prop. 2003/04:26 (Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt)
prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor)
prop. 2008/09:88 (Ny kommissionslag)
prop. 2009/10:15 (Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för
tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning)
prop. 2010/11:16 (Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt vid handel med utsläppsrätter för växthusgaser)
prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 1 och Del 2
prop. 2013/14:121 (En effektivare kriminalisering av penningtvätt)
prop. 2020/21:20 (Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor)
prop. 2022/23:46 (Ny mervärdesskattelag)
prop. 2023/24:87 (Sveriges deltagande i Europeiska åklagarmyndigheten)
prop. 2025/26:1 (Budgetpropositionen för 2026)
prop. 2025/26:43 (Kompletteringar och förtydliganden i fråga om sanktioner vid skatteundandragande och bedrägerier)
prop. 2025/26:52 (Det skatterättsliga företrädaransvaret – nya regler om befrielse och rådrum)
prop. 2025/26:128 (Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier).

Finansdepartementets promemoria av 2020-04-17 (Fi2020/01855/S2)

Lagrådsremissen Ny mervärdesskattelag, som regeringen överlämnade till lagrådet den 17 februari 2022

Statens offentliga utredningar (SOU) m.m.

Departementspromemorian Ds 2002:15 (Det nya Riksskatteverket)

Regeringskansliet Faktapromemoria 2022/23:FPM7, Nytt direktiv om produktansvar, publicerad den 1 november 2022
(se https://www.regeringen.se/faktapromemoria/2022/11/202223fpm7/.

Finansdepartementets promemoria från april 2026, En myndighet för redovisning och revision, Fi2026/01008. Publicerad av regeringen den 4 maj 2026. Tillgänglig på https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/departementsserien-och-promemorior/2026/05/en-myndighet-for-redovisning-och-revision/.

SOU 2002:74 (Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv) Del 1
SOU 2020:13 (Att kriminalisera överträdelser av EU-förordningar)
SOU 2020:31 (En ny mervärdesskattelag)
SOU 2020:60 (Det skatterättsliga företrädaransvaret – en översyn)
SOU 2023:49 (Skyddet för EU:s finansiella intressen. Ändringar och kompletteringar i svensk rätt)
SOU 2024:32 (Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier)

Skatteverket (SKV, www.skatteverket.se)

Riksskatteverkets Moms vid konkurs – information om hur man redovisar moms i samband med en konkurs, RSV 556 utg 1 (maj 1984)

RSV:s Handledning för mervärdesskatt 1993 (RSV 553 utg 6)

SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005 (SKV 553 utgåva 16)

SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009 Del 2 (SKV 554 utgåva 4)

SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2010 Del 2 (SKV 554 utgåva 5)

SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 Del 1 (SKV 553 utgåva 24)

SKV:s ställningstagande av 2015-12-10, Uthyrning av personal till erkänd aktör av social karaktär, mervärdesskatt (dnr 131 656823-15/111). Ersatt av ställningstagande 2016-03-31 (131 156230-16/111) som i sin tur ersattes av ställningstagande 2018-10-25 (202 398382-18/111), vilket har ersatts av ställningstagande av 2021-06-17 (dnr 8-1057054).

SKV:s ställningstagande 2018-10-25, Social omsorg, mervärdesskatt (dnr 202 398382-18/111). Ersatte den 1 juli 2019 ställningstagande av 2016-03-31, Uthyrning av personal till erkänd aktör av social karaktär, mervärdesskatt (dnr 131 156230-16/111), och ställningstagande av 2013-07-05, Social omsorg, mervärdesskatt (dnr 131 340930-13/111).

SKV:s ställningstagande 2018-10-25, Uthyrning av vårdpersonal, mervärdesskatt (dnr 202 398355-18/111) – jämte tillägg däri, ”Nytt: 2023-06-01”.
Se https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2026.14/371856.html

SKV:s ställningstagande av 2020-09-25, Förmedling av tjänster i eget eller i annans namn, mervärdesskatt, dnr 8-314934 (jämte tillägg däri, ”Nytt: 2023-05-31”).
Se https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/384806.html?date=2020-09-25

SKV:s ställningstagande av 2021-06-17, Social omsorg, mervärdesskatt, dnr 8-1057054.
Se https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/392818.html?date=2021-06-17

Kronofogden (www.kronofogden.se)

Handbok Konkurstillsyn, 6:e upplagan (2022), avsnitt 2.17.5 (www.kronofogden.se)

Sveriges advokatsamfund

Regler för advokatverksamhet, femte upplagan från januari 2025, avsnitt I, Vägledande regler om god advokatsed (se https://www.advokatsamfundet.se/Nyhetsarkiv/2025/juni/regler-for-advokatverksamhet-har-uppdaterats/)

Sveriges advokatsamfunds yttrande av 2024-11-15 till Finansdepartementet över betänkandet Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier (SOU 2024:32). R-2024/1201 (se www.advokatsamfundet.se)

Danmark och Finland

Skatteministeriet i Danmark

Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven), LBK nr 1021 af 26/09/2019 Skatteministeriet (se https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2019/1021)
Danske Love (se https://danskelove.dk/momsloven)

Skatteförvaltningen i Finland

Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar av 2019-04-01, dnr A97/200/2018
Skatteförvaltningens detaljerad anvisningar av 2019-04-02, dnr VH/352/00.01.00/2019
Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar av 2023-01-01, dnr VH/4840/00.01.00/2022
Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar av 2023-01-02, dnr VH/5237/00.01.00/2022
Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar av 2024-01-02, dnr VH/5932/00.01.00/2023
Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar av 2025-02-04, dnr VH/8016/00.01.00/2024
[Se: https://www.vero.fi eller https://www.vero.fi/sv]

EU-källor

Primärrätt

EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna
Fördraget om Europeiska unionen
Fördraget om EU:s funktionssätt, FEUF

Sekundärrätt

EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG), ersattes den 1 januari 2007 av mervärdesskattedirektivet
EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), ersattes den 1 januari 2007 av mervärdesskattedirektivet
EU-kommissionens Förslag till EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS DIREKTIV om skadeståndsansvar för produkter med säkerhetsbrister, COM(2022) 495 final, vilket ska ersätta och därmed upphäva produktansvarsdirektivet från 1985 som utgör grunden för PAL.
EU-kommissionens grönbok om mervärdesskattens framtid Ett enklare, stabilare och mera effektivt mervärdesskattesystem, KOM(2010) 695 slutlig av den 1 december 2010. EU-kommissionens uppföljning till grönboken, COM(2011) 851 final, av den 6 december 2011
Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1371 av den 5 juli 2017 om bekämpande genom straffrättsliga bestämmelser av bedrägerier som riktar sig mot unionens finansiella intressen (det så kallade SEFI-direktivet – på engelska the PIF Directive).
Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (unionstullkodexen)
Rådets direktiv av den 25 juli 1985 om tillnärmning av medlemsstaternas lagar och andra författningar om skadeståndsansvar för produkter med säkerhetsbrister (85/374/EEG) – produktansvarsdirektivet
Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet)
Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt

Europakonventionen

Europakonventionens fullständiga titel är: Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950

Förenta Nationerna – FN

FN:s allmänna förklaring om de mänskliga rättigheterna. Se Svenska FN-förbundets hemsida: https://fn.se/vi-gor/vi-utbildar-och-informerar/fn-info/vad-gor-fn/fns-arbete-med-manskliga-rattigheter/den-allmanna-forklaringen-om-de-manskliga-rattigheterna/

FN:s konvention mot gränsöverskridande organiserad brottslighet av den 15 november 2000

Litteratur etc.

Bernitz, Ulf
- Europarättens genomslag, Norstedts Juridik 2012

Dresager, Christian
- Momskarruselsvig: en svigsmetode der eskalerer. Revision og regnskabsvæsen, 1999 årgång 68, nr. 2, s. 23–28. (Cit. Dresager 1999).

- Momskarruselsvig med ydelser – den nye svigstrend – hvad gör myndighederne? Told- og Skattestyrelsens Svigsbekæmpelsekontor. SR-SKAT ONLINE SR 2001-0179

Forssén, Björn

- Aktuell utredning löser inte problemet med momsbedrägerier, Tidningen Balans fördjupning 2024 s. 1-11. Publicerad 2024-05-06 på www.tidningenbalans.se
  [Jfr kap. **04**.]

- Aspekter på företrädaransvaret – med utgångspunkt i tidigare artiklar i Balans, Tidningen Balans fördjupning 2/2019 s. 18–21, publicerad 2019-05-14 på www.tidningenbalans.se

- ”Befrielse från felaktigt debiterad moms”, Dagens Juridik (Opinion), publicerad 2024-12-13, kl. 11:57, på www.dagensjuridik.se

- Befrielse från skatt – en nåd att stilla bedja om hos Skatteverkets huvudkontor och regeringen eller rättspröva hos HFD, Tidningen Balans fördjupningsbilaga 3/2018 s. 3–5, publicerad 2018-06-12 på www.tidningennbalans.se

- Befrielseinstitutet i det svenska skatteförfarandet och felaktigt debiterad moms. JFT 3/2026, s. 166–178
  [Jfr kap. **10**.]

- Bemanningsföretagens momsstatus inom vård och omsorg, Svensk Skattetidning 2017 s. 15–25

- ”Felaktigt debiterad moms föranleder betalningsskyldighet – inte skattebrott – ’karusellen’ går vidare”, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2023-11-27, kl. 11:44, på www.dagensjuridik.se

- Frågor med anledning av slutbetänkandet Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier. Tidningen Balans fördjupning 2025. Publicerad 2025-05-15 på www.tidningenbalans.se
  [Jfr kap. **06**.]

- Föredrag på Svensk Juriststämma 2001-11-14 (Stockholmsmässan i Älvsjö), Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten (SKM och EBM). Arrangör VJS. Föreläsningspromemorian kan beställas gratis på bjornforssen1960@outlook.com

- Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer: Fjärde upplagan. Utgiven på eget förlag 2019. Boken är tillgänglig hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

- Företrädaransvar – kommentarer av ett förslag om regeländringar, Tidningen Balans fördjupning 3/2021 s. 9–16, publicerad 2021-06-21 på www.tidningenbalans.se

- Förslag till en stor skattereform i Sverige som också förbereder en EU-skatt. JFT 5–6 /2024 s. 455–496

- Förslag till grundbultar i en stor skattereform, avsnittet Oavsett om reformen, Tidningen Balans fördjupning 2025. Publicerad 2025-10-02 på www.tidningenbalans.se

- Hämtmat och moms – bokföringsbrott när restauranger tillämpar fel skattesats? Tidningen Balans fördjupning 2026. Publicerad 2026-07-01 på www.tidningenbalans.se

- Indirekta skatter – en svensk erfarenhet av forskningen i EU-rätten. Utgiven på eget förlag 2024. Boken är tillgänglig hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

- Juridik och teknologi – idéer för AI-verktyg till momsgranskningen i Sverige. JFT 1/2025 s. 31–64

- Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön. JFT 5/2018 s. 307–328

- Karusellhandelsmålen i Sverige kräver en förändring i god advokatsed. JFT/5-6 2025, s. 355–372
  [Jfr kap. **08**.]

- Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter momsfria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster, Tidningen Balans fördjupningsbilaga 1/2018 s. 3–10. Publicerad 2018-01-18 på www.tidningenbalans.se

- Law and Language on The Making of Tax Laws and Words and context – with Legal Semiotics: Fourth edition. Utgiven på eget förlag 2019. Boken är tillgänglig hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

- ”Livsmedelspriserna föranleder lagändringar och planering avseende indirekta skatter”, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2023-03-15, kl. 11:51, på www.dagensjuridik.se

- Mellanmän och frågor om karusellhandel respektive vinstmarginalbeskattning – en jämförelse av gamla och nya mervärdesskattelagen i Sverige. JFT 4/2024 s.. 294–329
  [Jfr kap. **05**.]

- Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704, Svensk Skattetidning 2022 s. 118–130
  [Jfr kap. **01**.]

- Momsbedrägerier genom karusellhandel – erfarenheter i Sverige avseende mervärdesskatt, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten. JFT 4-6/2023 s. 344–378
  [Jfr kap. **03**.]

- Momsforskningen i Sverige – metodfrågor. JFT 6/2020 s. 716–757

- ”’Momskaruseller’ och ändringen av den särskilda förmedlingsregeln genom nya mervärdesskattelagen”, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2024-05-16, kl. 11:56, på www.dagensjuridik.se

- Moms och bemanning inom vård och omsorg – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten. JFT 4/2019 s. 240–253

- Momsreformen 1 juli 2023 – fokus på särskilda ordningar för moms. Tidningen Balans fördjupning 2023 s. 1–11. Publicerad 2023-11-16 på www.tidningenbalans.se

- Momsreformen i Sverige – flera minus än plus beträffande implementeringen av bestämmelserna i EU:s mervärdesskattedirektiv. JFT 1–2/2024 s. 48–82

- Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare. Utgiven på eget förlag 2019. Boken är tillgänglig hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

- Nya förvaltningslagen och skatteförfarandet – studiematerial: Andra upplagan,. Utgiven på eget förlag 2019. Boken är tillgänglig hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

- Nya regler om företrädaransvar men rättssäkerhetsfrågan för den enskilde kvarstår, Tidningen Balans fördjupning 2026. Publicerad 2026-08-28 på www.tidningenbalans.se
  [Jfr kap. **09**.]

- ”Näringspenningtvätt i momskarusell”, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2023-10-02, kl. 11:12, på www.dagensjuridik.se

- Om rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten. JFT 1/2019 s. 61–70

- Ord och kontext i EU-skatterätten – En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv: Tredje upplagan. Utgiven på eget förlag 2019. Boken är tillgänglig hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

- Produktansvar – introduktionsbok: Tredje upplagan. Utgiven på eget förlag 2019. Boken är tillgänglig hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

- Revisorns roll som vittne när klienten råkat in i karusellhandel, Tidningen Balans fördjupning 2026. Publicerad 2026-06-25 på www.tidningenbalans.se

- ”Rätt resurs på rätt ställe minskar momsbedrägerierna”, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2021-05-05, kl. 11:07, på www.dagensjuridik.se

- Rättssäkerhet i mål om moms och anknytande frågor i Sverige. JFT 4/2025 s. 261–294
  [Jfr kap. **07**.]

- Sammansatta transaktioner och semiotik beträffande moms. Svensk Skattetidning 2020 s. 160–172

- Skatt i skrattspegeln. Utgiven på eget förlag 2021. Boken är tillgänglig hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

- Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter: Andra upplagan. Utgiven på eget förlag 2019. Boken är tillgänglig hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

- Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 4/2013. Boken finns tillgänglig i databasen DiVA (www.diva-portal.org)

- Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB 2011. Boken finns tillgänglig i databasen DiVA (www.diva-portal.org)

- Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning, Tidningen Balans fördjupning 2023 s. 1–9. Publicerad 2023-06-13 på www.tidningenbalans.se [Jfr kap. **02**.]

- Styrelseproffs med flera och F-skatten – faran med utveckling av en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i en egentlig mening, Tidningen Balans fördjupningsbilaga 5/2017 s. 20–23. Publicerad 2017-11-26 på www.tidningenbalans.se

- Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattelag i Sverige – SOU 2020:31. JFT 3/2020 s. 388–399

- Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s mervärdesskattedirektiv. Utgiven på eget förlag 2020. Boken är tillgänglig hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

Hadjipetri Glantz, Sofia
- Revisionsplikt – så tycker branschen. Balans 2022. Publicerad 2022-05-05 på www.tidningenbalans.se, under Yrkesvardag

Holm Thorstensen, Anita och Skovgaard Svane, Karina
- dansk kandidatafhandling lämnad (afleveret) den 23 maj 2013 vid Copenhagen Business School, MOMSKARRUSELLER – REVISORS ROLLE

Kierulff Nielsen, Jeanne och Nygaard, Yvonne
- dansk kandidatafhandling lämnad den 7 maj 2015 vid Copenhagen Business School, EFFEKTERNE AF OMVENDT BETALINGSPLIGT: THE EFFECT OF REVERSE CHARGE

Leidhammar, Börje
- Om muntlig förhandling, Skattenytt 2000 s. 405-417

Nergelius, Joakim
- De europeiska domstolarna och det svenska äganderättsskyddet. Norstedts Juridik 2012

Stensgaard, Henrik
- Fradragsret for merværdiafgift. Jurist- og Økonomforbundets Forlag. Köpenhamn 2004.

Söderlund, Herbert
- Agenträtt Kommentar till lagen om handelsagentur m.m. Publica, Stockholm 1994.

Tiberg, Hugo och Dotevall, Rolf
- Mellanmansrätt Nionde upplagan. Norstedts Juridik AB, Stockholm 1997 (Tryck: Norstedts Tryckeri AB, Stockholm 2000).

von Bahr, Stig
- Mer om missbruk och momsbedrägeri, Svensk Skattetidning 2022 s. 498–504.

Warnling-Nerep (nowadays Warnling Conradsson), Wiweka
- RÄTTSMEDEL: om- & överprövning av förvaltningsbeslut. Jure Förlag AB 2015.

Widegren, Eric
- Majoritet säger nej till revisionsplikt. Balans 2024. Publicerad 2024-02-22 på www.tidningenbalans.se, under Yrkesvardag

Öberg, Jesper
- Mervärdesbeskattning vid obestånd Andra upplagan, Norstedts Juridik AB 2001.

Sveriges television – SVT

- Mikael Grill Pettersson, reporter på SVT: intervju i juli 2023 med EBM:s dåvarande generaldirektör Monica Rodrigo och chefsåklagaren vid EBM, Jonas Svanfeldt. Publicerad den 14 juli 2023 på SVT:s hemsida.
  (Se https://www.svt.se/nyheter/inrikes/trots-fallande-domar-miljardbelopp-fran-bedragerier-kan-landa-hos-kriminella)

Rättsfall

Sverige

HD

NJA 2018 s. 704

HD's beslut 2024-01-17, mål nr B 8498-23. Inget prövningstillstånd med anledning av Svea hovrätts dom i mål B 15272-22

Svea hovrätt

Svea hovrätts dom 2023-11-07, mål nr B 15272-22. Domen överklagades. HD beslutade 2024-01-17 att inte medge prövningstillstånd (mål nr B 8498-23)

HFD

RÅ 1986 ref. 46
RÅ 1991 ref. 105
RÅ 2002 ref. 113
RÅ 2005 ref. 81
RÅ 2005 not. 51
RÅ 2009 ref. 40 I och II
HFD 2013 ref. 12
HFD 2018 ref. 41

EU-domstolen (https://curia.europa.eu)

342/87 (Genius Holding), ECLI:EU:C:1989:635
C-99/00 (Lyckeskog), ECLI:EU:C:2002:329
C-255/02 (Halifax m.fl.), ECLI:EU:C:2006:121
Förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03 (Optigen m.fl.), ECLI:EU:C:2006:16
C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), ECLI:EU:C:2005:47 (förhandsavgörande av EU-domstolen i HFD:s förhandsbesked RÅ 2005 not. 51)
C-41/04 (Levob Verzekeringen och OV Bank), ECLI:EU:C:2005:649
Förenade målen C-439/04 och C-440/04 (Kittel och Recolta Recycling), ECLI:EU:C:2006:446
Förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13 (Schoenimport ”Italmoda”
Mariano Previti) av den 18 december 2014, ECLI:EU:C:2014:2455, och generaladvokatens förslag till avgörande den 11 september 2014, ECLI:EU:C:2014:2217.
C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit), ECLI:EU:C:2015:164

Europadomstolen (https://hudoc.echr.coe.int/eng#%20)

Janosevic v. Sweden, Application no. 34619/97, dom den 23 juli 2002
Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden, Application no. 36985/97, dom den 23 juli 2002

Finland

HFD (KHO)
(https://www.kho.fi/)

HFD 2013:39; Beslut 7.3.2013/819
HFD 2016:101; Beslut 28.6.2016/2827
HFD 2017:192; Beslut 19.12.2017/6536
HFD H3580/2022; Beslut 9.12.2022

CSN
(https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteanvisningar/centralskattenamndens-forhandsavgoranden/)

CSN:2021/46, förhandsavgörande givet 2021-12-14. Överklagat. HFD ändrade inte CSN:s avgörande genom sitt beslut HFD H3580/2022