Momsbedrägerier genom karusellhandel

- **En kurs av advokaten, jur. dr Björn Forssén**

i regi av Institutet för juridisk utbildning – IFJU (www.ifju.se)

HT 2022

Innehåll

Kursmaterialet ska också fungera som ett verktyg för deltagaren efter kursen, s. 4

Kursens syfte och översiktligt om innehållet, s. 5

Mervärdesskattebedrägerier av så kallad karuselltyp, s. 6

Mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten (*moms enligt EU-rätten*) – jfr artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet, s. 7

Gemensamt för olika fall av ”momskaruseller” och förfarandemissbruk, s. 8

- **En typisk gemensam nämnare för olika fall av ”momskaruseller”**, s. 8
- **Mervärdesskattebedrägeri genom så kallat förfarandemissbruk (abusive practice)**, s. 8
- **Vanliga ärenden om ”momskaruseller” – skenföretag respektive cross invoicing**, s. 9
  Skenföretag, s. 9
  Cross invoicing, s. 10
- **Beskrivningar av vad som avses med karusellhandel återfinns även i t.ex. Danmark**, s. 11
- **Omvänd skattskyldighet – en metod som lagstiftaren tillgripit flera gånger sedan år 2000 för att åtgärda fenomenet karusellhandel**, s. 12
- *Särskilt om införandet den 1 april 2021 av omvänd skattskyldighet avseende handel med mobiltelefoner m.m.*, s. 13

Om materiella och formella momsregler respektive förfaranderegler avseende moms i förhållande till EU-rätten på momsområdet, s. 14

Schematisk, historisk guide till SFS-registret, s. 15

Särskilt om lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster, s. 16

Fördelning mellan Sverige, EU och Europarådet av kompetens att skapa regler, s. 17

- *Kompetens tilldelad EU:s institutioner på vissa områden – t.ex. på momsområdet*, s. 17
- *Straffrätt – kompetensen finns i princip kvar i Sverige*, s. 17
- *”Europatrappan” – min beskrivning av normhierarkin mellan Sverige, EU och Europarådet*, s. 18

Översikt beskattningsmyndigheter och domstolar ang. moms och skattebrott, s. 19

- **Beskattningsmyndigheter ang. moms – Skatteverket eller Tullverket**, s. 19
- **Domstolar i skattemål och skattebrottsmål ang. moms**, s. 19

Skattebrott, s. 20

- Skattebrottslagen (1971:69) – 2-4 §§, s. 20
- **Rekvisiten för skattebrott**, s. 20
- **Rekvisitet för skattetillägg**, s. 20
- **Skattebrott, skatteförseelse och grovt skattebrott – gränsbelopp**, s. 21

- **Oriktig uppgift**, s. 22
  Oriktig uppgift – sambandet mellan skattebrottsfrågan och beskattningsfrågan, s. 22
- *Oriktig uppgift – en fråga om en uppgift i en momsdeklaration är objektivt sett oriktig i sak*, s. 22
- *Gäller frågan om oriktig uppgift enligt exempel 2 och 3 ovan en rättsfråga som måste tolkas?*, s. 23
- *Schematisk beskrivning av prövningen av om skattebrott kan konstateras föreligga*, s. 23

Om Skatteverkets och Ekobrottsmyndighetens utredningar i samband med frågan om skattebrott föreligger, s. 24

- **Utredningarna i samband med frågan om skattebrott föreligger**, s. 24
  Skatteverket (SKV), s. 24
  Ekobrottsmyndigheten (EBM), s. 24
- **Försvarares begäran om kopia på revisionsakten från SKV kan ge en bättre balans i ett skattebrottsmål i förhållande till åklagarens omfattande utredningsresurser**, s. 24

Ne bis in idem-principen ang. skattetillägg och skattebrott, s. 27

- *Kommentar ang. ne bis in idem-principen i praktiken avseende skattetillägg och skattebrott*, s. 31

Praktikfall ang. processuella frågor om karusellhandel, s. 34

Exempel 1 – Jämför vad som anförs av annat skatteombud än det skatteombud hos vilket skatterevisorn har förankrat sitt förslag till beslut – förändras skatterevisorns och första skatteombudets påståenden om ond tro när annat skatteombud hos SKV tar över i samband med obligatoriska omprövningsbeslutet i skattemålet avseende ett aktiebolag eller i fortsättningen av ett betalningssäkringsärende mot delägare i bolaget?, s. 34
Vägras aktiebolaget avdrag för ingående moms på grund av påstådda oegentligheter i företag i närmaste eller bakomliggande led eller både och?, s. 34
Är det fråga om att påstådd oriktig uppgift i aktiebolagets momsdeklaration avser för högt redovisad ingående moms eller för högt redovisad överskjutande ingående moms?, s. 37
Andra frågor ang. att Skatteverket blandar in företrädaransvar i ett betalningssäkringsärende, s. 39
Exempel 2 – Påstådd felaktig prissättning och påstådda skentransaktioner, s. 42
Prissättningsfrågan, s. 42
Skentransaktionsfrågan, s. 44
Exempel 3 – Påstående om att fysiska personen ”tillskansat sig pengar från svenska staten”, s. 46
Exempel 4 – Frågor om varor och omsättningens placering inom eller utom landet och om förutsättningar för nollbeskattning vid omsättning av vara till utlandet, s. 51
Påstående om unionsinternt förvärv av vara i stället för att förvärvet motsvaras av leverans (omsättning) inom landet av säljaren, s. 51
Påstående om att leverans (omsättning) av vara inte har skett utom landet eller att förutsättningar för nollbeskattning inte föreligger av annan orsak, s. 51

Exempel på fler straffrättsliga frågor som kan aktualiseras i samband med skattebrottsmål ang. momsbedrägerier genom karusellhandel, s. 54

Bedrägeri enligt brottsbalken kan aktualiseras som ett alternativ till skattebrottslagen, s. 54
Bokföringsbrott resp. försvårande av skattekontroll, s. 54
Företagsbot, s. 57

Förteckning över källor i filer ang. kategorierna A-D vartill hänvisningar sker i detta PM samt över mina e-böcker och avhandlingar vartill hänvisningar också sker, s. 58

Kursmaterialet ska också fungera som ett verktyg för deltagaren efter kursen

Deltagarna får från IFJU en pärm med kursmaterialet och erhåller detta PM i en word-fil, så att det är möjligt att efter kursen redigera i PM:et och klippa ut och klistra in text från PM:et i egna dokument, exempelvis i domstolsinlagor. Materialet har således också en funktion som ett verktyg för deltagaren efter kursen. Den funktionen hos materialet visar sig även i att det löpande hänvisas till källor av fyra kategorier:

A, ang. författningar;
B, ang. förarbeten;
C, ang. rättsfall; och
D, ang. litteratur.

De fyra kategorierna av källor återfinns i separata filer som deltagarna får i pdf-format från IFJU. De anges i löpande texten i detta PM med bokstaven för respektive kategori i kombination med tre siffror. Varje kategori börjar på tiotal, t.ex. A010, och efterföljande referenser i löpande texten ökar i steg om tiotal avseende respektive kategori, så att den andra referensen i kategori anges som Fil A020, nästa som Fil A030 osv. På så sätt kan kursdeltagaren, vid användning av PM:et och filerna som verktyg i sin verksamhet, lägga in egna källor, t.ex. efter Fil A010 lägga in egna källhänvisningar som Fil A011 osv. Det går också att lägga in egna källhänvisningar före den första av mina referenser i de fyra olika kategorierna, så att exempelvis Fil A010 föregås av filerna A001 – A009.

Momsbedrägerier genom karusellhandel
– olika aspekter på ett ständigt återkommande fenomen

Föreläsare: Björn Forssén (kontaktuppgifter www.forssen.com)

Syftet med kursen är att deltagaren ska få en bredare insikt i vad som kan avses med mervärdesskattebedrägerier genom karusellhandel och vilka processer som kan förekomma i förvaltningsdomstolarna under det att en förundersökning sker eller åtal väckts angående skattebrott etc. i allmän domstol.

– Hur ser ärenden om karusellhandel ut i form av exempelvis så kallade skenföretag eller så kallad cross invoicing?
– Vilka straffrättsliga eller liknande frågor förutom skattebrott kan aktualiseras, såsom beträffande bokföringsbrott, näringspenningtvätt och företagsbot samt näringsförbud?
– Vad kan hända med avseende på andra anslutande frågor till skattebrottsfrågan än straffrättsliga frågor, till exempel beträffande skattemål, betalningssäkringsärenden och företrädaransvarsmål?

I kursen berörs nämnda frågor och även sådant som ne bis in idem-principen, när det gäller att principen innebär ett förbud mot dubbel lagföring och bestraffning angående skattetillägg och skattebrott. Kan omständigheterna i mål och ärenden i förvaltningsdomstol medföra att den principen också gäller exempelvis delägare i aktiebolag och inte bara fysiska personer som driver sin verksamhet under enskild firma?

Annat som berörs är exempelvis momsreformen som trädde i kraft den 1 april 2021 och som innebär att omvänd skattskyldighet infördes för handel inom landet mellan beskattningsbara personer avseende varor i form av mobiltelefoner etc. (förutsatt bland annat att beskattningsunderlaget för omsättningen överstiger 100 000 kr), men inte för tjänster i form av IP-telefoni (VoIP, Voice over Internet Protocol).

Mervärdesskattebedrägerier av så kallad karuselltyp

Momsbedrägerier genom karusellhandel kallar jag för ett fenomen. Det finns ingen precis bestämning av vad som avses med momsbedrägerier av så kallad karuselltyp.

Fenomenet får i stället sättas i förhållande till vad som avses med *moms enligt EU-rätten*.

Moms enligt EU-rätten: jfr artikel 1.2 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG).

[Mervärdesskattedirektivets fullständiga titel är: RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Direktivet trädde i kraft den 1 januari 2007 (se dess artikel 413).]

Mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten (*moms enligt EU-rätten*) – jfr artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av 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.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.”

Ex. på en förädlingskedja av företag fram till konsumenten (skattebäraren):

Producent – Grossist – Detaljist – Konsument

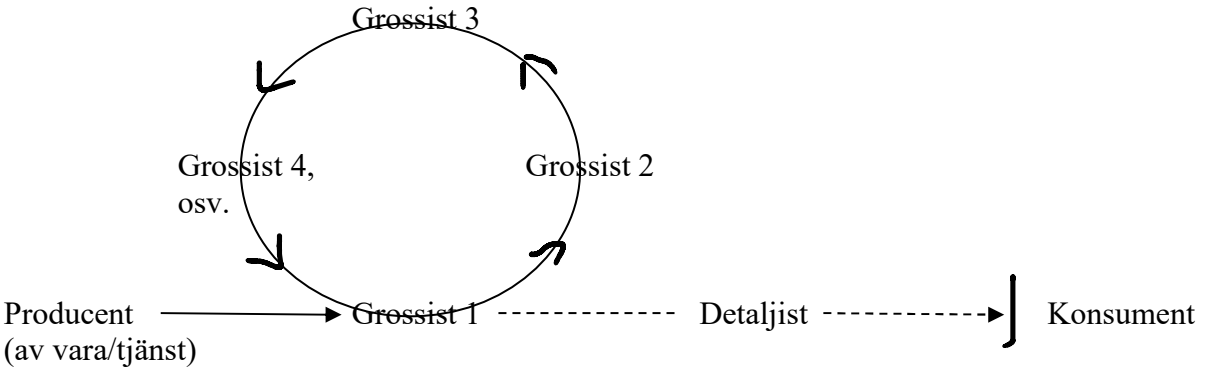
Ett företag lägger på (utgående) moms på priset för varan eller tjänsten och nästa företag i kedjan drar av motsvarande belopp som en debiterad ingående moms osv.

Företags avdragsrätt för debiterad ingående moms är avgörande för vad som förstås med ***moms enligt EU-rätten***, dvs. enligt artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet Avdrags- eller återbetalningsrätt gäller för företag som gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna transaktioner. För ett företag som gör från skatteplikt okvalificerat undantagna transaktioner föreligger varken avdrags- eller återbetalningsrätt för debiterad ingående moms.

Konsumenten har inte avdragsrätt och träffas som skattebärare av momsen på hela förädlingsvärdet av varan eller tjänsten genom hela produktions- och distributionsprocessen.

Gemensamt för olika fall av ”momskaruseller” och förfarandemissbruk

En typisk gemensam nämnare för olika fall av ”momskaruseller”



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 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.

Jag utgår i denna framställning från att det verkligen existerar en produkt i form av en vara eller tjänst, om inte annat anges. Om det i stället är så att exempelvis ett faktiskt förvärv av en vara inte förekommer, innebär redovisning av utgift och ingående moms att ett bokföringsbrott och skattebrott kan föreligga (om även andra rekvisit än oriktig uppgift uppfylls), eftersom uppgifterna om förvärvet i bokföringen och momsdeklarationen hos företaget i fråga är oriktiga redan på grund av att förvärvet inte finns i sinnevärlden.

Mervärdesskattebedrägeri genom så kallat förfarandemissbruk (abusive practice)

Det som är en svår fråga att bedöma är när affärstransaktionerna i fråga faktiskt har skett, men momssystemet utnyttjas för att vinna fördelar genom förfarandemissbruk.

Lagen (1995:575) mot skatteflykt omfattar inte moms. I stället kan Skatteverket angripa liknande situationer av ”flykt” beträffande momsen, genom att åberopa att EU-domstolen har ansett att så kallat förfarandemissbruk innebär att företag inte har rätt till avdrag för debiterad ingående moms, även om förvärvet av exempelvis en vara faktiskt har skett.

Förfarandemissbruk enligt EU-domstolen: jfr målet C-255/02 (Halifax m.fl.). Se Fil C010.

- I punkt 86 i domen anger domstolen: ”För att konstatera att förfarandemissbruk föreligger fordras att de ifrågavarande transaktionerna, trots att villkoren i relevanta bestämmelser i sjätte direktivet (*min anm.*: numera mervärdesskattedirektivet) och i nationell lagstiftning om införlivande av detta direktiv formellt sett har uppfyllts, får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot dessa bestämmelsers syfte. Det skall även framgå av de objektiva omständigheterna att det huvudsakliga syftet med de ifrågavarande transaktionerna är att uppnå en skattefördel.”

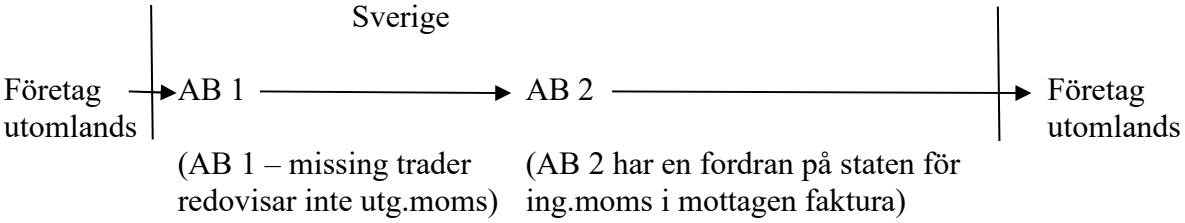
Att förfarandemissbruk föreligger, innebär ***enligt min mening*** inte i sig att straffrättsligt ansvar föreligger (varom mera nedan): jfr min artikel Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704 (se Fil D010; NJA 2018 s. 704 finns i Fil C020).

Vanliga ärenden om ”momskaruseller” – skenföretag respektive cross invoicing

Skenföretag

Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten anför exempelvis i sina utredningar om karusellhandel, att ett skenföretag förekommer i en kedja av företag. Ett sådant företag kallas då för missing trader (eller målvaktsbolag eller bulvanföretag).

Missing trader-fall beskrivs schematiskt enligt följande:



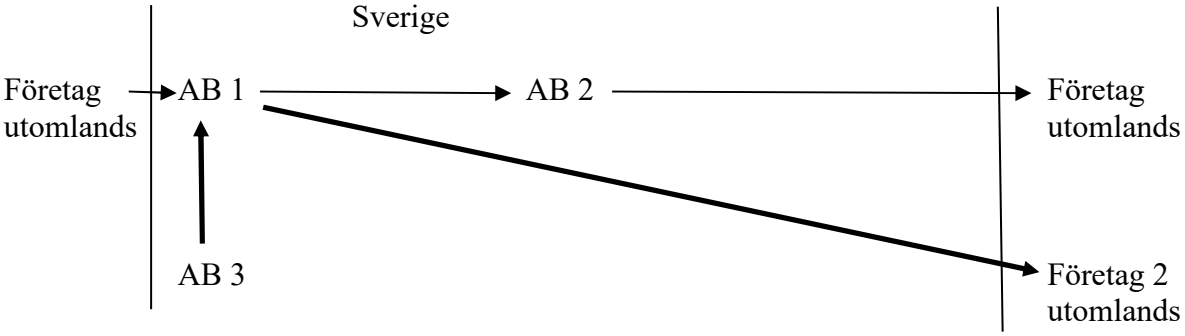
AB 1 köper varor från exempelvis ett bolag i annat EU-land. AB 1 gör ett unionsinternt förvärv, och får dra en ingående moms motsvarande beräknad utgående moms på sådant förvärv i samma momsdeklaration, om AB 1 i sin verksamhet enbart gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna försäljningar. En beskattningseffekt uppkommer endast hos en AB 1 vars verksamhet helt eller delvis innebär försäljning av från skatteplikt okvalificerat undantagna varor eller tjänster. **Om inte annat anges, utgår jag i denna framställning från att företagen i kedjor som jag beskriver endast gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna försäljningar och sålunda har full avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (och import) i sina verksamheter**. Beskattningseffekten för AB 1 avseende unionsinterna förvärvet av vara medför således ingen beskattningseffekt, eftersom beräknad utgående moms och en motsvarande ingående moms redovisas i samma momsdeklaration för den redovisningsperiod då förvärvet gjordes (jfr prop. 1994/95:57 s. 79).

AB 2 redovisar debiterad ingående moms på förvärvet från AB 1. Enligt den reciprocitetsprincip som följer av artiklarna 1.2 och 167 i mervärdesskattedirektivet har AB 2 rätt att dra den ingående momsen redan på grund av att AB 1 är skyldig att redovisa utgående moms på sin försäljning av varan, oavsett om AB 1 fullgjort den skyldigheten genom att redovisa utgående momsen i en momsdeklaration till Skatteverket (jfr även SOU 1964:25 s. 382 – se Fil B010). Om AB 1 inte fullföljer skyldigheten att redovisa utgående moms, är AB 1 ett exempel på vad Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten kallar en Missing Trader. Det är inte ovanligt att en Missing Trader har gått i konkurs, innan Skatteverket har påbörjat den skatterevision som sedan leder till dess förslag om beslut till skattehöjning, påförande av skattetillägg, ansökan till förvaltningsrätten om betalningssäkring och anmälan om misstanke om skattebrott m.m. till Ekobrottsmyndigheten. Om fråga är om en fysisk person, aktualiseras inte frågor om både skattebrott och skattetillägg – jfr nedan ang. principen *ne bis in idem*.

Skatteverket anser att kännetecken på ett skenföretag (missing trader) bland annat är att det handlar med så kallade *högriskvaror*, varmed Skatteverket avser varor med högt värde i förhållande till sin vikt. Skälet till detta antagande är att transport- och hanteringskostnader kan minimeras under sådana omständigheter, och Skatteverkets exempel på sådana varor är datorer, datakomponenter och mobiltelefoner (elektronikprodukter) samt livsmedel.

Cross invoicing

Cross invoicing-fall beskrivs schematiskt enligt följande:



AB 3 anses enligt Skatteverket utfärda osanna fakturor till AB 1. Skatteverket anför att den sålunda debiterade ingående momsen hos AB 1 har hittats på och ska motsvara i stort sett den utgående moms som AB 1 ska redovisa på skattepliktig försäljning av exempelvis mobiltelefoner till AB 2.

De osanna fakturorna från AB 3 kan avse tjänster i form av IP-telefoni, så kallad VoIP (Voice over Internet Protocol). AB 1 i sin tur säljer dessa skattepliktiga tjänster till ett Företag 2 utomlands, vilket normalt sett inte medför skyldighet att redovisa utgående moms i Sverige.

Antag att AB 1 ska redovisa utgående moms om 500 000 kr på försäljningen av varor till AB 2, och att AB 3 fakturerar AB 1 för försäljning av VoIP om 2 000 000 kr exkl.moms och AB 1 fakturerar Företag 2 i utlandet X kr för vidareförsäljningen VoIP. Det medför att AB 1 ska redovisa:

Utgående moms 500 000 kr (+ 0 kr på försäljningen till Företag 2)
Ingående moms 500 000 kr [2 000 000 x 25 % (generella momssatsen)]
0 kr att betala (till staten)

Ang. VoIP – jfr även min artikel Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704 (se Fil D010).

- NJA 2018 s. 704 (se Fil C020) gällde handel med varor, men det förekommer också affärer avseende tjänster i mål om momskaruseller, såsom beträffande VoIP.
- Jag noterar i artikeln 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.
- Regeringen föreslog först införande av omvänd skattskyldighet såväl för varor i form av mobiltelefoner etc. som för tjänster i form av VoIP, men så skedde inte för VoIP, utan bara för handeln mellan företag avseende mobiltelefoner etc., vilket skedde den 1 april 2021. I SVT:s morgonnyhetsprogram 2020-09-18 förklarade finansministern detta med att *näringslivet* framfört att de ville undvika krångel avseende VoIP.
- Jag noterar även i artikeln att NJA 2018 s. 704 berörs i en utredning, SOU 2020:13 – ”Att kriminalisera överträdelser av EU-förordningar”. Redan den titeln antyder att åtgärder bör vidtas på straffrättens område också när det gäller EU-förordningar.

Beskrivningar av vad som avses med karusellhandel återfinns även i t.ex. Danmark

I min artikel Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704 (se Fil D010) anför jag även 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*, Revision og regnskabsvæsen, 1999 årgång 68, nr. 2, s. 23–28 (se Fil D020).

I ett föredrag som jag höll på Svensk Juriststämma 2001-11-14, Moms och omsättningsbegreppet Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten (SKM och EBM), se Fil D030, 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 min artikel och i denna framställning momsbedrägerier av karuselltyp, såsom i NJA 2018 s. 704, för fenomen.

I två danska kandidatavhandlingar nämns bland annat Christian Dresagers artikel från 1999. Jag berör även dessa kandidatavhandlingar i min artikel:

Jfr *kandidatafhandling* lämnad (*afleveret*) den 23 maj 2013 vid Copenhagen Business School, *MOMSKARRUSELLER – REVISORS ROLLE*, av Anita Holm Thorstensen och Karina Skovgaard Svane. Där anges följande 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.”
> [Se Fil D040.]

Jfr *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. Där 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.”
> [Se Fil D050.]

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? Se Fil D060.

Omvänd skattskyldighet – en metod som lagstiftaren tillgripit flera gånger sedan år 2000 för att åtgärda fenomenet karusellhandel

I min artikel i Svensk Skattetidning nr 2/2022, Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704 (se Fil D010) nämner jag att omvänd skattskyldighet förekommer för unionsinterna förvärv av varor företags förvärv av tjänster från företag i landet samt för vissa fall av omsättning inom landet mellan företag.

Beträffande varuhandeln mellan företag i olika EU-länder är det fråga om att Tullverket inte ska förtulla varorna som när import av varor sker från tredjeländer. I stället för att moms debiteras för en skattepliktig vara av säljaren i det ena EU-landet sker nollbeskattning hos denne, och förvärvaren i det andra EU-landet redovisar en beräknad utgående moms på förvärvet och får dra samma belopp som ingående moms i den mån denne har full avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet. En beskattningseffekt uppkommer hos förvärvande företag endast om denne saknar eller har en begränsad avdrags- eller återbetalningsrätt i sin verksamhet (jfr ovan).

Eftersom allt fler tjänster hade kommit att tillhandahållas på distans, utvidgades den 1 januari 2010 omvänd skattskyldighet till huvudregel i mervärdesskattelagen (1994:200) för företags förvärv av tjänster från företag i utlandet. Jfr 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).

Kontroll av beskattningen av skattepliktiga varor och tjänster mellan företag i olika EU-länder sker genom att de lämnar periodiska sammanställningar till sina skattemyndigheter, vilka sedan genom sina *central liaison offices* kan stämma av att redovisning av omvänd skattskyldighet fullgjorts i lämnade momsdeklarationer och periodiska sammanställningar.

I Sverige lämnas endast periodiska sammanställningar på försäljningar ***till*** företag i andra EU-länder [se 35 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244). I andra EU-länder förekommer att en periodisk sammanställning ska innehålla både uppgifter om ett företags försäljningar ***till*** företag i andra EU-länder och dess förvärv ***från*** företag i andra EU-länder.

Under tiden från och med år 2000 har omvänd skattskyldighet införts (i 1 kap. 2 § mervärdesskattelagen) även för olika fall av *omsättning inom landet* mellan företag. Det började med att sådan omvänd skattskyldighet infördes den 1 januari 2000 avseende varor i form av finguld och investeringsguld. Jfr SFS 1999:640. Jfr även prop. 1998/99:69 (Särskilda mervärdesskatteregler för investeringsguld).

I min artikel nämner jag att 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 inte omvänd skattskyldighet i ML. Sålunda gällde de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet till mervärdesskatt för bedömningen av samtliga delar i fallet.

Jag anser att det är anmärkningsvärt att lagstiftaren har underlåtit att se till att införa omvänd skattskyldighet även för guld av låg finhalt, platina och silver. Jag får särskilt framhålla det på grund av att Skatteverket i sina utredningar gör nämnda generella antagande om *högriskvaror* som tecken på förekomst av momsbedrägeri genom karusellhandel.

Särskilt om införandet den 1 april 2021 av omvänd skattskyldighet avseende handel med mobiltelefoner m.m.

Den 1 april 2021 infördes omvänd skattskyldighet för handel inom landet mellan beskattningsbara personer avseende varor i form av mobiltelefoner etc., men inte för tjänster i form av IP-telefoni (VoIP). Jfr 1 kap. 2 § första stycket 4 f och sjunde stycket mervärdesskattelagen (1994:200), dess lydelse enligt SFS 2020:1220 (och 1221). Jfr även prop. 2020/21:20 (Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor). I min nämnda artikel Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704 (se Fil D010) berör jag att regeringen först föreslog införande av omvänd skattskyldighet 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. (jfr ovan).

Här får även nämnas, att reformen den 1 april 2021 gäller för handel inom landet mellan beskattningsbara personer avseende varor i form av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer. Förutsättningen för att omvänd skattskyldighet ska gälla i stället för allmänna momsbestämmelser är dock:

- 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.

  Kommentar: En förvärvare av mobiltelefoner etc. som inte gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna försäljningar i sin verksamhet omfattas inte av omvänd skattskyldighet, oavsett om denne mottar en faktura på sådana förvärv överstigande gränsbeloppet. Då ska säljaren debitera moms i fakturan till förvärvaren i enlighet med de allmänna momsbestämmelserna.
  [Jfr ang. registreringsskyldighet till moms för skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna försäljningar: 7 kap. 1 § första stycket 3 och 4 skatteförfarandelagen (2011:1244).]

För övrigt ***anser jag*** att det inte var fråga om att finansministern tog fasta på att *näringslivet* ville undvika krångel avseende VoIP när förslaget om att omvänd skattskyldighet även skulle omfatta sådana tjänster frångicks. Det skulle ju ha inneburit stopp för påstådda momsbedrägerier genom *cross invoicing* i form av fakturering avseende sådana tjänster. I stället har sannolikt en insikt uppkommit om att VoIP sedan 2015 anges i genomförandeförordningen (EU) nr 282/2011 som ett exempel på telekommunikationstjänster enligt artikel 24.2, vilket gör det svårt för Skatteverket att påstå att sådana tjänster utgör *högriskprodukter* för momsbedrägeri av karuselltyp och samtidigt föregripa lagförslag med anledning av utredningen SOU 2020:13 om ”Att kriminalisera överträdelser av EU-förordningar”. I min nämnda artikel (se Fil D010) anger jag också att NJA 2018 s. 704 (se Fil C020) omnämns på sidorna 48 och 54 i SOU 2020:13, men utan att det ger något ytterligare för tolkningen av rättsfallet.

Om materiella och formella momsregler respektive förfaranderegler avseende moms i förhållande till EU-rätten på momsområdet

Materiella momsregler

Mervärdesskattelagen (1994:200)	EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) är bindande för Sverige och ska genomföras (implementeras) i mervärdesskattelagen med avseende på det resultat som ska uppnås med direktivet. Jfr artikel 288 tredje stycket Fördraget om EU:s funktionssätt.

Förfaranderegler om bland annat moms

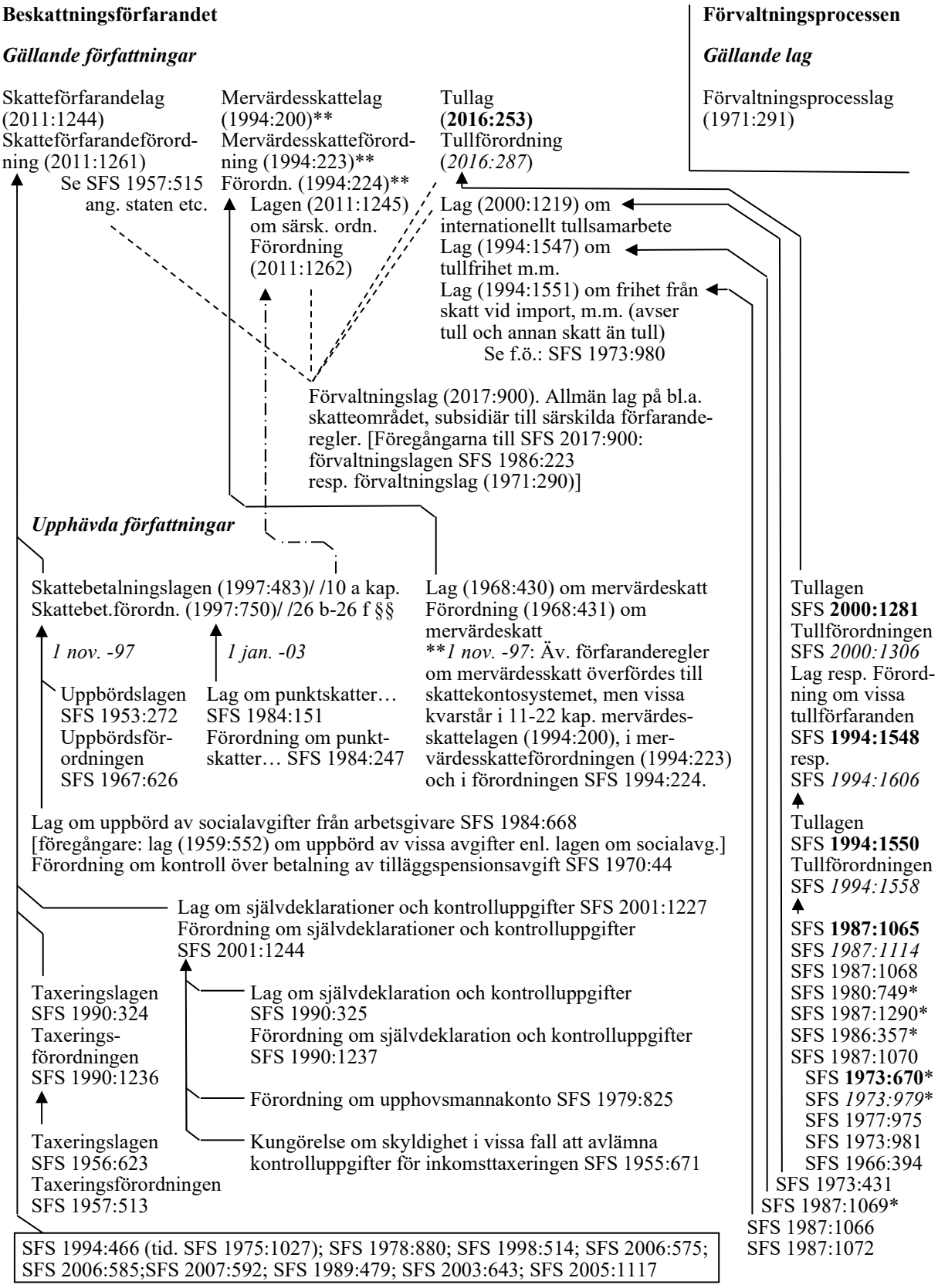
Skatteförfarandelagen (2011:1244). Förvaltningslagen (2017:900) är subsidiär i förhållande till skatteförfarandelagen. Jfr nästa sida, schemat på s. 12 i min bok SFS-register över beskattnings-förfarande och förvaltningsprocess, 021Grön under PFS Böcker på www.forssen.com.	Det finns inget förfaranderättsligt EU-direktiv. I förarbetena till lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen anges ”att det inte finns några EG-regler för hur ett medlemsland skall organisera sin förvaltning”. Jfr prop. 1994/95:19 Del 1 s. 453. Emellertid framgår av förarbetena till förvaltningslagen att utredningen ansåg att det är bra om samspelet med EU-rätten underlättas, om avvikelserna från den svenska förvaltningsrättsliga traditionen inte är alltför stora. Jfr SOU 2010:29 s. 21. Jfr även s. 18 och 19 i min bok Nya förvaltningslagen och skatteförfarandet – studiematerial, 019Grön under PFS Böcker på www.forssen.com.

Formella momsregler och regler om utövande av rätten att dra ingående moms på förvärv (och import)

Avdragsrätt – huvudregeln	
8 kap. 3 § första stycket ML	Jfr artikel 168 a) i mervärdesskattedirektivet
Rätt att utöva avdragsrätten	
8 kap. 5 § ML	Jfr artikel 178 a) i mervärdesskattedirektivet
Innehållskrav faktura – huvudregel	
11 kap. 8 § ML	Jfr artikel 226 i mervärdesskattedirektivet

I en EU-dom som gällde förvärv av juridiska tjänster ansåg EU-domstolen [p. 49 i C-516/14 (Barlis 06)], att artikel 178 a) i direktivet innebär att en skattemyndighet inte kan neka rätt att dra moms bara för att beskattningsbar person innehar en faktura som inte uppfyller villkoren i artikel 226 leden 6 och 7 i direktivet (dvs. uppgifter om förvärvets mängd/omfattning och art och datum för detta), när myndigheten har all den information som är nödvändig för att kontrollera att de materiella villkoren för att utöva avdragsrätten är uppfyllda.
Jfr även s. 19, 20 och 37 i min nämnda bok under 019Grön på www.forssen.com samt avsnitt 5.2.1 i min bok Momsen och fakturan, 031Blå under PFS Böcker på www.forssen.com.

Schematisk, historisk guide till SFS-registret



* Ang. SFS 1980:749 och SFS 1993:369: jfr SFS 1994:1607. Jfr SFS 1987:1290 ang. SFS 1986:357/SFS 1973:979. Förordningar till SFS 1987:1069 var: SFS 1987:1290, SFS 1988:700, SFS 1990:248 och SFS 1993:369. För tid före tullagen (**1973:670**): jfr t.ex. lag (1973:982) om upphävande av viss tullagstiftning.

Särskilt om lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster

En *särskild mervärdesskattedeklaration* lämnas för redovisning av moms avseende lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster – jfr 2 § andra stycket i den lagen.

Enligt 2 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244) gäller inte skatteförfarandelagen för mervärdesskatt som ska redovisas och betalas enligt lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster. Emellertid hänvisar lagen om särskilda ordningar … i stora delar till skatteförfarandelagen beträffande förfarande, omprövning och överklagande.

Lagen om särskilda ordningar … hänvisar i följande hänseenden till skatteförfarandelagen beträffande förfarande, omprövning och överklagande, nämligen:

ang. omprövning av Skatteverkets beslut om skatt, enligt 19 § första stycket;
ang. överklagande av Skatteverkets beslut om identifiering eller återkallelse, enligt 20 § tredje stycket;
ang. överklagande av Skatteverkets beslut om skatt, enligt 21 § andra stycket;
ang. förfarandet i övrigt i samband med Skatteverkets beslut om identifiering och återkallelse, enligt 22 och 22 a §§; och
ang. förfarandet i övrigt i samband med Skatteverkets beslut om skatt, enligt 23 – 23 c §§.

För övrigt får nämnas att det enligt 1 § tredje stycket i lagen om särskilda ordningar … finns bestämmelser däri även ang. ett *särskilt förfarande*, nämligen bestämmelserna om ett särskilt förfarande för mervärdesskatt vid import, vilka återfinns i lagens 27 – 29 §§.

OBS! Den 1 juli 2021 reformerades reglerna om de särskilda ordningarna, genom SFS 2020:1171, varvid lagens rubrik ändrades till den nuvarande: lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster. Reformen baserades på prop. 2019/20:122, Ändrade mervärdesskatteregler vid e-handel mellan företag och konsumenter. ***Enligt min mening*** uppkom en mindre lyckad terminologisk bestämning.

Genom SFS 2020:1170 ger mervärdesskattelagen (1994:200) numera en alternativ innebörd åt uttrycket *ett land utanför EU*, nämligen då det i bl.a. 2 kap. 1 k § första stycket används för den situation som avses med uttrycket *distansförsäljning av varor importerade från ett land utanför EU*. Då brukas *ett land utanför EU* i stället för begreppen tredje land eller ett tredje territorium (jfr prop. 2019/20:122 s. 69). I de allmänna momsbestämmelserna avses med *ett tredje territorium* ett område som ingår i EU:s tullområde men inte i EU:s momsområde. Enligt de allmänna momsbestämmelserna är t.ex. Åland ett tredje territorium, men i nämnda situation är Åland nu *ett land utanför EU*. Det kan missförstås som *tredje land*, dvs. *en plats utanför EU*, varmed avses en plats utanför EU:s tullområde – dvs. ett land som inte är en medlemsstat i EU. [Jfr 2 kap. 1 a § mervärdesskattelagen: ”Med import förstås att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EU.”] **Jag berör inte detta problem mera här**.

Fördelning mellan Sverige, EU och Europarådet av kompetens att skapa regler

Kompetens tilldelad EU:s institutioner på vissa områden – t.ex. på momsområdet

I enlighet med 10 kap. 6 § regeringsformen (1974:152) samt artiklarna 4.1 och 5.2 i Fördraget om EU gäller en princip om tilldelad kompetens, så att Sveriges riksdag genom EU-inträdet 1995 tilldelade EU:s institutioner kompetensen att skapa regler på vissa områden, såsom på momsområdet. Jämför ovan ang. mervärdesskattedirektivet som ska implementeras i den nationella lagstiftningen på momsområdet, främst mervärdesskattelagen (1994:200). Genomförandeförordningen (EU) nr 282/2011 är direkt tillämplig i exempelvis medlemslandet Sverige, enligt artikel 288 andra stycket Fördraget om EU:s funktionssätt.

I enlighet med EU-målet 6-64 (Costa) anses principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt som grundläggande för EU-rättens genomslag i medlemsstaterna. EU-domstolens uppfattning är att EU-rätten är en egen rättsordning (*sui generis*) baserad på de grundläggande fördragen och självständig men integrerad med EU-ländernas nationella rättssystem. Det följer av att EU-domstolen anger följande i första stycket i punkt 3 i sammanfattningen Costa-målet:

> ”Till skillnad från vanliga internationella fördrag infördes genom EEG-fördraget en särskild rättsordning som införlivades i medlemsstaternas rättssystem när fördraget trädde i kraft och som är bindande för deras domstolar.”

Det finns, som nämnts, inget förfaranderättsligt EU-direktiv, men det finns, som också nämnts, inte bara materiella momsregler vars innehåll ska motsvara bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, utan mervärdesskattelagen (1994:200) innehåller också formella regler och regler om utövande av rätten att dra ingående moms på förvärv (och import) vars innehåll ska motsvara direktivbestämmelserna i dessa hänseenden. Se ovan.

Momsreglerna ska ges en EU-konform (direktivkonform) tolkning, men tolkningen kan begränsas av legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen (1974:152). Det innebär att en EU-konform inte innebär en skyldighet för medlemsstaterna att tolka den nationella lagen i strid med dess ordalydelse (*contra legem*). Det är också EU-domstolens åsikt, vilket följer av punkt 110 i EU-målet C-212/04 (Adeneler m.fl.). Om den enskilde har en bättre rätt enligt en regel i mervärdesskattelagen jämfört med närmast motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, behöver denne inte acceptera en direktivkonform tolkning av den beskattningsfråga som aktuellt fall gäller. Om det motsatta gäller i fallet i fråga, åberopar den enskilde EU-rätten.

Straffrätt – kompetensen finns i princip kvar i Sverige

I förarbetena till lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen anges straffrätten som ett exempel på områden där en exklusiv nationell kompetens gäller, dvs. Sveriges riksdag har inte tilldelat EU:s institutioner kompetens avseende straffrätten. Jfr prop. 1994/95:19 Del 1 s. 472.

Emellertid finns bl.a. författningar om överlämnande till resp. från Sverige enligt en europeisk arresteringsorder (se filerna A010 och A020 resp. A030) samt författningar om erkännande och verkställighet av frihetsberövande påföljder inom EU (se filerna A040 och A050).

”Europatrappan” – min beskrivning av normhierarkin mellan Sverige, EU och Europarådet

Om EU-grundlagen som antogs 2004 hade ratificerats av samtliga medlemsstater, skulle principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt enligt Costa-målet ha kodifierats däri. Nu skedde inte detta, utan i stället antogs Lissabonfördraget 2007, vilket ratificerades av samtliga medlemsstater och trädde i kraft den 1 december 2009. Lissabonfördraget med Fördraget om EU och Fördraget om EU:s funktionssätt (fördragen) samt EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna införlivades då som vanlig lag i Sverige, genom SFS 2009:1110. Det innebär att de båda fördragen och stadgan inte är grundlagar i Sverige, utan grundlagarna utgörs alltjämt av bland annat regeringsformen (1974:152). Även Den Europeiska Konventionen om de mänskliga rättigheterna (Europakonventionen) – med tilläggsprotokoll – som har utarbetats inom Europarådets ram är vanlig lag i Sverige (jfr SFS 1994:1219).

Det går ***enligt min mening*** inte att beskriva normhierarkin mellan Sverige, EU och Europarådet som en rak stege, varför jag föreslår att det sker som en trappa, ”Europatrappan”.

Jag använder ”Europatrappan” som en beskrivning i fem nivåer av normhierarkin mellan Sverige, EU och Europarådet:

- i avsnitt 10.4 i Skatteförfarandepraktikan, 018Grön under PFS Böcker på www.forssen.com (se Fil D070); och
- i min artikel i Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 4/2017, Europatrappan – En normhierarkisk bild vid regelkonkurrens mellan svenska nation. Artikeln finns på www.tidningenbalans.se, under Fördjupning, och under Artiklar open access på www.forssen.com (se Fil D080).

[I filerna D070 och D080 förkortar jag Europakonventionen EKMR.]

Utifrån min genomgång som återfinns i Fil D070 eller i Fil D080 anför jag följande:

- Så länge principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt inte har kodifierats i fördragen ***anser jag*** att den enskilde bör åberopa EU-rätten, när en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet ger denne en bättre rätt än reglerna i mervärdesskattelagen. Även om kompetensen på momsområdet tilldelats EU:s institutioner, är det nämligen inte fastslaget huruvida nationella domstolar är skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten bara för att en direktivbestämmelse, i t.ex. mervärdesskattedirektivet, har s.k. direkt effekt, dvs. är klar, precis (entydig) och ovillkorlig samt genomförandetiden för den har löpt ut.

- Jag håller inte med de som anför *att det vid lagkonflikt finns en svag presumtion för att Europakonventionen ska ha företräde framför andra lagar*. Så länge Europakonventionen och dess tilläggsprotokoll enbart utgör vanlig lag i Sverige ***anser jag*** att en sådan frågeställning är processuell. Domstolarna i Sverige bör ***enligt min mening*** pröva huruvida den enskilde har erhållit en rättvis rättegång enligt artikel 6.1 i Europakonventionen, genom att aktuell domstol gör en hypotetisk prövning av hur Europadomstolen skulle döma i frågan. ***Jag anser*** också att en åklagare, vid bedömningen av om åtal för skattebrott ska ske, bör göra en sådan prövning av frågan om principen *ne bis in idem* (inte två gånger om samma sak) aktualiseras – dvs. här i första hand beträffande frågan om förbud mot dubbel lagföring och bestraffning avseende skattetillägg och skattebrott (se mera nedan om *ne bis in idem*).

Översikt beskattningsmyndigheter och domstolar ang. moms och skattebrott

Beskattningsmyndigheter ang. moms – Skatteverket eller Tullverket

Beskattningsmyndighet avseende skatteförfarandelagen (2011:1244) är: Skatteverket (SKV).

Beskattningsmyndighet avseende ”tullmoms” är (fr.o.m. 2015):
SKV om skatteförfarandelagen gäller respektive Tullverket om tullagen (2016:253) gäller.

- Tullverket är beskattningsmyndighet, om gäldenären inte är momsregistrerad, dvs. är en konsument eller en företagare som endast gör från skatteplikt okvalificerat undantagna transaktioner.
- SKV är beskattningsmyndighet, om skattesubjektet är en momsregistrerad fysisk eller juridisk person. **Om inte annat anges, avser jag dessa fall i denna framställning**.

Jfr min e-bok SFS-register över beskattningsförfarande och förvaltningsprocess, 021Grön under PFS Böcker på www.forssen.com, och utdraget ovan av s. 12 i boken.

Skattesubjektet: fysisk person eller juridisk person som har karaktären av beskattningsbar person. Beskattningsbar person, huvudregel: 4 kap. 1 § första stycket första meningen mervärdesskattelagen (1994:200) och artikel 9.1 första stycket i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG):

> ”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.”

Skattesubjektet är normalt sett en företagare – jfr artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet.

Undantag. En vanlig privatperson, en konsument, är skattesubjekt endast om denne gör ett unionsinternt förvärv av ett nytt transportmedel [vilket följer av 1 kap. 1 § första stycket 2, 2 § första stycket 5 och 13 a § samt 2 a kap. 3 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200)]. **Jag bortser från detta undantag i denna framställning, om inte annat anges**.

Bestämningen av om en fysisk eller juridisk person är beskattningsbar person kan ***enligt min mening*** jämföras i bevishänseende med bestämningen av om en fysisk person är bokföringsskyldig enligt 2 kap. 6 § första stycket bokföringslagen (1999:1078). Den frågan avgörs av om den fysiska personen i fråga gör så omfattande affärer att denne måste upprätthålla en åtskillnad mellan rörelsens ekonomi och sin privata ekonomi. Jfr Fil A060.

Domstolar i skattemål och skattebrottsmål ang. moms

Skattemål: – *allmänna förvaltningsdomstolar* (förvaltningsrätt, kammarrätt och Högsta förvaltningsdomstolen, HFD). Prövningstillstånd (pt) krävs i HFD i skattemålet. I mål om betalningsanstånd krävs pt redan i kammarrätt. [Betalningssäkringsärende resp. mål om verkställighet av betalningssäkring: allmän förvaltningsdomstol resp. allmän domstol gäller.]

Skattebrottsmål: Åklagare hos Ekobrottsmyndigheten stämmer den enskilde, dvs. en fysisk person som är enskild näringsidkare (jfr enskild firma) eller en företrädare för en juridisk person – *allmänna domstolar* (tingsrätt, hovrätt och Högsta domstolen, HD). Pt krävs i HD.

Skattebrott

Skattebrottslagen (1971:69) – 2-4 §§

[Fil med skattebrottslagen: **A070**. Fil med ändringar i skattebrottslagen 1 juli 1996: A080.]

2 § 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. *Lag (1996:658)*.

3 § Om brott som avses i 2 § är att anse som ringa, döms för *skatteförseelse* till böter. *Lag (1996:658)*.

4 § Om brott som avses i 2 § är att anse som grovt, döms för *grovt skattebrott* till fängelse, lägst sex månader och högst sex år.

Vid bedömande om brottet är grovt skall 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 utövats systematiskt eller i större omfattning eller i annat fall varit av synnerligen farlig art. *Lag (1996:658)*.

Rekvisiten för skattebrott:

- Uppsåt, oriktig uppgift och fara

Rekvisitet för skattetillägg:

- Oriktig uppgift

[Jfr 49 kap. 4 och 5 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244). Se Fil A090.]

Påförande av skattetillägg liknas vid ett krav på en straffrättslig påföljd (*a criminal charge*), enligt två domar från Europadomstolen år 2002, 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. Det medförde att en nyansering av skattetilläggsinstitutets tillämpning infördes den 1 juli 2003, genom SFS 2003:211 och SFS 2003:212, vilken baserades på prop. 2002/03:106. Jfr även avsnitt 8.2.1 i Skatteförfarandepraktikan, 018Grön under PFS Böcker på www.forssen.com.

Oriktig uppgift anses ha samma innebörd avseende efterbeskattning, skattetillägg och skattebrott. [Jfr prop. 2002/03:106 s. 116. Se Fil B020. Jfr även avsnitten 7.3.3 och 8.2.2 i Skatteförfarandepraktikan, 018Grön under PFS Böcker på www.forssen.com]

Ang. straffrättens beviskrav ”utom rimligt tvivel”, jfr prop. 2002/03:106 s. 119. Se Fil B030.
Ang. klarhetskravet, jfr prop. 2002/03:106 s. 120. Se Fil B040 och Fil A090.
Ang. farerekvisit, jfr prop. 2002/03:106 s. 125. Se Fil B050.

Skattebrott, skatteförseelse och grovt skattebrott – gränsbelopp

Skatteförseelse: gränsbelopp i praxis ¾ basbelopp (jfr numera prisbasbelopp*)

- Jfr prop. 1995/96:170 s. 62 och 108.
- Skatteförseelse omfattas inte av allmänt åtal, utan åtal för skatteförseelse får väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl.
  [Jfr 20 kap. 3 § första stycket rättegångsbalken (1942:740): ”Under allmänt åtal höra alla brott, som ej uttryckligen äro undantagna därifrån.” Jfr 13 § första stycket första meningen skattebrottslagen: ”Åtal för brott enligt 3§ får väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl.”]

Utan anspråk på exakthet har det funnits stöd i praxis för att belopp understigande 10 basbelopp (numera prisbasbelopp) sällan bedömts som annat än som skattebedrägeri av normalgraden, dvs. vad som numera benämns *skattebrott*.

- Jfr prop. 1995/96:170 s. 110
- ”Om skattebelopp i denna storleksordning undantagits är emellertid beloppet i sig sällan den enda omständigheten som är att beakta vid bedömningen om brottet är grovt.” (jfr prop. 1995/96:170 s. 110 och 111) I rättstillämpningen anses det som en fast förankrad princip att en helhetsbedömning av föreliggande omständigheter avgör om ett skattebrott är att anse som grovt (jfr prop. 1995/96:170 s. 111).
- ”Högsta domstolen har i flera fall fäst vikt vid om skattebrottet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning. Att ett förhållande av detta slag utgör en försvårande omständighet anges numera generellt i 29 kap. 2 § 6 brottsbalken” (jfr prop. 1995/96:170 s. 111).
- Försvårande omständigheter som särskilt ska beaktas enligt 29 kap. 2 § 6 brottsbalken (1962:700), vid bedömningen av straffvärdet, är att:
  - brottet har utgjort ett led i en brottslighet som utövats i organiserad form eller systematiskt eller
  - om brottet föregåtts av särskild planering.

Grovt skattebrott normalt sett om beloppet är 10 prisbasbelopp eller högre.

[* Regeringen har fastställt prisbasbeloppet till 48 300 kr för år 2022.]

Jfr även avsnitt 8.8.1 i Skatteförfarandepraktikan, 018Grön under PFS Böcker på www.forssen.com.

Oriktig uppgift

Oriktig uppgift – sambandet mellan skattebrottsfrågan och beskattningsfrågan

Genom ändringen i skattebrottslagen den 1 juli 1996 (SFS 1996:658), jfr Fil A080, ändrades skattebedrägeri som ett effektbrott till skattebrott som ett farebrott, vilket 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. Jfr prop. 1995/96:170 s. 91. Se Fil B060.

Oriktig uppgift – en fråga om en uppgift i en momsdeklaration är objektivt sett oriktig i sak

1) Momsdeklaration	Korrekt momsdeklaration lämnad till Skatteverket, men skatten att betala betalas inte till Skatteverket.
Utgående moms, 250 000 kr	Utebliven betalning skatt utgör inte oriktig uppgift.
Ingående moms, 150 000 kr	
Att betala 100 000 kr	

Att skatt inte betalas utgör inte en oriktig uppgift. Skattebrott är inte ett betalbrott, utan avser felaktig eller utebliven redovisning av skatt. Jfr prop. 1996/97:100 Del 1 s. 450. Se Fil B070.

2) Momsdeklaration	Oriktig uppgift i lämnad momsdeklaration.
Utgående moms, 250 000 kr	200 000 kr (för låg utgående moms, 50 000)
Ingående moms, 150 000 kr	150 000 kr
Att betala 100 000 kr	50 000 kr Att betala

Oriktig uppgift: utgående moms har redovisats med ett 50 000 kr för lågt belopp. Exempelvis har försäljningar av varor och/eller tjänster som omfattas av den generella momssatsen 25 procent om 200 000 kr exklusive moms utelämnats för redovisningsperioden. Skattetillägg: 10 000 kr (20 % x 50 000).* Om fråga är om periodiseringsfel är skattetillägget i stället 5 %, dvs. 2 500 kr (5 % x 50 000).**
[* Jfr 49 kap. 11 § andra meningen skatteförfarandelagen. ** Jfr 49 kap. 13 § 2 b) skatteförfarandelagen.]

3) Momsdeklaration	Oriktig uppgift i lämnad momsdeklaration.
Utgående moms, 250 000 kr	250 000 kr
Ingående moms, 150 000 kr	300 000 kr (för hög ingående moms, 150 000)
Att betala 100 000 kr	50 000 kr Att *återfå*

Oriktig uppgift: ingående moms har redovisats med ett 150 000 kr för högt belopp. Exempelvis har ingående moms som inte motsvaras av inköp av varor och/eller tjänster redovisats för redovisningsperioden om 600 000 kr exklusive moms, och som ska föreställa ha omfattats av den generella momssatsen om 25 procent.
Skattetillägg: 30 000 kr (20 % x 150 000). Om fråga är om periodiseringsfel är skattetillägget i stället 5 %, dvs. 7 500 kr (5 % x 150 000).

Gäller frågan om oriktig uppgift enligt exempel 2 och 3 ovan en rättsfråga som måste tolkas?

Nej – Den objektivt sett faktiska felaktigheten i momsdeklarationen utgör en oriktig uppgift, och den fråga som återstår att bedöma för prövningen av om någon har begått skattebrott är om den oriktiga uppgiften lämnats uppsåtligen (och föranlett fara för skatteundandragande).

Ja – Skattebrott behöver inte anses ha begåtts oavsett om uppsåt och fara föreligger, om tolkningen av rättsfrågan angående innebörden av gällande rätt momsmässigt sett (beträffande försäljningen eller förvärvet) visar på tveksamhet med utgången i skattemålet. Då är rekvisitet oriktig uppgift inte visat ”utom rimligt tvivel”. Oriktig uppgift är i likhet med uppsåt och fara ett nödvändigt rekvisit för att skattebrott ska anses föreligga. Beviskravet att gärningen visats ”utom rimligt tvivel” måste uppfyllas för alla tre rekvisiten, för att åklagaren ska anses ha tillräckligt bevisat att någon har gjort sig skyldig till skattebrott, enligt 2 § skattebrottslagen.

Schematisk beskrivning av prövningen av om skattebrott kan konstateras föreligga

Oriktig uppgift	+ Fara för skatteundandragande	+ Uppsåt	Skattebrott?
1	+ 1	+ 1	Ja
0	+ 0	+ 0	Nej
0	+ 0	+ 1	Nej
0	+ 1	+ 1	Nej
0	+ 1	+ 0	Nej
1	+ 0	+ 0	Nej
1	+ 1	+ 0	Nej
1	+ 0	+ 1	Nej

Jämför: EU-domstolens mål C-255/02 (Halifax m.fl.), se Fil C010; Högsta domstolens dom enligt NJA 2018 s. 704, se Fil C020; och min artikel i Svensk Skattetidning nr 2/2022, Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704, se Fil D010.

Frågan i NJA 2018 s. 704 gällde om ett yrkande om avdrag för ingående moms i ett aktiebolag utgjorde en oriktig uppgift enligt skattebrottslagen när avdragsrätt inte förelåg på grund av förfarandemissbruk. I artikeln nämner jag att hovrättslagmannen i Svea hovrätt, som var skiljaktig och ville fria bolagets företrädare, bl.a. 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)”. Högsta domstolen (HD) fastställde majoritetens i hovrätten fällande dom [grovt skattebrott (och näringsförbud)], men enligt ”Halifax m.fl.”-målet medför således inte förfarandemissbruk *i sig* straffrättsligt ansvar.

I artikeln nämner jag också att hovrättslagmannen anförde att den straffrättsliga legalitetsprincipen enligt 1 kap. 1 § brottsbalken (1962:700) 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. Sålunda ställer jag hovrättslagmannens uppfattning om att den tilltalade borde ha frikänts med hänsyn till den principen i förhållande till att prövningstillståndet (pt) i HD inte omfattade uppsåtsfrågan. Dessutom anför jag att det i det enskilda fallet också alltid ska avgöras om farerekvisitet för skattebrott uppfylls, då HD inte heller behandlar detta inom ramen för pt:et.

Jfr schemat ovan: samtliga tre rekvisit måste vara uppfyllda för att skattebrott ska föreligga.

Om Skatteverkets och Ekobrottsmyndighetens utredningar i samband med frågan om skattebrott föreligger

Utredningarna i samband med frågan om skattebrott föreligger

Skatteverket (SKV)

Utredningsform	*Slutprodukt*	*Efter utredningen*
I förevarande ärenden, vanligtvis skatterevision	Förslag till beslut (tidigare revisions-PM)	SKV fattar ev. ett beskattningsbeslut samt påför ev. skattetillägg därpå
Under utredningen gäller generellt sett sekretess.		Skattebeslut är offentliga.

Ekobrottsmyndigheten (EBM)

Utredningsform	*Slutprodukt*	*Efter FUP:en*
Förundersökning	Förundersöknings-protokoll (FUP)	Åklagare hos EBM väcker ev. åtal mot den misstänkte. Annars får den misstänkte och dennes försvarare ett beslut om att förundersökningen har lagts ned [enligt 23 kap. 4 § andra stycket rättegångsbalken (1942:740)].
Innehållet i förundersökningen omfattas generellt sett av sekretess. Innan förundersökningen avslutas hos EBM, får Den misstänkte och dennes försvarare del av FUP:en och möjlighet att lämna synpunkter innan åklagare ev. väcker åtal mot den misstänkte. Den misstänkte och dennes försvarare kan också inhämta uppgifter från den s.k. slasken, dvs. från det material under förundersökningen som åklagaren inte har tagit med i FUP:en.		Om åtal väcks, skickar åklagaren in FUP:en med stämningsansökan till tingsrätt och uppgifterna i förundersökningen blir som en huvudregel offentliga.

Försvarares begäran om kopia på revisionsakten från SKV kan ge en bättre balans i ett skattebrottsmål i förhållande till åklagarens omfattande utredningsresurser

I enlighet med 17 § första stycket första meningen skattebrottslagen (1971:69) ska SKV göra anmälan till åklagare ”så snart det finns anledning att anta att brott […] har begåtts” enligt skattebrottslagen. Se, ang. SKV:s skyldighet att därutöver göra anmälan till åklagare, 18 kap. 8 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261) – t.ex. ang. bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § brottsbalken (1962:700) eller brott enligt lagen (2014:307) om straff för penningtvättsbrott.

SKV och EBM är förvaltningsmyndigheter, och omfattas i likhet med domstolar av bland annat principen om att de ska vara opartiska, enligt 1 kap. 9 § regeringsformen (1974:152).

Om det är SKV som har gjort anmälan till åklagaren/EBM, kan den misstänkte och dennes försvarare begära att få en kopia på revisionsakten från SKV, för att bedöma exempelvis om SKV:s tillvägagångssätt för att genomföra skatterevisionen har varit opartiskt eller tendentiöst till den misstänktes nackdel.

Av Riksskatteverkets (numera Skatteverket) Handledning i skatterevision Revisionspromemorian från 1998 (RSV 626 utgåva 1, ISBN 91-38-31492-4), s. 14, 62 och 73, följer att skatterevisorn i revisionspromemorian (numera förslaget till beslut) ska redogöra även för de synpunkter på beskattningsåtgärderna som den reviderade fört fram, för att den produkten ska vara så komplett som möjligt. Där anges att skatterevisorn *givetvis* ska redovisa även förhållanden som talar till den reviderades fördel, inte bara vad som talar till dennes nackdel. På sidan 15 i handledningen anges också att ”en revision ska normalt avslutas med en slutgenomgång med den reviderade”.
[I Fil D090 återfinns s. 14, 15, 62 och 73 i handledningen i fråga.]

Enligt 10 § första meningen förvaltningslagen (2017:900) har ”den som är part i ett ärende […] rätt att ta del av allt material som har tillförts ärendet”. För att bl.a. undersöka om SKV:s skatterevisorer har varit objektiva i arbetet med skatterevisionen och erbjudit den reviderade en *slutgenomgång* av resultatet av revisionen, innan de lämnade förslaget till beslut, kan den misstänktes försvarare sålunda begära en kopia från SKV på revisionsakten.

Dessutom kan revisionsakten innehålla uppgifter om kommunikation mellan den misstänkte och SKV som visar att det faktiskt är den misstänkte som har väckt SKV:s utredningsplikt. Då har den misstänkte vidtagit en *frivillig rättelse*, och en oriktig uppgift i momsdeklarationen kan inte föranleda straffansvar. Enligt 12 § första stycket skattebrottslagen (1971:69) kan nämligen ”den som på eget initiativ vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp” inte dömas för skattebrott etc.

Det är således inte bara den s.k. slasken hos EBM som kan ge den misstänkte och dennes försvarare uppgifter till den misstänktes fördel utöver vad som kan finnas i FUP:en och dokumentationen däri, såsom skatterevisorns förslag till beslut och eventuellt PM från en EKO-revisor hos EBM, utan skatterevisorns revisionsanteckningar i diariet och dagboken m.m. i revisionsakten kan innehålla uppgifter som till och med visar att fråga är om frivillig rättelse. Däri framgår också om och när skatterevisorerna har förankrat de uppfattningar som lett till deras förslag till beslut hos det skatteombud hos SKV som senare fattat skattebeslutet.

Inom SKV finns det en självständig verksamhetsgren i form av skattebrottsenheten (SBE). SBE:s verksamhet regleras i lagen (1997:1024) om Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet. I enlighet med 2 § första och andra styckena i den lagen får åklagare som leder förundersökning enligt 23 kap. rättegångsbalken begära biträde av SBE vid brottsutredningar, vilket också gäller i fråga om utredning av brott innan förundersökning har inletts.

Åklagaren har således ett omfattande utredningsmaskineri till sitt förfogande, för att bedöma om åtal för skattebrott ska väckas mot den enskilde. Det finns EKO-revisorer hos EBM som biträder åklagaren och SBE:s utredare kan biträda åklagaren bl.a. med förhör med den misstänkte, och dessutom företar SKV i karusellhandelsärenden normalt sett en skatterevision enligt ovan avseende en verksamhet hos en enskild näringsidkare (fysisk person) eller avseende en verksamhet hos en juridisk person, exempelvis ett aktiebolag, där en eller flera fysiska personer är företrädare.

Om försvararen begär kopia på revisionsakten från SKV, är det ***enligt min mening*** sålunda en åtgärd som får anses gagna att en rättvis rättegång enligt artikel 6.1 i Europakonventionen (jfr ovan) åstadkoms, dvs. en åtgärd som kan ge en bättre balans mellan åklagaren och den tilltalade i ett skattebrottsmål. Åklagaren har i och för sig hela bevisbördan, och ska visa *utom rimligt tvivel* att den tilltalade har begått skattebrott för att ansvar ska kunna utdömas. Emellertid ska den tilltalade och dennes försvarare ***enligt min uppfattning*** inte enbart behöva hålla sig till det utredningsmaterial som finns i FUP:en, och förlita sig på åklagarens opartiskhet därvidlag och på att officialprincipen fullt ut har beaktats vid SKV:s genomförarande av skatterevisionen vilken återspeglas i FUP:en, genom att SKV:s förslag till beslut finns med däri.

- Enligt den s.k. officialprincipen ska SKV ”se till att ärendena blir tillräckligt utredda”, vilket följer av 40 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), och officialprincipen gäller också för de allmänna förvaltningsdomstolarna, genom 8 § första stycket förvaltningsprocesslagen (1971:291), där det anges att ”rätten ska se till att målet blir så utrett som dess beskaffenhet kräver”.

Ne bis in idem-principen ang. skattetillägg och skattebrott

Beträffande förhållandet mellan skattebrott och skattetillägg kan principen *ne bis in idem* (inte två gånger om samma sak) aktualiseras. Här innebär den ett förbud mot dubbel lagföring och bestraffning avseende skattetillägg och skattebrott. Om skattetillägg har anhängiggjorts mot en fysisk person, kan inte åtal väckas mot denne och vice versa. Rättegångshinder föreligger, eftersom mål pågår om samma sak (oriktig uppgift) – *litispendens* eller *lis pendens* föreligger.

Enligt en dom i Högsta domstolen (HD), NJA 2013 s. 502 (se Fil C030), som bl.a. avsåg skattebrott ang. för högt redovisad ingående moms av ett aktiebolag, gäller principen *ne bis in idem* avseende moms såtillvida att en fysisk person som är vanlig privatperson eller enskild näringsidkare inte kan lagföras och dömas för skattebrott och samtidigt påföras skattetillägg. För att en företrädare för en juridisk person, exempelvis ett aktiebolag, ska omfattas av principen måste både ärende om företrädaransvar mot denne angående skattetillägg på en höjning av moms för bolaget och åtal aktualiseras. Att bolaget har påförts skattetillägg utgör således inte i sig hinder mot åtal avseende företrädare i bolaget, men så är fallet om Skatteverket har krävt en eller flera företrädare, dvs. fysiska personer, på betalning för skattetillägget. I dessa hänseenden refererar jag till följande punkter i NJA 2013 s. 502:

> I *punkt 72* i NJA 2013 s. 502 sammanfattar HD enligt följande:
>
> ”Sammanfattningsvis innebar det sagda i huvuddrag följande. Rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger for samma brott (gärning) omfattar systemet med skattetillägg och påföljd for brott mot skattebrottslagen. Rätten omfattar såväl mervärdesskatt som andra skatter och avgifter. Den gäller när skattetillägg och påföljd for skattebrott aktualiseras för en och samma fysiska person, också när en juridisk person ar primärt ansvarig for skattetillägget. Det föreligger hinder (lis pendens) mot åtal for skattebrott även om beslutet om skattetillägg inte har vunnit laga kraft.”
>
> Av *punkt 64* i NJA 2013 s. 502 följer att *ne bis in idem*-principen omfattar även den situationen att ”en fysisk person” har ”krävts på betalning för skattetillägget trots att det riktar sig mot” en juridisk person, t.ex. ett aktiebolag. Vanligast är då att kravet grundas på bestämmelserna om företrädaransvar i 59 kap. 12-21 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), vilket jag återkommer till nedan.

Ang. den del av HD-domen NJA 2013 s. 502 som avsåg oriktig uppgift avseende för högt redovisad ingående moms i bolagets skattedeklarationer var det fråga om att den tilltalade hade förmått utfärdarna av fakturor beträffande byggtjänster att framställa dessa som om byggnadsarbetena avsåg sitt bolags fotoateljé, när det i stället var fråga om den tilltalades privata levnadskostnader i form av sådana arbeten på dennes bostadsrättslägenhet och fritidsfastighet. Den tilltalade dömdes för grovt skattebrott ang. bl.a. momsfrågan för bolaget, och ålades näringsförbud. ***Jag anser***, att HD borde ha berört huruvida *förfarandemissbruk* ansågs föreligga, eftersom HD bl.a. framhöll att felaktigheten var systematisk.

Beträffande den åtalspunkt som avsåg skattedeklarationerna ansågs skattebrotten som grova, eftersom de rörde sig om ”mycket betydande belopp och utövats systematiskt i större omfattning”. Det gällde åren 2005-2007, och fara hade ” förelegat för att arbetsgivaravgift skulle undandras med 345 776 kr och moms med 167 156 kr”. Prisbasbeloppet 2005-2007 var 39 400 kr, 39 700 kr och 40 300 kr (se tabell sist i Sveriges rikes lag), dvs. ung. 40 000 kr. ”Gränsbeloppet” för *grovt* skattebrott, dvs. 10 x prisbasbeloppet (jfr ovan), överskrids således inte enbart av för högt redovisade ingående moms om 167 156 kr, utan först om även för lågt redovisade

arbetsgivaravgifter beaktas (345 776 + 167 156=512 932 > 400 000). Om brott ang. momsen i sig avses, får åklagarens påstående om att brott *utövats systematiskt* en särskild betydelse för bedömningen om brottet är grovt och inte skattebrott av normalgraden. Även om uppbördsdagen skulle vara densamma, är det fråga om separata deklarationer och ***enligt min mening*** separata brott ang. redovisningen av moms resp. redovisningen av arbetsgivaravgifter. Skattebrottet är ett redovisningsbrott och inte ett betalbrott (jfr ovan). [För övrigt innebär införandet av skatteförfarandelagen (2011:1244) den 1 januari 2012, och 26 kap. däri, att *skattedeklaration* är ett samlingsbegrepp för olika slags skattedeklarationer, och att deklarationerna i fråga numera heter mervärdesskattedeklaration resp. arbetsgivardeklaration.]

- HD avkunnade domen i NJA 2013 s. 502 den 11 juni 2013, och av bl.a. punkt 44 framgår att HD gjorde en annan bedömning av frågan om principen *ne bis in idem* avseende skattetillägg och skattebrott jämfört med domar i den frågan några år tidigare: NJA 2010 s. 168 I och II och NJA 2011 s. 444.

- I och för sig hade skattetilläggsinstitutet nyanserats den 1 juli 2003 efter de s.k. taximålen i Europadomstolen (jfr ovan ang. SFS 2003:211 och 212 samt prop. 2002/03:106), men efter HD-domarna 2010 och 2011 kom ett avgörande från EU-domstolen den 26 februari 2013, målet C-617/10 (Åkerberg Fransson), se Fil C040, där Haparanda tingsrätt hade inhämtat förhandsavgörande.

- I punkt 44 i NJA 2013 s. 502 anför HD bl.a. att det genom Åkerberg Fransson-målet klart framgår att EU-domstolen anser att förbudet i EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna (stadgan) mot dubbla förfaranden och dubbla straff (jfr nedan) ”är tillämpligt vid överträdelser av reglerna om mervärdesskatt”. Emellertid hade EU-domstolen även avkunnat domen ang. vägrat avdrag för ingående moms på grund av förfarandemissbruk i Halifax m.fl.-målet efter nyanseringen av skattetilläggsinstitutet, nämligen den 21 februari 2006.

- ***Enligt min mening*** innebär punkt 93 i ”Halifax m.fl.”-målet att förfarandemissbruk avseende redovisningen av moms inte *i sig* medför straffrättsligt ansvar eller annan sanktion, utan att åtgärden kan stanna vid vägrat avdrag för ingående moms på grund av att avdraget blivit omotiverat till följd av förfarandemissbruket (jfr ovan och se Fil C010).

- ***Jag anser*** att en prövning av sanktioner avseende felaktig momsredovisning bör ske utifrån två olika situationer, där den ena gäller fråga om oriktig uppgift lämnats genom ett konkret momsbedrägeri och den andra gäller att bedöma om oriktig uppgift lämnats genom ett förfarandemissbruk, där en enskild näringsidkare eller en företrädare för exempelvis ett aktiebolag känner till eller borde känna till att felaktigheter förekommer hos företag i led före eller efter det egna företaget. Det är ***enligt min mening*** först i ett sådant samspel som förfarandemissbruk kan anses föreligga, dvs. ett förhållande existera som innebär att momssystemet utnyttjas i en förädlingskedja av företag avseende en vara eller en tjänst för att minst två företag i kedjan ska vinna fördelar genom förfarandemissbruk i strid mot artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Om NJA 2013 s. 502 hade gällt ett fall av förfarandemissbruk, borde HD ***enligt min uppfattning*** ha fört ett resonemang om detta ens aktualiserade sanktionen näringsförbud. Jfr punkt 74 i NJA 2013 s. 502 ang. åklagarens talan om näringsförbud och dennes påstående att den tilltalade ”har satt sina skyldigheter i den i bolaget bedrivna näringsverksamheten åt sidan”. [Ang. lagen (2014:836) om näringsförbud (som trädde i kraft den 2 augusti 2014) – se Fil A100.]

- ***Jag anser***, att rättsläget beträffande frågan när förfarandemissbruk i form av mervärdesskattebedrägerier av så kallad karuselltyp (karusellhandel) uppfyller rekvisiten för skattebrott inte är klarlagt genom NJA 2018 s. 704. Det som saknas i HD:s avgörande är ett sådant resonemang som den skiljaktiga hovrättslagmannen i Svea hovrätt förde bl.a. på temat förfarandemissbruk utifrån EU-målet Halifax m.fl. (jfr ovan och Fil C020, med NJA 2018 s. 704, och Fil D010, med min artikel Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704).

Efter NJA 2013 s. 502 infördes den 1 januari 2016 regler enligt SFS 2015:632, 633 och 634, vilka baseras på prop. 2014/15:131 (Skattetillägg : Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor) och SOU 2013:62 (Förbudet mot dubbla förfaranden *och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet*). Där uttrycks principen *ne bis in idem* avseende skattetillägg och skattebrott enligt följande:

> ***Genom SFS 2015:634*** infördes ett nytt lagrum i skattebrottslagen (1971:69), nämligen 13 b §, vilket har samma innebörd som HD-domen. Lagrummet har följande lydelse:
>
> **”**Om Skatteverket har beslutat att ta ut skattetillägg av en fysisk person, får åklagaren inte väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse för samma person i fråga om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för beslutet om skattetillägg.
>
> Om Skatteverket har krävt en fysisk person på betalning av ett skattetillägg som avser en juridisk person eller om en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 59 kap. 19 § skatteförfarandelagen (2011:1244) har träffats och fullföljts inom rätt tid, får åklagaren inte väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse för samma fysiska person i fråga om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för beslutet om skattetillägg.”
>
> ***Genom SFS 2015:633*** infördes bl.a. 10 a och 10 b §§ i 49 kap. och 8 a § i 52 kap. skatteförfarandelagen (se Fil A090). Därav följer att:
>
> Skatteverket inte får besluta att ta ut skattetillägg av en fysisk person, om den felaktighet eller passivitet som kan föranleda skattetillägg redan ligger till grund för en anmälan mot samma fysiska person från Skatteverket om brott enligt 17 § skattebrottslagen eller förundersökning inletts mot vederbörande av annan anledning enligt skattebrottslagen.
>
> > Om förundersökning inte inleds eller läggs ned eller om felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för brottsutredning, kan skattetillägg tas ut. I så fall ska beslutet om skattetillägg meddelas inom sex månader från den dag då underrättelse har skett om att felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.
>
> Om felaktigheten eller passiviteten som kan föranleda skattetillägg redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse enligt skattebrottslagen, får skattetillägg inte tas ut av samma fysiska person som sådan åtgärd avser.

Genom SFS 2015:633 infördes också ett andra stycke i 59 kap. 17 § skatteförfarandelagen som innebär att Skatteverket inte får ansöka om företrädaransvar mot en fysisk person ang. statens fordran på skattetillägg mot den juridiska person för vilken vederbörande har varit företrädare, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen och sådan åtgärd avser samma fysiska person som ansökan skulle avse. Samma begränsning av Skatteverkets möjligheter att kräva betalning av den juridiska personens skattetillägg från den fysiska personen infördes också i följande fall:

> Skatteverket har under nämnda omständigheter inte heller möjlighet att träffa överenskommelse i fråga om skattetillägg med företrädaren. Det följer av tredje stycket i 59 kap. 19 § skatteförfarandelagen, vilket också infördes genom SFS 2015:633.
>
> Dessutom infördes genom SFS 2015:633 ett tredje stycke i den särskilda regeln om ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag, dvs. i 59 kap. 11 § skatteförfarandelagen, så att begränsningen i fråga också gäller Skatteverkets möjlighet att fatta beslut om delägares ansvar i fråga om skattetillägg.

Lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall infördes också den 1 januari 2016 (se Fil A110). Enligt dess 1 § gäller även den lagen om en felaktighet eller passivitet kan utgöra grund för såväl beslut om skattetillägg enligt skatteförfarandelagen som åtal för brott enligt skattebrottslagen för samma fysiska person.

Enligt 2 § finns det i lagen i fråga bestämmelser om förfarandet när en fråga om skattetillägg prövas i samma rättegång som ett åtal för skattebrott, och också bestämmelser om förfarandet hos åklagaren samt vissa bestämmelser om verkställighet.

I 3 § första stycket i lagen i fråga anges att 49 kap. och 51 kap. skatteförfarandelagen tillämpas, när en fråga om skattetillägg ska prövas enligt lagen, men att bestämmelserna i 49 kap. 10 a och 10 b §§ inte ska tillämpas. Enligt 3 § andra stycket får ett beslut om skattetillägg enligt lagen i fråga meddelas inom den tid som påföljd får dömas ut enligt 14 och 14 a §§ skattebrottslagen för den felaktighet eller passivitet som omfattas av åtalet.

Enligt 6 § första stycket i lagen i fråga ska åklagaren när åtal väcks för brott enligt skattebrottslagen samtidigt framställa ett yrkande om skattetillägg för den person som åtalet gäller, om skattetillägget avser en felaktighet eller passivitet som omfattas av åtalet, förutsatt att förutsättningarna för detta är uppfyllda, dvs. att principen *ne bis in idem* inte förhindrar att skattetillägg tas ut av den tilltalade samtidigt med åtalet.

I NJA 2013 s. 502 prövades frågan om *ne bis in idem* utifrån de regler därom som följer av europarätten i form av ett tilläggsprotokoll till Europakonventionen och EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna, men principen *ne bis in idem* följer också av regler i rättegångsbalken (1942:740). Jag återger här de regler i nämnda europarättsliga källor och i rättegångsbalken varav principen i fråga följer:

Artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen

”**Artikel 4 – Rätt att inte bli lagförd eller straffad två gånger**
1. Ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.”

Artikel 50 i EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna

”**Artikel 50 Rätt att inte bli dömd eller straffad två gånger för samma brott**

Ingen får lagföras eller straffas på nytt för en lagöverträdelse för vilken han eller hon redan har blivit frikänd eller dömd i unionen genom en lagakraftvunnen brottmålsdom i enlighet med lagen.”

Rättegångsbalken (RB): 30 kap. 9 § första stycket och 45 kap. 1 § tredje stycket

30 kap. 9 § första stycket RB

”Sedan tid för talan mot dom utgått, må ej fråga om ansvar å den tilltalade för gärning, som genom domen prövats, ånyo upptagas.”

45 kap. 1 § tredje stycket RB

”Nytt åtal får inte väckas mot den tilltalade för gärning för vilken han eller hon redan står under åtal.”

Jfr även avsnitten 1.4 och 10.1 i Skatteförfarandepraktikan, 018Grön under PFS Böcker på www.forssen.com.

Kommentar ang. ne bis in idem-principen i praktiken avseende skattetillägg och skattebrott

I praktiken innebär reglerna om *ne bis in idem* ang. skattetillägg och skattebrott, att skatterevisorerna i ett förslag till beslut till en fysisk person som är enskild näringsidkare inte tar upp fråga om skattetillägg, även om det skulle kunna ske, om Skatteverket avser att anmäla denne till Ekobrottsmyndigheten för misstänkt brott enligt skattebrottslagen avseende oriktig uppgift i momsdeklarationen. Om åklagaren sedan lägger ned förundersökningen, återgår frågan om skattetillägg för handläggning hos Skatteverket.

Skatteverkets skatterevisorer och skatteombud hantering av skattetilläggsfrågan i samband med ansökan om betalningssäkring mot en fysisk person som är företrädare för ett aktiebolag kan ***enligt min mening*** aktualisera *ne bis in idem*-principen, trots att skattetillägget i grunden avser bolaget och inte den fysiska personen

Om en förmodad utgång i ett företrädaransvarsmål blandas in av Skatteverket i ett betalningssäkringsärende mot en fysisk person som är delägare i ett aktiebolag och skattetillägget exkluderas, kan ***enligt min mening*** *ne bis in idem*-principen aktualiseras, trots att skattetillägget i grunden inte avser den fysiska personen, utan bolaget, som är en annan person än dess delägare.

Vanligtvis ansöker Skatteverket hos förvaltningsrätten om betalningssäkring enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) mot både ett aktiebolag och dess delägare när skatterevisorerna har lämnat sitt förslag till beslut om beskattningsåtgärder i form av höjd utgående moms eller sänkt ingående moms. Förutsättningarna för betalningssäkring anges i 46 kap. 6-8 §§ skatteförfarandelagen (se Fil A120).

En sådan ansökan från Skatteverket om betalningssäkring mot delägare i bolaget kan ***enligt min mening*** aktualisera *ne bis in idem*-principen, trots att bolag och delägare är olika personer. ***Jag anser*** att det är fallet om:

- Skatteverket ansöker om betalningssäkring mot delägare personligen *exklusive* skattetilläggsdelen i skattekravet enligt skattemålet mot bolaget *och*

- anför att Skatteverket kommer att ha framgång med ett *framtida företrädaransvarsmål* mot de delägare som omfattas av ansökan om betalningssäkring avseende skattekravet.

I den beskrivna situationen baserar förvaltningsrätten sålunda beslutet i betalningssäkringsärendet inte bara på en bedömning av huruvida betalningsskyldigheten avser ett betydande belopp *och* om det föreligger en påtaglig risk för att den som är betalningsskyldig drar sig undan den skyldigheten genom en ovilja att betala eller betalningssabotage (jfr 46 kap. 6 § skatteförfarandelagen), utan även på en förväntad utgång i företrädaransvarsärende som avgörs i framtiden och som kanske inte ens påbörjats ännu. Följande är också av intresse i sammanhanget:

- Genom nyanseringen av skattetilläggsinstitutet, som nämns ovan, är Skatteverket alltid skyldigt att medge bolaget anstånd med skattetilläggsdelen i skattekravet om bolaget ansöker om betalningsanstånd i samband med begäran om omprövning eller överklagande av skattetilläggsdelen i skattebeslutet mot bolaget. Betalningsanståndet avseende skattetilläggsdelen gäller fram till dess att Skatteverket eller förvaltningsrätten har meddelat sitt beslut eller längst tre månader efter dagen för beslutet. Jfr 63 kap. 7 § skatteförfarandelagen (ang. 63 kap. skatteförfarandelagen, se Fil A130).

- Att Skatteverket numera blandar in företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-21 §§ skatteförfarandelagen (se Fil A140 – Utdrag skatteförfarandelagen 59 kap. 11 §, 59 kap. 12-21 §§ och 67 kap. 1 och 4 §§) i en ansökan om betalningssäkring mot en delägare i ett aktiebolag och anger att betalningssäkringen *inte* ska avse skattetilläggsdelen i kravet mot bolaget beror på att Skatteverket inte kan få igenom ett företrädaransvar på grund av att skattetillägget inte kan genomdrivas i ett företrädaransvarsmål, om bolaget har anstånd med det i första instans i skattemålet. Företrädaransvaret är accessoriskt, dvs. kravet mot företrädaren kan inte vara högre än kravet på betalning från bolaget. Genom att i ansökan till förvaltningsrätten ange att betalningssäkringen mot delägaren avser skattekravet mot bolaget exklusive skattetillägget ***anser jag*** att Skatteverket har tagit ställning såtillvida att Skatteverket inte kan komma igen vid en för bolaget negativ utgång i skattemålet i förvaltningsrätten och justera upp betalningssäkringsärendet med hänsyn till att bolaget inte skulle få anstånd med skattetillägget i samband med prövning i kammarrätten. Lagföring har ***enligt min mening*** på så sätt skett beträffande skattetillägget i betalningssäkringsärendet, och principen *ne bis in idem* medför att den fysiska personen, delägaren/företrädaren, inte kan lagföras igen avseende den oriktiga

uppgiften genom att åtal för skattebrott skulle få väckas av åklagaren mot denne. Märk också att vid överklagande krävs prövningstillstånd i kammarrätten, om förvaltningsrättens beslut avser kravet på betalning av skatten och/eller skattetillägget (jfr 67 kap. 27 § 8 skatteförfarandelagen).

I den beskrivna situationen är det ***enligt min uppfattning*** således fråga om dubbel lagföring, om åtal för skattebrott skulle väckas mot delägaren/företrädaren efter det att Skatteverket ansökt om betalningssäkring mot denne och valt att exkludera skattetilläggsdelen och enbart ange själva kravet på skattebeloppet mot bolaget i ansökan om betalningssäkring mot delägaren/företrädaren. Principen *ne bis in idem* hindrar dubbel lagföring även i en sådan situation.

Jag har kritiserat Skatteverket och Förvaltningsrätten i Stockholm för att rätten baserar beslut i betalningssäkringsärende på en förväntad utgång i företrädaransvarsärende, varvid det anses att Skatteverket ”har inlett förfarandet” om företrädaransvar genom betalningssäkringsärendet (se Fil D100 med min artikel i Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 4/2018, Förvaltningsrätten baserar beslut på förväntad utgång i företrädaransvarsärende – hur rättssäkert är det? Jfr även s. 82 och 83 i min bok Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer, 020Grön under PFS Böcker på www.forssen.com). Jag har för övrigt föreslagit att lagstiftaren borde förtydliga i 59 kap. 16 § skatteförfarandelagen att ett företrädaransvarsärende påbörjas när Skatteverket skriver sitt första brev till en företrädare för ett aktiebolag – inte först när stämningsansökan lämnas till förvaltningsrätten (se Fil D110 med min artikel i Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 1/2021, Företrädaransvaret och frågan om när förfarandet inleds).

När Skatteverket blandar in företrädaransvarsreglerna i betalningssäkringsärendet bör försvararen uppmärksamma vilken av reglerna om förutsättningarna för sådant ansvar som avses. Det kan hända att Skatteverket gör en allmän hänvisning till 12-14 §§ i 59 kap. skatteförfarandelagen (se Fil A140), och att förvaltningsrätten inte heller gör någon precisering av vilken av de tre ansvarsreglerna som avses. 12 § avser inte moms, utan företrädaransvar avseende skatteavdrag. Företrädaransvar avseende moms omfattas av 13 eller 14 §:

- 59 kap. 13 § är huvudregeln avseende företrädaransvar, och när det gäller moms är det fråga om den juridiska personens oredovisade utgående moms eller för högt redovisade ingående moms.

- 59 kap. 14 § har sitt ursprung i äldre mervärdesskatterätt och infördes i dåtida lagen (1968:430) om mervärdeskatt den 1 januari 1994. Denna regel avser företrädaransvar avseende överskjutande ingående moms (eller överskjutande punktskatt). Ang. historiken bakom 59 kap. 14 § skatteförfarandelagen, se s. 28-30 i min bok Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer, 020Grön under PFS Böcker på www.forssen.com.

Jag återkommer mera nedan till att uppgifter om företrädaransvar i ärende om betalningssäkring eller i ett förträdaransvarsmål kan vara av intresse för försvararen i samband med fråga om skattebrott avseende moms.

Praktikfall ang. processuella frågor om karusellhandel

Exempel 1 – Jämför vad som anförs av annat skatteombud än det skatteombud hos vilket skatterevisorn har förankrat sitt förslag till beslut – förändras skatterevisorns och första skatteombudets påståenden om ond tro när annat skatteombud hos SKV tar över i samband med obligatoriska omprövningsbeslutet i skattemålet avseende ett aktiebolag eller i fortsättningen av ett betalningssäkringsärende mot delägare i bolaget?

Hur skatterevisorerna i förslaget till beslut och skatteombudet i därpå följande skattebeslut anför att företrädaren för aktiebolaget är i ond tro angående den oriktiga uppgift som föranleder att skattetillägg aktualiseras för bolaget kan förändras av annat skatteombud i samband med obligatoriskt omprövningsbeslut efter bolagets överklagande eller i samband med betalningssäkringsärende mot bolagets delägare/företrädare.

- Det är skatterevisorerna som har granskat bolagets i fråga räkenskapsmaterial och lämnat förslaget till beslut. Det är förankrat hos ett skatteombud som fattar skattebeslutet, ofta hos en särskilt kvalificerad beslutsfattare, men det är en annan särskilt kvalificerad beslutsfattare som fattar det obligatoriska omprövningsbeslutet efter ett överklagande från bolaget av skattebeslutet. Det får inte vara samma särskilt kvalificerade beslutsfattare som fattar det obligatoriska omprövningsbeslut som fattade det överklagade skattebeslutet. Jfr 66 kap. 5 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Om överklagandet varken avvisas eller förfaller, ska den särskilt kvalificerade beslutsfattaren överlämna handlingarna i ärendet till förvaltningsrätten (jfr 67 kap. 22 § skatteförfarandelagen). Förvaltningsrätten skickar en underrättelse till bolaget, som får möjlighet att yttra sig över Skatteverkets obligatoriska omprövningsbeslut.

När skatterevisorerna påstår att karusellhandel har förekommit, anför de vanligtvis att bolaget som de vägrar att medge avdrag för ingående moms (eller anser inte ska omfattas av nollbeskattning för sin försäljning) har tillämpat ett färdigt mervärdesskatteupplägg och ingår i ett sammanhang med momsbedrägeri. Hur stämmer detta om Skatteverkets inställning förändras under processföringen i skattemålet avseende bolaget eller i ärendet om betalningssäkring mot bolagets delägare/företrädare? Jag ger här två exempel på detta.

<u>Vägras aktiebolaget avdrag för ingående moms på grund av påstådda oegentligheter i företag i närmaste eller bakomliggande led eller både och?</u>

Antag att skatterevisorerna i förslaget till beslut anför att bolaget i fråga har förekommit i ett sammanhang med momsbedrägeri genom karusellhandel, och att det inte har avdragsrätt för ingående moms på förvärv från AB X etc., vilka är leverantörer i ledet närmast bolaget.

I samma skatterevision gör skatterevisorerna sedan ett andra förslag till beslut, där de även anför att tveksamheter föreligger i bakomliggande grossistled – hos AB Y etc. De anför nu till och med att bolaget, dess delägare samverkat/deltagit i momsbedrägeriet, men utan att tillföra något nytt om *hur* det påstådda karusellbedrägeriet ska ha gått till. I skatteprocessen blir det sedan oklart om skatteombuden frångår påståendena om vad som ska ha hänt i bakomliggande grossistled, när de påstår att det ska ha utretts att momsbedrägeri föreligger hos AB X etc.

I båda förslagen till beslut har skatterevisorerna inte bara anfört att bolaget, dess delägare har känt till eller borde ha känt till att det kunde förekomma momsbedrägeri i transaktionskedjan, utan bolaget, dess delägare ska ha varit i ond tro om detta. I skriftväxlingen i skattemålet anför nu skatteombudet som har fattat det obligatoriska omprövningsbeslutet att bolaget, dess delägare ska ha varit i ond tro om att AB X etc. inte avsåg att betala den utgående moms som motsvarar den ingående moms för vilken bolaget i fråga yrkar avdrag.

Utifrån denna utveckling av skattemålet avseende bolaget i fråga kan försvararen ifrågasätta påstående från åklagare i samband med förhör eller i en senare tingsrättsförhandling med följande frågor emot påstående om att delägare i bolaget omfattas av rekvisiten för skattebrott:

- Om det finns *en* brottsplan, *ett* mervärdesskatteupplägg, ställer sig frågan hur Skatteverket, som har anmält misstanke om skattebrott till Ekobrottsmyndigheten, kan anföra *två* brottscenarier i skattemålet avseende bolaget. Det ena ang. att bolaget bara har förekommit i en transaktionskedja där momsbedrägeri förekommer, och det andra ang. att bolaget, dess delägare ska ha samverkat/deltagit i momsbedrägeriet.

- Om Skatteverket påstår att bolaget, dess delägare har varit i ond tro om att AB X etc. inte avsåg att betala sin utgående moms, är det inte fråga om att Skatteverket resonerar om vad delägare har känt till eller borde ha känt till, utan då föregriper Skatteverket en utredning om skattebrott, genom att Skatteverket gör påstående om vad bolaget, dess delägare har ”känt till”, dvs. Skatteverket påstår sig ha en utredning i uppsåtsfrågan.

Skatteverket gör genom påståendet om ond tro inte en distinktion mellan att i förevarande sammanhang inte kunna förvärva avdragsrätt för debiterad ingående moms i god tro till följd av förfarandemissbruk och att förlora avdragsrätten till följd av ond tro om momsbedrägeri.

- I min artikel Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704 (se Fil D010) nämner jag att hovrätten i sina domskäl anförde 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), se Fil C050, som avsåg momsbedrägerier av karuselltyp. EU-domstolen anser att den nationella domstolen har att vägra avdrag för ingående moms, om det utifrån objektiva omständigheter framkommer att den skattskyldige känt till eller borde ha känt till att det förekommit momsbedrägerier i tidigare affärsled.

- Jag anför i artikeln att detta inte är något 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.). Se Fil C060.

- **Om det inte är fråga om att företagaren kände till eller borde ha känt till att det har förekommit momsbedrägerier i tidigare affärsled, följer av punkt 55 i ”Optigen m.fl.”-målet, 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**.

- För övrigt nämner jag även i min artikel, att hovrätten ansåg att Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) efter ”Kittel och Recolta Recycling”-målet har ”fastslagit” i rättsfallet HFD 2013 ref. 12 (se Fil C070) att det vid tillämpningen av

> bestämmelserna i mervärdesskattelagen (1994:200) om avdragsrätt för ingående moms ska beaktas ”den princip som EU-domstolen lagt fast för tolkning av mervärdesskattedirektivet vid bedrägerifall”. 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 anför i artikeln att detta har lett till missuppfattningen bland aktörerna i karusellmål 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 EU:s medlemsstater.

Ovan har jag anfört att punkt 93 i ”Halifax m.fl.”-målet innebär att ett förfarandemissbruk avseende redovisningen av moms inte *i sig* medför straffrättsligt ansvar eller annan sanktion, utan att åtgärden kan stanna vid vägrat avdrag för ingående moms på grund av att avdraget blivit omotiverat till följd av förfarandemissbruket (jfr ovan och se Fil C010). ***Enligt min mening*** kan således Skatteverket i sin utredning förbigå den prövningen och börja utredningen med att Skatteverket har belägg för att ond tro föreligger hos bolaget, dess delägare som yrkar avdrag för ingående moms. Ett sådant uppsåt kan bedömas först av en åklagare och sedan prövas i ett skattebrottsmål, om inte förundersökningen läggs ned av åklagaren. Om bolaget förlorar sin rätt att göra avdrag för debiterad ingående moms i skatteprocessen på grund av förfarandemissbruk, innebär det att bolaget inte kan anses förvärva avdragsrätten i god tro, men inte att det *i sig* innebär att ond tro föreligger hos bolaget, dess delägare om att bolaget skulle ingå i en transaktionskedja där momsbedrägeri genom karusellhandel förkommer.

Om åklagaren stämmer delägare i bolaget i fråga under nämnda omständigheter, ställer sig frågan vem eller vilka från Skatteverket som åklagaren kallar att vittna i brottmålet. Det är skatterevisorerna som har utfört granskningen av bolaget och förankrat hos skatteombudet som fattade skattebeslutet. Skatteombudet som fattade det obligatoriska omprövningsbeslutet ska inte ha deltagit i den utredning som lett till skattemålet mot bolaget i fråga. I ett mål om skattebrott avseende moms ställer sig också frågan hur delägare i bolaget i fråga ska kunna åläggas ansvar även om de skulle ha känt till att AB X etc. inte avsåg att betala utgående moms, när det beträffande skattebrott inte förekommer betalbrott (jfr ovan och hänvisning till prop. 1996/97:100 Del 1 s. 450, se Fil B070), utan ett skattebrott avseende moms gäller redovisningen av moms. På temat ond tro skulle det i stället ha varit av intresse vad de känt till om redovisningen av utgående moms från AB X etc. sida. Försvararen kan i så fall ställa frågan om åklagaren har någon bevisning i form av exempelvis utdrag från någon *chatt* där bolagets i fråga delägare deltagit i diskussioner om ett sådant upplägg för momsbedrägeri.

Det är skatterevisorerna som har granskat bolagets i fråga räkenskapsmaterial och lämnat förslaget till beslut som åklagaren bör kalla som vittnen om vad de iakttagit i samband med granskningen av bolagets räkenskaper och momsdeklarationer, och försvararna kan i en rättegång om skattebrott höra skatterevisorerna om skillnader i deras förslag till beslut jämfört inte bara med vad som anförs från Skatteverket i skatteprocessen, utan också beträffande skillnader jämfört med vad som framgår av deras egna revisionsanteckningar i revisionsakten, vilken, som nämnts ovan, kan inhämtas särskilt av försvarare och bolagets skatteombud.

Av revisionsakten kan också framgå att bolagets delägare har bidragit till möjligheterna för skatterevisorerna att åstadkomma en utredning för sakens rätta utredande. Det framgår kanske inte av förslaget till beslut, utan av revisionsakten att delägare har gjort så trots att denne

kunde ha åberopat sin passivitetsrätt, om skatterevisorerna anfört att de övervägde att påföra bolaget skattetillägg, vilket, som nämnts, är en pålaga av straffrättslig karaktär (jfr Fil A150).

Är det fråga om att påstådd oriktig uppgift i aktiebolagets momsdeklaration avser för högt redovisad ingående moms eller för högt redovisad överskjutande ingående moms?

I detta exempel kan skatteombudet, som fattat skattebeslutet mot aktiebolaget och hos vilken skatterevisorerna förankrat sitt förslag till beslut, ha ansökt hos förvaltningsrätten om betalningssäkring mot bolaget och mot dess delägare, varvid denne åberopat skatterevisorns förslag till beslut. Då bör försvararen inhämta från den som biträder bolaget och dess delägare i betalningssäkringsärendena om Skatteverket har blandat in företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-21 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244) i betalningssäkringsärendet enligt 46 kap. 6 § skatteförfarandelagen (se Fil A120) avseende en eller flera av delägarna i bolaget.

- Om så är fallet, bör, som ovan nämnts, uppmärksamhet fästas vid om Skatteverket gör en allmän hänvisning till 12-14 §§ i 59 kap. skatteförfarandelagen (se Fil A140). 12 § avser inte moms, utan företrädaransvar avseende skatteavdrag. Företrädaransvar avseende moms omfattas av 13 eller 14 §.

- 59 kap. 13 § är huvudregeln avseende företrädaransvar, och skulle i förevarande exempel gälla oredovisad utgående moms eller för högt redovisad ingående moms hos bolaget.

- 59 kap. 14 § avser i detta exempel företrädaransvar avseende överskjutande ingående moms hos bolaget.

- Skillnaden mellan huvudregeln om företrädaransvar och regeln om sådant ansvar avseende överskjutande ingående moms, är att 59 kap. 14 § skatteförfarandelagen inte bara innehåller de subjektiva rekvisiten enligt huvudregeln 59 kap. 13 §, utan också rekvisitet *oriktiga uppgifter* (se Fil A140).

Skattemålet avseende bolaget avser vägrat avdrag för ingående moms och beträffande samma belopp, exklusive skattetillägg, har skatteombudet ansökt hos förvaltningsrätten om betalningssäkring dels mot bolaget, dels mot en eller flera delägare i bolaget. Antag att vägrat avdrag för ingående moms omfattar två redovisningsperioder, exempelvis januari och mars, och att beloppet totalt sett är 2 000 000 kr. Om redovisad utgående moms för samma tid uppgår till 1 200 000 kr, är den för högt redovisade överskjutande ingående moms för vilken Skatteverket ansökt om betalningssäkring mot delägare 800 000 kr.

- Om Skatteverket ska blanda in en av verket förmodad utgång i ett företrädaransvarsmål i ansökan om betalningssäkring i ärende mot delägare, bör det vara fråga om att Skatteverket hänvisar till 59 kap. 14 § skatteförfarandelagen, och försvararen kan i förhör eller förhandling i skattebrottmålet framhålla att rekvisitet oriktiga uppgifter och de straffrättsliga rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet kommer att prövas i ett företrädaransvarsmål avseende den misstänkte/tilltalade. Beträffande rekvisitet *uppsåt* kan försvararen angående frågan om *ond tro* som Skatteverket har framlagt i förslaget till beslut analysera hur det påståendet förhåller sig utifrån en analys av delarna i vilka momsen för de båda redovisningsperioderna består.

Antag att Skatteverket har anfört att en för hög ingående moms redovisats av bolaget i fråga för redovisningsperioderna januari och mars om totalt 2 000 000 kr, och att utgående moms som redovisats för de båda perioderna är 1 200 000 kr (vilket inte ifrågasätts av Skatteverket). För perioden januari redovisades utgående moms om 600 000 kr och Skatteverkets förslag till beslut innebar att redovisad ingående skulle sänkas med 1 000 000 kr. För redovisningsperioden mars redovisades också utgående moms om 600 000 kr och Skatteverkets förslag till beslut innebar även för den perioden att redovisad ingående moms skulle sänkas med 1 000 000 kr. För den mellanliggande perioden, februari, redovisades en positiv moms, dvs. utgående moms (2 500 000 kr) översteg ingående moms (1 500 000 kr), och bolaget betalade för den perioden 1 000 000 kr till staten. Skatteverket ifrågasatte inte momsredovisningen i perioden februari, eftersom förvärv av vad Skatteverket kallar för *högriskvaror* på temat karusellhandel (jfr ovan) gjordes inte av bolaget i den perioden. Bilden blir således följande för de tre redovisningsperioderna:

Period (SEK)	Januari	Mars	*Summa*	Februari (ifrågasätts inte Skatteverket)	
Redovisad utgående moms	600 000	600 000	*1 200 000*	Utgående moms	2 500 000
Skatteverkets sänkning av ingående moms	1 000 000	1 000 000	*2 000 000*	Ingående moms	1 500 000
För hög överskjutande ingående moms	400 000	400 000	*800 000*	Skatt att betala	1 000 000

Om åklagaren anför att *uppsåt* föreligger hos delägare i bolaget avseende för högt redovisad ingående moms om 2 000 000 kr, kan försvararen hänvisa till att det knappast kan anses visat *utom rimligt tvivel* med hänsyn till att bolaget skulle ha tillgodoräknats en för hög överskjutande ingående moms om 400 000 kr genom momsdeklarationen för redovisningsperioden januari, men sedan redovisat skatt att betala om 1 000 000 kr för perioden februari. Även om en enligt Skatteverket för hög överskjutande ingående moms om 400 000 kr för perioden mars beaktas, överstiger skatt att betala för februari en totalt för hög överskjutande ingående moms för perioderna januari och mars med 200 000 kr. Detta kan ***enligt min mening*** försvararen åberopa i förhör eller rättegång till stöd för att det kan ifrågasättas om åklagaren har en utredning som visar *utom rimligt tvivel* att det för skattebrott nödvändiga rekvisitet uppsåt skulle vara uppfyllt. På så sätt kan ***enligt min mening*** Skatteverkets ansökan om betalningssäkring mot delägare i bolaget i fråga användas av försvararen till den misstänktes/tilltalandes fördel, genom att frågan om företrädaransvar analyseras, såsom i mitt enkla exempel ovan. Försvararen bör således ***enligt min uppfattning*** beakta också hur Skatteverkets förslag till beslut åberopas i Skatteverkets ansökan till förvaltningsrätten om betalningssäkring mot bolaget i fråga och mot dess delägare, dvs. mot den misstänkte/tilltalade. Förslaget till beslut ligger med i ett förundersökningsprotokoll från åklagaren, och då gäller det att inte bara resonera utifrån att Skatteverket i skattemålet avseende bolaget vägrar detta avdrag för ingående moms om 2 000 000 kr.

Om åklagaren väcker åtal mot delägaren, bör försvararen ***enligt min mening*** uppmärksamma tingsrätten på om gärningsbeskrivningen avseende påstått skattebrott har upprättats med en distinktion mellan för högt redovisad ingående moms respektive för högt redovisad

överskjutande ingående moms i ett fall som i förevarande exempel. Vilken oriktig uppgift avses med gärningsbeskrivningen?

- När skattekontosystemet infördes den 1 november 1997 överfördes regeln om företrädaransvar avseende för högt tillgodoräknad överskjutande ingående moms från mervärdesskattelagen (1994:200) till skattebetalningslagen (1997:483), varvid uttrycket ”uppgifter” ändrades till ”oriktiga uppgifter” (jfr prop. 1996/97:100 Del 1 s. 444 – se Fil B080). Den oriktiga uppgiften i 59 kap. 14 § skatteförfarandelagen avser således i förevarande exempel för hög överskjutande ingående moms i perioden januari om 400 000 kr och för hög överskjutande ingående moms i perioden mars om 400 000 kr. Kopplingen mellan den betalningsskyldighet som kan beslutas i ett framtida företrädaransvarsmål mot delägaren i bolaget enligt 59 kap. 14 § skatteförfarandelagen och oriktig uppgift i 2 § skattebrottslagen (1971:69), se Fil A070, bestämmer ***enligt min mening*** beskaffenheten av den uppgift som ska bedömas på temat oriktighet – inte oriktig uppgift avseende för hög ingående moms om 1 000 000 kr för perioden januari respektive för hög ingående moms om 1 000 000 kr för perioden mars, vilket skulle innebära en prövning av företrädaransvar enligt huvudregeln 59 kap. 13 § skatteförfarandelagen. Jfr prop. 1996/97:100 Del 1 s. 444 och 445 – se Fil B080.

Andra frågor ang. att Skatteverket blandar in företrädaransvar i ett betalningssäkringsärende

Jag anser att företrädaransvaret i 59 kap. 12-21 §§ skatteförfarandelagen utgör någonting som ligger mellan offentlig rätt och privaträtt (civilrätt), såsom associationsrätt eller skadeståndsrätt, och som, genom de subjektiva rekvisiten, har vissa straffrättsliga inslag. Jfr s. 17 i min bok Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer, 020Grön under PFS Böcker på www.forssen.com. I samband med införandet av skattekontosystemet den 1 november 1997 utmönstrades de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet i företrädaransvarsreglerna, men de återinfördes den 1 januari 2004, när företrädaransvarsmålen överfördes från de allmänna domstolarna till de allmänna förvaltningsdomstolarna, genom SFS 2003:747. Från förarbetena till den reformen hämtar jag följande citat på s. 26 i prop. 2002/03:128 (Företrädaransvar m.m.):

> ”De skäl som regeringen anser kan anföras mot uttrycken uppsåt och grov oaktsamhet är att uttrycken har en straffrättslig karaktär samtidigt som straffsanktionen för underlåtenhet att betala innehållen källskatt är avskaffad och den koppling som tidigare funnits mellan betalningsskyldighet och straffansvar, och därmed de motiv som styrde utformningen av de subjektiva rekvisiten uppsåt/grov oaktsamhet, inte längre finns. Regeringen delar också utredningens bedömning att de situationer som omfattas av utredningens förslag i allt väsentligt motsvarar den tidigare regleringen med rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet. Mot bakgrund av Lagrådets invändningar och då utgångspunkten för översynen är att tidigare rättsläge återställs anser dock regeringen vid en samlad bedömning att övervägande skäl får anses tala för att de tidigare subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet återinförs.”

Förarbetena till reformen 2004 bekräftar således dels att de subjektiva rekvisiten för företrädaransvar, uppsåt och grov oaktsamhet, har en straffrättslig karaktär, dels att något betalbrott inte längre finns avseende skatt.

Att de subjektiva rekvisiten för företrädaransvar har en straffrättslig karaktär följer redan av förarbetena till införandet av företrädaransvarsinstitutet den 1 januari 1968, genom SFS 1967:625 i uppbördsförordningen (1953:272). Företrädaransvaret avsåg då endast betalningsansvar för en företrädare för exempelvis ett aktiebolag, när skatteavdrag på anställdas löner inte betalats till staten av bolaget. Av SOU 1965:23 (Uppbördsutredningens betänkande uppbördsfrågor), s. 187, framgår att fråga var om att företrädarens betalningsansvar omfattade ett i princip straffvärt beteende (se Fil B090 där s. 187 i SOU 1965:23 återfinns). Därav följer också att avsikten med företrädaransvaret inte har varit att under alla förhållanden ålägga företrädaren full solidarisk betalningsskyldighet med den juridiska personen då straffbarhet föreligger. Därför finns det möjlighet till hel eller delvis befrielse från betalningsansvar i fall av särskilda skäl enligt 59 kap. 15 § skatteförfarandelagen (se Fil A140).

Även om de subjektiva rekvisiten för företrädaransvar mera gäller frågan om företrädaren har agerat på ett straffvärt sätt beträffande bolagets möjligheter att betala skatter och avgifter, varvid en direkt koppling saknas till det subjektiva rekvisitet uppsåt i skattebrottslagen, ***anser jag*** att det finns en koppling till frågan om oriktig uppgift i bolagets skattemål, när fråga är om att ett betalningsansvar för företrädaren ska prövas enligt 59 kap. 14 § skatteförfarandelagen, dvs. beträffande tillgodoräknande av för hög överskjutande ingående moms. I förarbetena anges att i ett sådant fall är den oriktiga uppgiftens beskaffenhet av intresse: ”Den oriktiga uppgiften i sig kan framstå som ursäktlig om exempelvis rättsläget är oklart eller redovisningsfrågan svårbedömd eller ovanlig.” För att den oriktiga uppgiften inte ska medföra betalningsansvar ”får det emellertid normalt krävas att det i samband med en begäran om återbetalning eller motsvarande lämnas sådana upplysningar att skattemyndigheten uppmärksammas på den aktuella frågeställningen”. Om bolaget har tillgodoräknats den för höga överskjutande ingående momsen, trots sådana kompletterande uppgifter, kan det finnas grund för befrielse från den personliga betalningsskyldigheten”, och lagstiftaren anser att ”Detsamma bör gälla om den skattskyldige avser att rätta en oriktig uppgift och återredovisa det felaktigt tillgodoförda beloppet men oförutsedda omständigheter omöjliggör en fullständig rättelse.” Jfr prop. 1996/97:100 Del 1 s. 445 (se Fil B080).

Av förarbetena följer att betalningssäkring i och för sig får beslutas av förvaltningsrätten mot företrädaren för bolaget i fråga, men förutsättningen är ”att det på grund av föreliggande omständigheter kan antas att den mot vilken åtgärden riktas kommer att åläggas betalningsskyldighet”. Lagstiftaren anger också att betalningssäkring i sådant fall ”endast” får beslutas ”om det framstår som sannolikt att någon jämkning av betalningsskyldigheten inte kommer att medges”. Jfr sidan 147 i Regeringens proposition 1978/79:28 med förslag till lag om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, m.m. (se Fil B100). Om Skatteverket blandar in fråga om företrädaransvar i ansökan om betalningssäkring mot delägare i ett aktiebolag, bör således ***enligt min mening*** inte bara ifrågasättas om verket gör en allmän hänvisning till 12-14 §§ i 59 kap. skatteförfarandelagen, utan också om Skatteverket har beaktat om särskilda skäl för befrielse från betalningsansvar föreligger enligt 59 kap. 15 § skatteförfarandelagen. Om inte företrädaransvarsmålet faktiskt har påbörjats, kan ***enligt min uppfattning*** inte delägare anses ha någon bevisbörda beträffande huruvida särskilda skäl för befrielse föreligger, eftersom Skatteverket i ett sådant mål först ska visa att rekvisiten för företrädaransvar är uppfyllda enligt – som i förevarande exempel – 59 kap. 14 §.

Min huvudpoäng med att försvararen beaktar hur Skatteverket resonerar kring företrädaransvarsfrågan i samband med att verket ansöker om betalningssäkring mot bolagets delägare är att samma fråga om oriktig uppgift prövas i ett framtida företrädaransvarsmål som

i bolagets skattemål och ett skattebrottmål mot företrädaren samt att en analys av samtliga reviderade redovisningsperioder kan visa på att en av skatterevisorer och skatteombud hos Skatteverket påstådd ond tro hos delägare inte visar på att åklagaren har täckning för ett åtal där åklagaren ska visa ”utom rimligt tvivel” att bl.a. det för skattebrott nödvändiga rekvisitet uppsåt är uppfyllt. ***Jag anser*** dock att det enligt skatteförfarandelagen som infördes 2012 överhuvudtaget inte bör anses möjligt för förvaltningsdomstolarna att tillåta att Skatteverket för in utgången i ett framtida företrädaransvarsmål i en ansökan om betalningssäkring till stöd för sådan åtgärd, varvid jag anför följande:

> I förarbetena till skatteförfarandelagen, prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 2, anges på sidan 905 (se Fil B110) att Kronofogdemyndigheten i sitt remissvar på utredningen (SOU 2009:58) anförde att det borde framgå av lagen att betalningssäkring får användas också för betalningsskyldighet för annans skatt, det vill säga som i förevarande exempel för krav mot delägare avseende bolagets i fråga skatt. Kronofogdemyndigheten ansåg att ”osäkerhet om när en så ingripande åtgärd som betalningssäkring får användas inte kan accepteras”. Lagstiftaren ansåg att det uttryckliga likställandet av krav avseende företrädaransvar med skatt som återfanns i föregångaren skattebetalningslagen inte behövdes i skatteförfarandelagen, eftersom belopp som ska betalas enligt beslut om ansvar för skatt enligt 59 kap. skatteförfarandelagen ”är skatt om huvudansvaret avser skatt”.

- Kronofogdemyndighetens inställning är ***enligt min mening*** den rätta, inte lagstiftarens. Ett företrädaransvarsmål är inte ett skattemål, utan ett mål om en fysisk persons ansvar för annans skatt, dvs. för en juridisks persons obetalda skatter och avgifter. I förarbetena till den nämnda reformen 2004 avseende företrädaransvaret anges att företrädaransvarsmålen numera är ”mål om betalningsskyldighet för skatt”, och således inte ”mål om skatt” (skattemål). Jfr prop. 2002/03:128 s. 38 (och även s. 33, 34 och 37). Jfr även s. 16 i min bok Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer, 020Grön under PFS Böcker på www.forssen.com. Att föra in utgången i ett framtida företrädaransvarsmål i ett betalningssäkringsärende mot en delägare i en juridisk person beträffande den juridiska personens obetalda skatter och avgifter, utan att det uttryckligen anges i skatteförfarandelagen att ett krav avseende ansvar för annans skatt likställs med skatt, innebär ***enligt min uppfattning*** att lagstiftning sker i förarbetena. Det är inte tillåtet, enligt principen som uttrycks *nullum tributumj sine lege* – ingen skatt utan lag. Så länge det inte uttrycks i ett avgörande i högsta instans att Skatteverket och förvaltningsdomstolarna ska få blanda in, i ett betalningssäkringsärende mot en delägare i exempelvis ett aktiebolag, deras förmodan om utgången i ett framtida företrädaransvarsmål mot delägaren, ***anser jag*** att sådant beslut om betalningssäkring strider mot nämnda princip och mot legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen (1974:152). Lägg därtill att Skatteverket, genom att blanda in utgången i ett framtida företrädaransvarsmål mot delägaren i ärendet om betalningssäkring, anför de straffrättsliga rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet mot delägaren – utan att Skatteverket ens har stämt denne för företrädaransvar! Är det enligt artikel 6.1 i Europakonventionen en rättvis rättegång mot delägaren, om förvaltningsdomstolarna accepterar detta? Inte ***enligt min uppfattning***.

Exempel 2 – Påstådd felaktig prissättning och påstådda skentransaktioner

Prissättningsfrågan

En annan dom från EU-domstolen av intresse i samband med frågor om momsbedrägeri genom karusellhandel är C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), som avkunnades av domstolen den 20 januari 2005 (se Fil C080). Den ledde till ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200) den 1 januari 2008, genom SFS 2007:1376:

- Huvudregeln angående uttagsbeskattning momsmässigt ändrades, så att en leverans av en vara eller ett tillhandahållande av en tjänst måste ske gratis, för att uttagsbeskattning ska kunna ske numera (jfr 2 kap. 2 § första stycket 1 och 5 § första stycket 1. Mervärdesskattelagen).

- Under vissa förutsättningar ska en för låg eller för hög prissättning av varan eller tjänsten *omvärderas* (jfr 7 kap. 3 a-3 d §§ mervärdesskattelagen), så att ersättningen bestäms till marknadsvärde (jfr 1 kap. 9 § mervärdesskattelagen).

Förutsättningarna för att *omvärdering* ska ske av prissättningen, i det fall ersättning tagits ut och något gratistillhandahållande inte föreligger, 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 inte föreligger.

Säljaren och köparen är *förbundna parter* enligt 7 kap. 3 d § mervärdesskattelagen, ”om det föreligger 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.

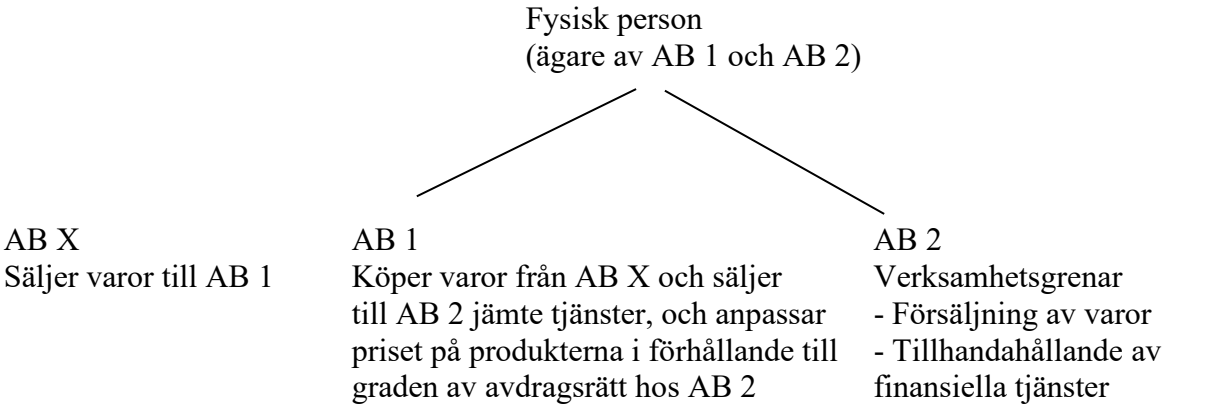
Som band på grund av anställning ska även anses band mellan arbetsgivare och en arbetstagares familj eller andra personer som står arbetstagaren nära.”

Enligt punkterna 25 och 26 i ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet anförde den svenska regeringen sjätte direktivet (77/388/EEG) 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 detta vederlag. EU-domstolen ansåg dock att den risk med kringgående genom symboliska ersättningar som den svenska regeringen framhöll kunde endast föranleda från regeringen att inge till EU en begäran enligt artikel 27 i sjätte direktivet [numera artikel 395 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG)] 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 ersättning mellan förbundna parter, med stöd av den fakultativa bestämmelsen artikel 80 i mervärdesskattedirektivet.

Om Skatteverket eller åklagaren anför att prissättningen på en vara eller en tjänst är felaktig, är detta irrelevant momsmässigt sett, om

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

Jag ger följande exempel på en situation som omvärderingsreglerna skulle omfatta i samband med resonemang om momsbedrägeri genom karusellhandel. Jag antar att det är fråga om bolag i Sverige vilka kan ingå i en längre transaktionskedja, där AB X, AB 1 och AB 2 är ett utsnitt av en sådan kedja:



AB 2 har en s.k. blandad verksamhet momsmässigt sett. Det innebär att AB 2 har en skattepliktig verksamhetsgren bestående i försäljningen av varor [jfr 3 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200)] och en från skatteplikt okvalificerat undantagen verksamhetsgren bestående i tillhandahållandet av finansiella tjänster (jfr 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen).

- På förvärv enbart hänförliga till den skattepliktiga verksamhetsgrenen har AB 2 full avdragsrätt för ingående moms.
- På förvärv enbart hänförliga till den från skatteplikt okvalificerat undantagna verksamhetsgrenen har AB 2 ingen avdragsrätt för ingående moms.
- På gemensamma förvärv som hänförs till båda verksamhetsgrenarna har AB 2 avdragsrätt i den mån de avser den skattepliktiga verksamhetsgrenen, varvid en fördelning av avdragsrätten för ingående moms sker efter skälig grund (jfr 8 kap. 13 § mervärdesskattelagen).

Antag att marknadsvärdet på varorna och tjänsterna hos AB 1 är 10 000 kr exklusive moms vardera, dvs. totalt 20 000 kr exklusive moms. Om AB 2 som köper varorna och tjänsterna från AB 1 enbart använder varorna i den skattepliktiga verksamhetsgrenen och enbart använder tjänsterna i verksamhetsgrenen med tillhandahållande av finansiella tjänster, kanske de överenskommer att AB 1 debiterar 18 000 kr exklusive moms för varorna och endast 2 000 kr exklusive moms för tjänsterna. Det innebär:

- att momskostnaden för AB 2 blir enbart 500 kr (25 % x 2 000) jämfört med 2 500 kr (25 % x 10 000), dvs. debiterad ingående moms blir 500 kr på priset 2 000 kr exkl.moms för tjänsterna och

- att avdrag för debiterad ingående moms hos AB 2 blir 4 500 kr (25 % x 18 000) jämfört med 2 500 kr (25 % x 10 000), vilket innebär att AB 2 får en likvidmässig förstärkning.

I den skisserade situationen kan Skatteverket besluta om att ersättningarna ska omvärderas till marknadsvärde (enligt 1 kap. 9 § mervärdesskattelagen), så att beskattningsunderlaget för moms blir 10 000 kr exklusive moms vardera för de varor och tjänster som AB 1 tillhandahåller AB 2. Detta eftersom AB 1 och AB 2 är förbundna parter genom äganderättsliga band via ägaren till bolagen, och ett av dem, AB 2, inte har full avdrags- eller återbetalningsrätt för debiterad ingående moms på förvärv i sin verksamhet.

Skatteverket för ibland resonemang om moms som om fråga vore om ett inkomstskatteärende, där marknadsvärde är ett riktmärke allmänt sett för att prissättningen inte ska föranleda uttagsbeskattning. Jfr 22 kap. 3 och 4 §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Att det är irrelevant bör ***enligt min uppfattning*** försvararen uppmärksamma i ett skattebrottmål om moms, och eventuellt redan i förhör om åklagaren tar fasta på ett sådant resonemang från Skatteverket i utredningen eller skattemålet.

Om en säljare och en köpare av exempelvis elektronikprodukter enbart har fullt avdrags- eller återbetalningsberättigade verksamheter momsmässigt, kan inte Skatteverket vidta momsmässiga beskattningsåtgärder mot säljaren eller köparen genom omvärdering av ersättningen, även om Skatteverket anser att prissättningen är för hög eller för låg. Detta gäller också om säljaren och köparen är förbundna parter, bara ett ersättningsbelopp debiterats så att fråga inte är om ett gratistillhandahållande, vilket skulle föranleda uttagsmoms.

<u>Skentransaktionsfrågan</u>

I enlighet med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet infördes den 1 januari 2008, genom SFS 2007:1376, även regler i mervärdesskattelagen om skyldighet att betala till staten ett belopp som i faktura felaktigt betecknats som mervärdesskatt (jfr 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § mervärdesskattelagen). Sådan betalningsskyldighet föreligger oavsett om den som utfärdar fakturan är mervärdesskatteregistrerad eller inte (jfr 2 kap. 1 § andra stycket skatteförfarandelagen, där det anges att skatteförfarandelagen gäller även för ifrågavarande slags belopp). En mottagare av en faktura som innehåller ett belopp som betecknas som moms men som inte baseras på en omsättning som innebär skattskyldighet för utfärdaren har aldrig avdragsrätt som för ingående moms, eftersom beloppet i fråga sålunda inte är en ”äkta” moms (jfr 8 kap. 2 § andra stycket mervärdesskattelagen). För att inte fortsatt vara redovisningsskyldig till staten för en felaktigt debiterad moms måste utställaren utfärda en kreditnota till mottagaren (jfr 13 kap. 27 och §§ och 1 kap. 10 § mervärdesskattelagen). Annars måste denne betala till staten beloppet som denne felaktigt debiterat i fakturan, trots att mottagaren inte har någon avdragsrätt för belopp som för en debiterad ingående moms.

I förarbetena till reformen 2008 anförs att en person som har utfärdat en faktura som innehåller ett belopp som felaktigt har betecknats som moms ”begår skattebedrägeri genom

att utställa fakturor med mervärdesskatt som inte motsvarar någon reell transaktion (skentransaktioner)" – jfr exempel 8 i prop. 2007/08:25 s. 91 (se Fil B120).

Är det fråga om att exempelvis ett aktiebolag förvägras avdrag för ingående moms på grund av att leverantören av varan eller tillhandahållaren av tjänsten påstås vara ett skenföretag, bör ***enligt min mening*** försvararen framhålla om det enbart gäller en viss eller vissa transaktioner och om sådana skentransaktioner kan återställas, genom att utfärdaren utfärdar en kreditnota. Då kan ***enligt min uppfattning*** ifrågasättas om en fara för skatteundandragande förelegat för mottagaren av fakturan som kan ha redovisat det i fakturan som moms felaktigt betecknade beloppet som ingående moms. Framför allt ***anser jag*** att så är fallet om utfärdaren av fakturan är "ett levande företag", dvs. ett företag som inte har gått i konkurs, och som kan återbetala beloppet till mottagaren, som därmed har medel att betala det av Skatteverket vägrade avdraget för ingående moms.

Det är i sistnämnda hänseende som förklaringen ligger ***enligt min mening*** till att Skatteverket verkar allt angelägnare om att blanda in en fråga om företrädaransvar i en ansökan om betalningssäkring mot en delägare i ett aktiebolag. Numera har nämligen staten inte s.k. skatteförmånsrätt i konkurs, varför staten exempelvis inte får utdelning före andra borgenärer i en konkurs hos utfärdaren av fakturan med det som moms felaktigt betecknade beloppet.

- I sammanhanget får nämnas att Skatteverket sedan den 1 januari 2004 är en oprioriterad borgenär i samband med exekutiva åtgärder såsom konkurs, vilket följer av 18 § första stycket första meningen förmånsrättslagen (1970:979): "Fordringar som inte är förenade med förmånsrätt har inbördes lika rätt." Dessförinnan hade Skatteverket s.k. skatteförmånsrätt för t.ex. – som i förevarande exempel – ett aktiebolags obetalda skatter och avgifter. Numera har Skatteverkets fordran, i likhet med andra borgenärers fordringar utan förmånsrätt, lika rätt inbördes i förhållande till fordringarnas belopp. Före 2004 hade Skatteverket allmän förmånsrätt för fordringar på skatter och avgifter, enligt lydelsen av dåvarande 11 § förmånsrättslagen (som ändrades genom SFS 2003:535 och upphävdes genom SFS 2008:988). I lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar (som upphävdes 2004 genom SFS 2003:536) angavs för vilka fordringar den s.k. skatteförmånsrätten gällde. I den lagen angav 1 § första stycket att förmånsrätt enligt 11 § förmånsrättslagen följde med fordran på skatt och tull samt, om så särskilt föreskrevs, annan avgift till det allmänna som inte betecknades som skatt. Av 1 § andra stycket i lagen om förmånsberättigade skattefordringar följde att den lagen inte omfattade bl.a. skattetillägg, och Skatteverket hade således inte heller före 2004 någon skatteförmånsrätt avseende skattetillägg.

Jag anser dock att utställande av fakturor innehållande belopp som felaktigt betecknas som moms inte *i sig* medför straffansvar för utfärdaren enligt 2 § skattebrottslagen, trots att det i nämnda förarbeten till reformen 2008 anges att den som gör så "begår skattebedrägeri genom att utställa fakturor med mervärdesskatt som inte motsvarar någon reell transaktion (skentransaktioner)" – jfr exempel 8 i prop. 2007/08:25 s. 91 (se Fil B120). Eftersom ett sådant belopp inte är en "äkta" moms, har mottagaren av fakturan inte avdragsrätt som för en debiterad ingående moms. På sidan 90 i nyss nämnda förarbeten anger också regeringen, att "ett sådant belopp inte utgör mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen". Där anger regeringen dessutom att "en felaktigt debiterad mervärdesskatt inte ska leda till annat än en betalningsskyldighet för den som felaktigt har debiterat skatten", varför det föreslogs att "betalningsskyldigheten för detta felaktiga belopp" skulle "regleras i en separat paragraf, 1 kap. 2 e § ML." Att beloppet inte är mervärdesskatt enligt ML innebär ***enligt min mening*** att

utfärdaren av fakturan inte har begått brott avseende ”skatt”, dvs. skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen. ***Jag anser*** att för det skulle krävas ett förtydligande i skattebrottslagen av innebörd att med ”skatt” avses även belopp som felaktigt betecknats som mervärdesskatt i en faktura. I 3 kap. 12 § skatteförfarandelagen (2011:1244) 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 skatteförfarandelagen enbart fråga om användningen av vissa termer och uttryck i själva skatteförfarandelagen. Ett sådant belopp som avses här är därmed ***enligt min mening*** att anse som ”skatt” endast när det gäller förfarandet för dess redovisning, inte i materiellt hänseende. Att bestämma vad som är *skatt* i materiellt hänseende i en förfarandemässig regel strider ***enligt min uppfattning*** mot legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen. Däremot ***anser jag*** att den som utfärdar en faktura med ett belopp som felaktigt betecknats som moms ådra sig straffrättsligt ansvar enligt 23 kap. 4 § brottsbalken för medverkan till skattebrott som mottagaren av fakturan kan anses ha begått genom att göra avdrag för beloppet.

Jag anser dessutom att inte heller företrädaransvar enligt 59 kap. 13 skatteförfarandelagen kan omfatta utfärdaren av en faktura vari ett belopp felaktigt har betecknats som mervärdesskatt. Lagstiftaren anför, som nämns ovan, i förarbetena till skatteförfarandelagen, att skatt enligt 59 kap. skatteförfarandelagen ”är skatt om huvudansvaret avser skatt” – jfr prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 2 s. 905 (se Fil B110). Ett belopp som felaktigt betecknats som moms är inte en ”äkta” moms, varför huvudansvaret hos den juridiska personen som utfärdat fakturan inte avser *skatt*. Eftersom, vilket också nämns ovan, 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 § skatteförfarandelagen, om det belopp som felaktigt betecknats som moms i fakturan inte betalas av den juridiska personen. Av förarbetena till reformen 2008 följer, som nämnts, att ”en felaktigt debiterad mervärdesskatt inte ska leda till annat än en betalningsskyldighet för den som felaktigt har debiterat skatten”, dvs. för den juridiska personen.

Exempel 3 – Påstående om att fysiska personen ”tillskansat sig pengar från svenska staten”

En frågeställning är hur Skatteverket eller åklagaren anser att den fysiska personen som är delägare i ett aktiebolag har eller har haft möjlighet att berika sig på ett momsbedrägeri genom karusellhandel. Skatteverket anger ibland i skattemålet avseende bolaget att mervärdesskatteupplägget är ägnat att ”tillskansa sig pengar från svenska staten”.

- Om nämnda påstående kommer från Skatteverket efter det att skatterevisorerna har lämnat sitt förslag till beslut om exempelvis vägrat avdrag för ingående moms för bolaget, bör ***enligt min mening*** den som biträder bolaget i skatteprocessen eller försvararen i förhör eller i skattebrottmål invända – såsom jag anför ovan – att det inte kan finnas två mervärdesskatteupplägg, om det är så att det har hetat från början att bolaget, dess företrädare ska ha samverkat/deltagit i ett från början färdigt momsbedrägeri.

- Om det finns *en* brottsplan, *ett* mervärdesskatteupplägg, ställer sig frågan hur Skatteverket, som har anmält misstanke om skattebrott till Ekobrottsmyndigheten, kan anföra *två* brottscenarier i skattemålet avseende bolaget. I detta fall på så sätt bolagets delägare ska ha samverkat/deltagit i ett färdigt momsbedrägeri som plötsligt förändrats

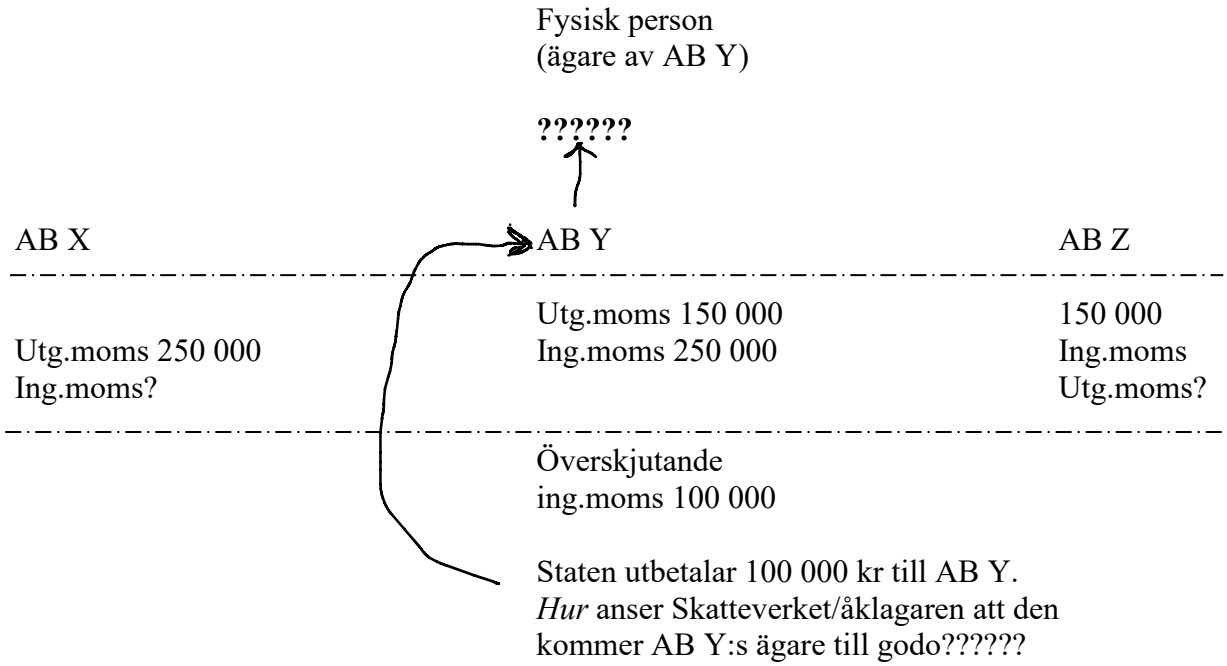
från att ha gällt själva avdragsfrågan till att i skattemålet plötsligt gälla att det i största allmänhet varit fråga om att ”tillskansa sig pengar från svenska staten”.

- Försvararen kan även i ett sådant fall ställa frågan om åklagaren har någon bevisning i form av exempelvis utdrag från någon *chatt* där bolagets i fråga delägare deltagit i diskussioner om att förändra upplägget för momsbedrägeri jämfört med vad skatterevisorerna anfört i förslaget till beslut, vilket ingår i förundersökningsprotokollet som åklagaren upprättar om denne inte lägger ned förundersökningen.

Den ***enligt min uppfattning*** avgörande frågan vid påstående om att bolagets delägare skulle ha eller ha haft möjlighet att ”tillskansa sig pengar från svenska staten” är om det förekommit kontanta affärer eller så kallade *kickbacks* i samband med det påstådda momsbedrägeriet. Jag exemplifierar med följande beskrivning:

	Fysisk person (ägare av AB Y)	
AB X	AB Y	AB Z
Utfärdar till AB Y faktura för t.ex. varuförsäljning: 1 000 000 kr exkl.moms	Utfärdar faktura till AB Z för vidareförsäljning vara: 600 000 kr exkl.moms	
	150 000 kr utg.moms	*150 000 kr ing.moms*
	750 000 kr Tot. pris inkl.moms	
250 000 kr utg.moms	***250 000 kr ing.moms***	
1 250 000 kr Tot. pris inkl.moms		

Likvidflödesanalys momskonton:



Om ”momspengarna” så att säga flyter igenom ett rör av bankkonton som återspeglas av balanskontona utgående moms respektive ingående moms, är det fråga om *ett slutet system* – ett ”rör” – från vilket något slags avtappning av pengar inte kan ske på så sätt att den fysiska personen som äger AB Y kan ”tillskansa sig pengar från svenska staten”. Även om det är fråga om att AB Y tillgodoräknar sig en överskjutande ingående moms om 100 000 kr, kan Skatteverket inte visa att den fysiska personen har ”tillskansat sig” detta belopp, om inte fråga är om att transaktionerna har skett som kontanta affärer. Då skulle AB Z ha kunnat ”dela” på momsavdraget om 150 000 kr med AB Y:s ägare (den fysiska personen), om AB Z bara fungerat som ett skenföretag. Annars skulle en av AB Y för högt redovisad ingående moms och i detta exempel för högt redovisad överskjutande ingående moms kunna anses komma den fysiska personen till godo endast indirekt, genom att Skatteverket kan påvisa att ett högre löneuttag eller extra utdelning från AB Y till sin ägare avviker från vad som gällt normalt sett hos AB Y vid tiden kring den av Skatteverket påstådda för höga ingående momsen. ***Enligt min mening*** bör försvararen i ett skattemål om momsbedrägeri genom karusellhandel framhålla om lämnad årsredovisning för aktuellt räkenskapsår inte visar på något sådant avvikande i bokföringen hos AB Y.

- ***Enligt min uppfattning*** kan dock åklagaren i ett sådant fall alternativt anföra att fråga är om näringspenningtvätt, dvs. här att ett eller flera av bolagen i fråga ingår i en transaktionskedja – ”karusell” – med ytterligare bolag där ”avtappningen” av momspengar kanske sker i ett annat EU-land, där någon *tillskansar sig pengar från det landets skattemyndighet*.

Jag återger här 3 och 7 §§ i lagen (2014:307) om straff för penningtvättsbrott (se Fil A160):

”**3 §** För penningtvättsbrott döms, om åtgärden syftar 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, den som
1. överlåter, förvärvar, omsätter, förvarar eller vidtar annan sådan åtgärd med

egendomen, eller
2. tillhandahåller, förvärvar eller upprättar en handling som kan ge en skenbar förklaring till innehavet av egendomen, deltar i transaktioner som utförs för skens skull, uppträder som bulvan eller vidtar annan sådan åtgärd.

Straffet är fängelse i högst två år."

"**7 §** Den som, i näringsverksamhet eller såsom led i en verksamhet som bedrivs vanemässigt eller annars i större omfattning, medverkar till en åtgärd som skäligen kan antas vara vidtagen i sådant syfte som anges i 3 §, döms för näringspenningtvätt till fängelse i högst två år.

Är brottet grovt, döms till fängelse i lägst sex månader och högst sex år.

Är brottet ringa, döms till böter eller fängelse i högst sex månader. Till samma straff döms den som i annat fall än som anges i första stycket medverkar till en åtgärd som skäligen kan antas vara vidtagen i sådant syfte som anges i 3 §."

- ***Enligt min mening*** innebär det faktum att effektbrottet näringspenningtvätt saknar kriteriet uppsåt att det har en snävare omfattning angående vad som utgör ett nödvändigt subjektivt rekvisit jämfört med *uppsåtligen* för skattebrottet, som alltså är ett farebrott, och där redan eventuellt uppsåt kan täcka åklagarens gärningsbeskrivning i subjektivt hänseende. Jfr ovan uttrycket i 7 §: "en åtgärd som skäligen kan antas vara vidtagen *i sådant syfte* (anm., min kursivering) som anges i 3 §".

  Jfr även att 2 § skattebrottslagen (1971:69) innehöll de subjektiva rekvisiten *uppsåtligen* resp. *med avsikt att* beträffande avgivande av handling med oriktig uppgift resp. underlåtenhet att avge deklaration, innan skattebrott ersatte skattebedrägeri den 1 juli 1996, och lagrummet ändrades så att det endast innehåller ett subjektivt rekvisit, dvs. uppsåtligen (jfr prop. 1995/96:170 s. 11 samt även ovan och filerna A070 och A080).

- Försvararen kan vid påstående om näringspenningtvätt t.ex. ställa frågan om åklagaren har någon bevisning i form av exempelvis utdrag från en *chatt* där bolagets i fråga delägare ska ha *medverkat* i diskussioner om att *vidta* förevarande slag av *åtgärd*, dvs. *aktivt* deltagit i påstått upplägg, och om det finns något belägg för sådant påstående från åklagaren i form av påvisade *kickbacks* från t.ex. ett bolag i ett annat EU-land.

För övrigt får jag, i samband med förevarande exempel angående momsbedrägeri genom karusellhandel, även nämna min artikel i Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 1/2018, Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter momsfria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster (se Fil D120). Det är 27 olika slags varor som kan omfattas av de särskilda bestämmelserna om vem är skattskyldig enligt 9 c kap. mervärdesskattelagen (1994:200), vilka närmast motsvaras av bestämmelserna i artiklarna 154-163 i EU:s mervärdesskattedirektiv. Ett sådant varuslag är koppar, och i artikeln resonerar jag om ett parti koppar som är placerat i visst lager i form av skatteupplag. Jag anför att det inte finns något i mervärdesskattedirektivet som skulle underkänna att en sänkning av beskattningsunderlaget och därmed av priset på varan baseras på en matchning/kvittning av skattefri omsättning av varan, under tiden den varit placerad i skatteupplaget, mot en skattefri finansiell tjänst.

Enligt min mening kan en fysisk person som äger ett aktiebolag ta ut en högre lön eller utdelning, genom att resultatet i bolaget har förbättrats av att ett momsmässigt förfarande tillämpats med matchning/kvittning av transaktioner under tiden varorna – här kopparpartiet – varit placerade i skatteupplaget. Jag återger här i korthet ett exempel på detta från min artikel:

Pris för varorna		Konsumenten betalar
enligt allmänna momsbestämmelser	10 000 kr exkl.moms	
	2 500 kr utg.moms	
	12 500 kr inkl.moms	12 500 kr inkl.moms

AB Y har placerat varorna – som kommer från annat EU-land – i ett skatteupplag och AB X vill köpa varorna. AB Y utfärdar en option till AB X på att få köpa varorna. AB X betalar en premie om 400 kr för optionen, som avropas och när varorna fortfarande är placerade på skatteupplaget köper AB X varorna utan moms: optionen är – ***enligt min uppfattning*** ang. artikel 9 i genomförandeförordningen (EU) nr 282/2011 – en momsfri finansiell tjänst och varorna säljs också momsfritt när de är placerade på skatteupplaget.

Genom det förbättrade kassaflödet antas att AB Y kan sänka räntekostnader på lån med 40 kr, och därmed sänka sin kostnadsmassa med samma belopp. AB Y kan då sänka sitt beskattningsunderlag för moms på varorna med uppburen premie för optionen jämte sänkt kostnadsmassa, dvs. med 440 kr (400 + 40), till 9 560 kr exkl.moms.

- AB Y:s resultat, försäljning utan optionsintäkt: 10 000 – kostnader, K
  =Resultat, R

- AB Y:s resultat, försäljning med optionsintäkt: 9 560, intäkter varor
  +400, intäkt premie option
  (=9 960)
  9 960 – K +40 (minskning kostnader)
  =10 000 – K
  =R

AB X gör uttag av varorna från skatteupplaget och redovisar utgående moms om 2 400 kr (25 % x 9 600). AB X får dra motsvarande belopp som ingående moms. Optionen om 400 kr sänker momsen med 100 kr på uttaget av varorna från 2 500 kr till 2 400 kr, men det blir ett nollsummespel, då utgående moms och ingående moms om 2 400 kr vardera tar ut varandra.

Det är på grund av att AB Y kan sänka sin kostnadsmassa, genom sänkningen av räntekostnader på lån med 40 kr, som AB X kan sänka priset på varorna efter uttag från skatteupplaget med 40 kr, till 9 960 kr exkl.moms, utan att det påverkar resultatet hos vare sig AB X eller AB Y.

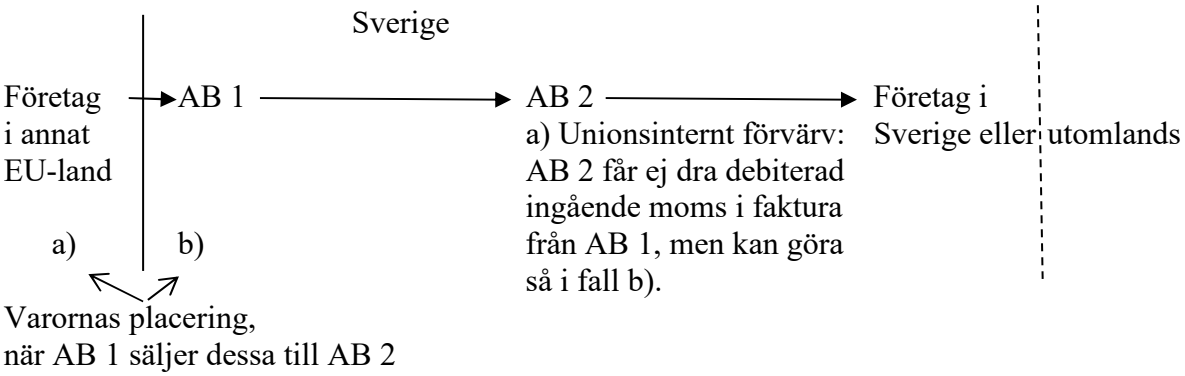
- AB X kund betalar 9 960 + moms 2 490, dvs. 12 450 kr inkl.moms i stället för 12 500 kr (10 000 + moms 2 500). Det ger AB X en konkurrensfördel gentemot andra leverantörer av samma sorts varor, genom att priset blir 50 kr lägre inklusive moms för AB X kund (12 500 – 12 450), dvs. 40 kr exkl.moms.

- Statens momsintäkter blir lägre i förhållande därtill, dvs. 10 kr lägre (2 500 – 2 490 eller 25 % x 40 eller 20 % x 50).

Sålunda nämner jag i artikeln i fråga, att lagstiftaren kanske borde beakta att säljaren och köparen, beträffande 27 olika slags varor, kan kringgå den rättspraxis avseende de allmänna reglerna i mervärdesskattelagen som innebär att beskattningsunderlaget för varorna inte får sänkas genom att det matchas av en rabatt för snabb betalning. Jag anför också i artikeln att förfarandemissbruk inte heller bör kunna anses komma i fråga – i vart fall inte om samma varor enbart omfattas av en omgång av det beskrivna matchningsförfarandet.

Exempel 4 – Frågor om varor och omsättningens placering inom eller utom landet och om förutsättningar för nollbeskattning vid omsättning av vara till utlandet

Påstående om unionsinternt förvärv av vara i stället för att förvärvet motsvaras av leverans (omsättning) inom landet av säljaren

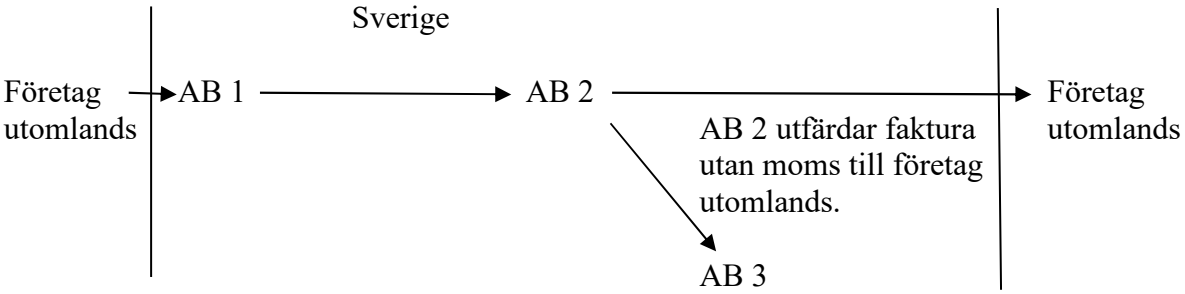


Frågan här är om varorna (godset) är friställt utomlands a) eller i Sverige b), när AB 1 säljer dessa till AB 2.

- Om a), gör både AB 1 och AB 2 ett unionsinternt förvärv av varor och AB 2 har inte rätt att dra debiterad ingående moms i en faktura från AB 1. Ang. unionsinterna förvärv: jfr ovan och 1 kap. 1 § första stycket 2 och 2 § första stycket 5 samt 2 a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200).

- Om b), så har AB 2 rätt att dra debiterad ingående moms i en faktura från AB 1, eftersom AB 2:s förvärv av varor från AB 1 motsvaras av en skattepliktig omsättning i Sverige av AB 1, som blir skattskyldig till moms för försäljningen till AB 2. Jfr ovan ang. den reciprocitetsprincip som följer av artiklarna 1.2 och 167 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG).

Påstående om att leverans (omsättning) av vara inte har skett utom landet eller att förutsättningar för nollbeskattning inte föreligger av annan orsak



Nu gäller frågan i stället om AB 2, som har utfärdat faktura utan utgående moms för försäljning av varor till ett företag i ett annat EU-land eller i ett tredje land, i stället ska redovisa utgående moms på försäljningen, vilket Skatteverket och åklagaren hävdar De antas anföra något av följande alternativ till stöd för att momshöjning sålunda ska ske.

- Om Skatteverket anför att försäljningen i stället har skett inom landet, exempelvis till bolaget AB 3 gäller frågan huruvida bevisningen talar för att fakturan borde ha utfärdats till den egentlige köparen AB 3, varvid AB 2 i så fall skulle ha debiterat utgående moms på försäljningen eftersom AB 2 då vore skattskyldig för sin skattepliktiga omsättning av varor inom landet och därmed redovisningsskyldig för utgående moms. Jfr 1 kap. 1 § första stycket 1, 2 § första stycket 1 och 8 § första stycket och 13 kap. 6 § 1 mervärdesskattelagen.

- Om AB 2 har anfört att varorna transporterades direkt ut ur EU, dvs. till en plats utanför EU (s.k. tredje land), kan exempelvis ett speditionsintyg från en transportör (speditör eller fraktförare) motbevisa Skatteverkets påstående. Ett sådant dokument ska ingå i räkenskapsmaterialet hos AB 2, eftersom det utgör bevisning på att fråga är export, dvs. försäljning av varor till ett företag (eller för den delen en konsument) i tredje land. Jfr 5 kap. 3 a § första stycket 2 mervärdesskattelagen.

- Om AB 2 har anfört att varorna transporterades till ett företag i ett annat EU-land, och att undantag från skatteplikt föreligger för försäljningen av varorna enligt 3 kap. 30 a § första stycket 1 mervärdesskattelagen på grund av att köparen är momsregistrerad i EU-landet vartill varorna transporteras eller i ett annat EU-land än det, blir normalt sett den avgörande bevisningen, på om nollbeskattning ska ske momsmässigt sett, en avstämning av uppgifterna i AB 2:s periodiska sammanställning till Skatteverket mot uppgifterna hos skattemyndigheten i det EU-land där köparen är momsregistrerad, dvs. hos *central liaison office* (jfr ovan) där, ang. huruvida köparen redovisat beräknad utgående moms på sitt unionsinterna förvärv (dvs. om denne redovisat s.k. *reverse charge* momsmässigt).

  I den här situationen kan det ***enligt min mening*** vara av intresse för försvararen att beakta om den redovisningsperiod som skattebrottsfrågan gäller ligger i tiden:

  > före den 1 januari 2016,
  > under tidsspannet fr.o.m 2016 t.o.m. 2019 eller
  > den 1 januari 2020 och senare.

  Följande gäller därvidlag ang. betydelsen av villkoret att köpande ska vara momsregistrerat i annat EU-land för att nollbeskattning ska gälla:

  För att anpassa ifrågavarande 3 kap. 30 a § första stycket 1 i mervärdesskattelagen till artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet upphävdes den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888, villkoret i lagrummet i fråga om att köparen faktiskt skulle vara momsregistrerad i annat EU-land. Genom SFS 2019:789 ändrades lagrummet i fråga den 1 januari 2020 till 3 kap. 30 a § första stycket 1 a-c). Då återinfördes villkoret i fråga för nollbeskattning, och återfinns i 3 kap. 30 a § första stycket 1 b) mervärdesskattelagen. Emellertid är det numera inte bara ett formellt villkor, såsom under tiden före 2016, utan från och med 2020 har villkoret förenats med ett materiellt

villkor, för att nollbeskattning ska gälla, vilket anges i 3 kap. 30 a § första stycket 1 c) mervärdesskattelagen, dess lydelse enligt SFS 2019:789.

Det materiella villkoret för att säljaren ska kunna tillämpa nollbeskattning momsmässigt på en försäljning av vara till ett företag i ett annat EU-land är att säljaren faktiskt har fullgjort sin skyldighet att lämna periodisk sammanställning. Att villkoret i fråga ändrades den 1 januari 2020 från att ha varit formellt till att också bestå i detta materiella villkor innebär – om det inte uppfylls – att Skatteverket kan underkänna ett tillämpat undantag redan på grund av att periodisk sammanställning inte lämnats av säljaren. Utan korrekta uppgifter från VIES-systemet, vilket används av *central liaison offices* hos skattemyndigheterna i EU:s medlemsstater för kontroll av att handeln mellan medlemsstaterna sker öppet och således utan tysta kvittningar etc., har nämligen skattemyndigheterna i medlemsstaterna annars enbart att förlita sig på vad beskattningsbara personer deklarerar ang. obeskattade varor som anländer till respektive EU-land. [VIES står för VAT Information Exchange System; VAT är förkortningen av value added tax, och motsvarar således förkortningen moms på svenska.] Jfr ang. nämnda regeländringar avseende 3 kap. 30 a § första stycket 1 mervärdesskattelagen avsnitt 21 121 300 i min bok Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare, 025Blå under PFS Böcker på www.forssen.com.

Exempel på fler straffrättsliga frågor som kan aktualiseras i samband med skattebrottsmål ang. momsbedrägerier genom karusellhandel

Ovan har jag gått igenom frågor om skattebrott ang. momsbedrägerier genom karusellhandel. Därvidlag har jag även berört något om straffrättsliga frågor ang. bokföringsbrott och näringspenningtvätt samt nämnt att frågor om sanktionen näringsförbud också normalt förekommer i sammanhanget. Här får jag också nämna något mer om bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll samt om företagsbot i samband med frågor om karusellhandel, men först berör jag skattebrottet i förhållande till den allmänna bedrägeriparagrafen, dvs. 9 kap. 1 § brottsbalken, när det gäller belopp som felaktigt betecknats som moms i faktura.

Bedrägeri enligt brottsbalken kan aktualiseras som ett alternativ till skattebrottslagen

Jag anser, som nämns ovan, att utställande av fakturor med belopp som felaktigt betecknas som moms inte *i sig* medför straffansvar för utfärdaren enligt 2 § skattebrottslagen. Däremot skulle ***enligt min uppfattning*** straffrättsligt ansvar för bedrägeri mot staten kunna föreligga i sådant fall enligt den allmänna bedrägeribestämmelsen i brottsbalken, dvs. 9 kap. 1 §. Det skulle ***enligt min mening*** kunna förklara varför begreppet *skattebrott* inte används i förarbetena till reformen 2008 för förevarande situation, utan där används ordet *skattebedrägeri* om den som ”begår skattebedrägeri genom att utställa fakturor med mervärdesskatt som inte motsvarar någon reell transaktion (skentransaktioner)” – jfr exempel 8 i prop. 2007/08:25 s. 91 (se Fil B120). ***Jag anser***, som också nämns ovan, att inte heller företrädaransvar enligt 59 kap. 13 skatteförfarandelagen omfattar företrädare för en juridisk person som har utfärdat en faktura vari ett belopp felaktigt har betecknats som mervärdesskatt. Däremot ***anser jag*** att staten i stället kan pröva ett personligt betalningsansvar för sådan företrädare med åberopande av 25 kap. 18 § aktiebolagslagen (2005:551).

Bokföringsbrott resp. försvårande av skattekontroll

Jag återkommer här till Högsta domstolens (HD) mål NJA 2013 s. 502 (se Fil C030), och vad HD anförde där angående frågan om *ne bis in idem* beträffande skattetillägg och bokföringsbrott samt om försvårande av skattekontroll, enligt 10 § skattebrottslagen (1971:69). Ang. skattebrottslagen – se Fil A070 och ang. bokföringsbrott eller grovt bokföringsbrott återger jag här lydelsen av 11 kap. 5 § första och andra styckena brottsbalken (1962:700):

> ”Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, döms, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, för bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader.
>
> Om brottet är grovt, döms för grovt bokföringsbrott till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömande av om brottet är grovt skall särskilt beaktas om åsidosättandet avsett mycket betydande belopp eller om gärningsmannen använt falsk handling eller om gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller om gärningen annars varit av särskilt farlig art.”

I HD:s mål NJA 2013 s. 502 anför HD följande i punkterna 41-43 ang. åtalspunkten avseende ”grovt bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll, grovt brott”, och förhållandet till skattetilläggsfrågan på temat *ne bis in idem*:

- HD anser att ett bokföringsbrott kan på olika sätt ha samband med ett oriktigt uppgiftslämnande av betydelse för beskattningen. I fallet ansågs bokföringsbrottet konsumera ett försvårande av skattekontroll enligt 10 § skattebrottslagen, vilket ansågs göra att sambandet mellan det förhållandet att en affärshändelse i bolagets i fråga rörelse inte bokförts och en oriktig uppgift i skatteförfarandet framstod som tydligt.

- Emellertid anförde HD att skattetillägget förutsätter ett tillkommande faktiskt moment i skatteförfarandet som åtminstone typiskt sett ligger något senare i tiden, efter det att bokföringen för perioden har avslutats. Den faktiska handlingen (eller underlåtenheten) att inte korrekt bokföra affärshändelsen sker i allmänhet ytterligare en tid dessförinnan, varför HD ansåg att de konkreta fakta som ligger till grund för ett bokföringsbrott normalt sett inte kan, med tillämpning av Europadomstolens dittillsvarande praxis, anses oupplösligt förbundna till tid och rum med de fakta som läggs till grund for ett skattetillägg.

- Sålunda ansåg HD att förbuden mot dubbla förfaranden och straff enligt Europakonventionens tilläggsprotokoll och EU:s stadga (jfr ovan ang. principen *ne bis in idem* i dessa källor) normalt sett inte hindrar åtal och dom för bokföringsbrott av det skälet att skattetillägg har tagits ut.

Jag får nämna att någon sådan lagändring som skedde 2016 beträffande *ne bis in idem*-frågan avseende skattetillägg och skattebrott med anledning av HD:s mål NJA 2013 s. 502 (jfr ovan) inte har skett beträffande skattetillägg och bokföringsbrott.

Det enda som förändrats beträffande förevarande åtalspunkt i NJA 2013 s. 502 efter HD:s dom är att det av 49 kap. 10 a § första stycket skatteförfarandelagen (2011:1244) följer sedan 2016, att skattetillägg inte får tas ut, *om* det redan föreligger en anmälan om brott enligt skattebrottslagen eller en av någon annan anledning inledd förundersökning om brott enligt skattebrottslagen, dvs. ang. exempelvis försvårande av skattekontroll, om anmälan eller förundersökningen avser samma fysiska person (här en enskild näringsidkare), och som skattetillägget skulle tas ut av. Se Fil A090 med utdrag ur skatteförfarandelagen.

Särskilt beträffande förhållandet mellan bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll får jag i sammanhanget nämna att försvårande av skattekontroll – i likhet med skattebrottet – är ett farebrott sedan reformen av skattebrottslagen den 1 juli 1996 (se Fil A070 och Fil A080). Det är inte bokföringsbrottet (jfr här ovan). Därför är sedan den 1 juli 1996 normala konkurrensregler tillämpliga vid regelkonkurrens mellan bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll, i stället för att, vilket gällde dessförinnan, försvårande av skattekontroll ansågs subsidiärt till bokföringsbrott. Genom att denna särskilda subsidiaritetsreglering slopades är således normala konkurrensregler tillämpliga, vilket föranledde lagstiftaren att i förarbetena till reformeringen av skattebrottslagen den 1 juli 1996 påpeka att en regelkonkurrens mellan bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll ”i praktiken kan styras genom åklagarens utformning av gärningsbeskrivningen” (jfr prop. 1995/96:170 s. 137 – se Fil B130).

- ***Enligt min mening*** bör försvararna vid förhör eller i rättegång framhålla att lagstiftaren får uppfattas anse att frågor om regelkonkurrens mellan bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll bör preciseras i åklagarens gärningsbeskrivning, så att påståenden om dessa brott inte är alltför allmänt hållna. I exempelvis NJA 2013 s. 502 framgår inte om någon sådan propå framhållits till åklagaren, utan ***enligt min uppfattning*** har detta fått lösa sig under själva rättegången med HD:s resonemang om att bokföringsbrottet ansågs konsumera försvårande av skattekontroll.

Om åklagaren väcker åtal både för skattebrott och för bokföringsbrott, bör ***enligt min mening*** försvararna ställa fråga huruvida bokföringsbrott endast ska ses som en konsekvens av skattebrottet eller om åklagaren anför att bokföringsbrottet ska bedömas självständigt. I den förstnämnda situationen faller bokföringsbrottet om skattebrottet inte kan bevisas. I den sistnämnda situationen gäller prövningen av fråga om bokföringsbrott huruvida uppsåt eller oaktsamhet kan bevisas *samt* om åklagaren anför att bokföring saknas eller att bokföringen är så bristfällig på grund av konkreta räkenskapsfel att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak – normalt ca 75 % [jfr prop. 1999/2000:2 (Inkomstskattelagen) Del 1 s. 505] – bedömas med ledning av bokföringen.

I sammanhanget får dessutom nämnas att om de påstådda oriktiga uppgifterna inte avser någon enskild mervärdesskattepost, anser Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), enligt målet RÅ 2002 ref. 46, att redovisningen av moms får ses som en och samma fråga. Då är det fråga om skönstaxering (numera skönsbeskattning), och processföremålet utgörs av alla de inkomst- och avdragsfrågor som ingår i det belopp som uppskattas. I sådant fall utgörs underlaget för skattetillägg normalt av den skatt som till följd av skönsbeskattningen påförs den skattskyldige utöver den skatt som annars skulle påförts honom [jfr 49 kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244) – se Fil A090]. Att uppgifter om ingående moms lämnades i efterhand för redovisningsperioden i fråga och godtogs av skattemyndigheten (numera Skatteverket) innebar enligt HFD att underlaget för skattetillägget skulle utgöras av skillnaden mellan utgående och ingående moms. Sålunda bör det ***enligt min mening*** särskilt uppmärksammas om Skatteverket inte har något konkret räkenskapsfel att anföra, och att det därför är eller borde vara fråga om ett fall av skönsbeskattning i skatteprocessen. Det kan ***enligt min uppfattning*** medföra att bilden förändras också beträffande påstådd brottslighet, så att exempelvis någon fara för skatteundandragande etc. enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69) inte kan anses ha förekommit eller att gränsen för påföljden fängelse inte uppnås (skatteförseelse) eller att grovt skattebrott nedgraderas till skattebrott enligt normalgraden (jfr ovan ang. gränsbelopp för skattebrott, skatteförseelse och grovt skattebrott).

> Här får jag också anknyta till vad jag nämner ovan ang. skenföretag om att någon beskattningseffekt inte uppkommer när ett unionsinternt förvärv av vara sker i ett företag, om det har full avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet. Det innebär ***enligt min uppfattning*** att beräknad utgående moms på förvärvet och rätten att dra ett motsvarande belopp som ingående moms också i sådant fall avser en och samma fråga i momsdeklarationen för den redovisningsperiod varunder förvärvet skedde. I mitt ovan nämnda föredrag som jag höll på Svensk Juriststämma 2001-11-14, Moms och omsättningsbegreppet Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten (SKM och EBM), se Fil D030, ***anförde jag*** att Riksskatteverket (numera Skatteverket), enligt RSV:s skrivelse 1999-09-17 (dnr 9165-99/110), ansåg att det s.k. kvittningsförbudet inte skulle gälla i den nämnda situationen, vilket innebar att skattetillägg inte påförs för en utebliven redovisning av moms på gemenskapsinternt förvärv (numera unionsinternt förvärv). ***Jag anförde*** i föredraget också att Ekobrottsmyndigheten verkade ha tagit fasta på detta, och inte tog upp att oriktig uppgift skulle anses ha lämnats på grund av utebliven redovisning av moms på gemenskapsinternt förvärv. ***Enligt min uppfattning*** har detta inte förändrats.

Företagsbot

Reglerna om företagsbot i 36 kap. 7-10 a §§ brottsbalken (1962:700) reformerades den 1 januari 2020, genom SFS 2019:829 – se Fil A170. Med företag avses enligt reglerna om företagsbot enskilda näringsidkare och juridiska personer. Det har blivit allt vanligare ***enligt min uppfattning*** med att åklagaren anför att exempelvis ett aktiebolag ska erlägga företagsbot i samband med att dess delägare åtalas för skattebrott och/eller bokföringsbrott. För övrigt ändrades benämningen landsting till regioner i 36 kap. 9 § brottsbalken den 2 januari 2020, genom SFS 2019:839 – jfr prop. 2018/19:162 (En ny beteckning för kommuner på regional nivå och vissa frågor om regionindelning) s. 69 – se Fil A170.

Av särskilt intresse är ***enligt min mening*** att ett åtal om skattebrott mot delägaren ang. momsbedrägeri genom karusellhandel ibland sker utan att bokföringsbrott anförs mot denne. De begrepp av intresse för en anknytning till skattefrågor som används i 36 kap. 7 § brottsbalken är *näringsverksamhet* och *annan verksamhet som ett företag bedriver*. Begreppet *näringsverksamhet* enligt 13 kap. i inkomstskattelagen (1999:1229) fanns i huvudregeln ang. vem som ansågs ha en yrkesmässig verksamhet enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200), innan begreppet *beskattningsbar person* i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet ordagrant infördes i 4 kap. 1 § första stycket första meningen mervärdesskattelagen den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, och ersatte yrkesmässig verksamhet. Sedan den 1 juli 2013 saknas därmed en koppling i mervärdesskattelagen till näringsverksamhet i inkomstskattelagen för bestämningen av skattesubjektet. För övrigt hade jag föreslagit den förändringen i min licentiatavhandling från 2011, SKATTSKYLDIGHET FÖR MERVÄRDESSKATT – EN ANALYS AV 4 KAP. 1 § MERVÄRDESSKATTELAGEN, som publicerades av Jure Förlag AB.

> I sammanhanget får jag också nämna min doktorsavhandling från 2013, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier (Örebro universitet. Örebro Studies in Law 4), där jag bl.a. berör förfarandemissbruk (i avsnitten 2.7 och 2.8) och tar upp t.ex. EU-målen ”Halifax m.fl” och ”Optigen m.fl.”, vilka tas upp också i detta material på temat förfarandemissbruk (jfr ovan). Från min licentiatavhandling får jag i förevarande sammanhang också nämna EU-målet C-455/98 (Salumets m.fl.), där det av punkterna 19-23 följer att även om brottslig verksamhet skulle ha förekommit hos leverantören av en vara, innebär det inte i sig att företaget som förvärvar varorna saknar avdragsrätt för debiterad ingående moms i fakturorna från leverantören (se Fil C090). Principen om en neutral moms förhindrar att en allmän åtskillnad görs mellan lagliga och olagliga transaktioner, medan Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) rättspraxis på inkomstskatteområdet innebär att en verksamhet som i sin helhet alltid är brottslig inte kan utgöra näringsverksamhet (jfr HFD:s mål RÅ 1991 ref. 6), vilket är en skillnad mellan momsen och inkomstskatten som innebar problem vid en bokstavstolkning av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen, innan kopplingen däri till begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. i inkomstskattelagen upphävdes den 1 juli 2013 – dvs. efter min licentiatavhandling 2011 (jfr avsnitt 3.5.1 i licentiatavhandlingen). Mina båda avhandlingar finns även som e-böcker på min hemsida, www.forssen.com (under Böcker m.m.).

Sålunda gäller ***enligt min mening*** att det kan ifrågasättas om reglerna om företagsbot överhuvudtaget är relevant för ett bolag i samband med ett skattebrottsmål där åklagaren enbart åtalar delägaren för momsbedrägeri genom karusellhandel. Näringsverksamhet är utmönstrat ur mervärdesskattelagen sedan den 1 juli 2013, och således bör ***enligt min***

uppfattning ett anförande om företagsbot mot bolaget vara relevant endast om åklagaren också väcker åtal mot delägaren för bokföringsbrott eller näringspenningtvätt. Begreppet näringsverksamhet återfinns i 2 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078) resp. i 7 § lagen (2014:307) om straff för penningtvättsbrott (jfr ovan eller se Fil A060 resp. Fil A160).

Jag noterar att det i förarbetena till lagen (2019:829) om ändring i brottsbalken, avseende reglerna om företagsbot, saknas något om begreppet näringsverksamhet och dess oförenlighet med terminologin i mervärdesskattelagen från och med den 1 juli 2013. Jfr prop. 2018/19:164 (Skärpta straffrättsliga sanktioner mot företag) och SOU 2016:82 (En översyn av lagstiftningen om företagsbot).

Förteckning över källor i filer ang. kategorierna A-D vartill hänvisningar sker i detta PM samt över mina e-böcker och avhandlingar vartill hänvisningar också sker

[Filerna finns i separata pdf-filer till detta PM]

A – Författningar

Fil A010, Lag (2003:1156) om överlämnande från Sverige enligt en europeisk arresteringsorder
Fil A020, Förordning (2003:1179) om överlämnande från Sverige enligt en europeisk arresteringsorder
Fil A030, Förordning (2003:1178) om överlämnande till Sverige enligt en europeisk arresteringsorder
Fil A040, Lag (2015:96) om erkännande och verkställighet av frihetsberövande påföljder inom Europeiska unionen
Fil A050, Förordning (2015:109) om erkännande och verkställighet av frihetsberövande påföljder inom Europeiska unionen
Fil A060, Utdrag ur bokföringslagen (1999:1078), prop. 1998/99:130 (Ny bokföringslag m.m.) Del 1, mervärdesskattelagen (1994:200) och EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG)
Fil A070, Skattebrottslag (1971:69)
Fil A080, Lag (1996:658) om ändring i skattebrottslagen (1971:69)
Fil A090, Utdrag ur skatteförfarandelagen (2011:1244) – Skattetillägg, befrielse från särskilda avgifter och beslut om särskilda avgifter (49, 51 och 52 kap.)
Fil A100, Lag (2014:836) om näringsförbud
Fil A110, Lag (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall
Fil A120, Utdrag skatteförfarandelagen (2011:1244) – betalningssäkring (46 kap.)
Fil A130, Utdrag skatteförfarandelagen (2011:1244) – ersättning för ombudskostnader (63 kap.)
Fil A140, Utdrag skatteförfarandelagen (2011:1244) – ansvar för delägare i HB för HB:ets skatteskulder (59 kap. 11 §) resp. företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer (59 kap. 12-21 §§) samt utdrag ur 67 kap. skatteförfarandelagen
Fil A150, Utdrag ur skatteförfarandelagen (2011:1244), förvaltningsprocesslagen (1971:291) och rättegångsbalken (1942:740) – passivitetsrätten ang. brott och skattetillägg
Fil A160, Lag (2014:307) om straff för penningtvättsbrott
Fil A170, Utdrag ur brottsbalken (1962:700) – 36 kap. 7-10 a §§, företagsbot

B – Förarbeten

Fil B010, SOU 1964:25 (Nytt skattesystem) s. 382
Fil B020, prop. 2002/03:106 (Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.) s. 116
Fil B030, prop. 2002/03:106 s. 119
Fil B040, prop. 2002/03:106 s. 120
Fil B050, prop. 2002/03:106 s. 125
Fil B060, prop. 1995/96:170 (Översyn av skattebrottslagen) s. 91
Fil B070, prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.) Del 1 s. 450
Fil B080, prop. 1996/97:100 Del 1 s. 444
Fil B090, SOU 1965:23 (Uppbördsutredningens betänkande uppbördsfrågor) s. 187
Fil B100, prop. 1978/79:28 (Förslag till lag om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, m.m.) s. 147
Fil B110, prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 2 s. 905
Fil B120, prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor) s. 91
Fil B130, prop. 1995/96:170 s. 137

C – Rättsfall

Fil C010, EU-domstolens mål C-255/02 (Halifax m.fl.)
Fil C020, Högsta domstolens (HD) mål NJA 2018 s. 704
Fil C030, HD:s mål NJA 2013 s. 502
Fil C040, EU-domstolens mål C-617/10 (Åkerberg Fransson
Fil C050, EU-domstolens förenade mål C-439/04 och C-440/04 (Kittel och Recolta Recycling)
Fil C060, EU-domstolens förenade mål C-354/03, C-355/03 och C-484/03 (Optigen m.fl.).
Fil C070, Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) mål HFD 2013 ref. 12
Fil C080, EU-domstolens mål C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck)
Fil C090, EU-domstolens mål C-455/98 (Salumets m.fl.),

D - Litteratur

Fil D010, min artikel i Svensk Skattetidning nr 2/2022, Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704. Artikeln finns även under Artiklar open access på www.forssen.com.
Fil D020, artikel av Christian Dresager vid Danmarks Told- og Skattestyrelse, *Moms-karruselsvig: en svigsmetode der eskalerer*, Revision og regnskabsvæsen, 1999 årgång 68, nr. 2, s. 23–28
Fil D030, PM till mitt föredrag på Svensk Juriststämma 2001-11-14, Moms och omsättningsbegreppet Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten (SKM och EBM). PM:et finns även på www.forssen.com, under Böcker m.m.
Fil D040, *kandidatafhandling* lämnad (*afleveret*) den 23 maj 2013 vid Copenhagen Business School, *MOMSKARRUSELLER – REVISORS ROLLE*, av Anita Holm Thorstensen och Karina Skovgaard Svane
Fil D050, *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
Fil D060, artikel (2001) av Christian Dresager, Momskarruselsvig med ydelser – den nye svigstrend – hvad gör myndighederne?

Fil D070, avsnitt 10.4 i min bok Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter (eget förlag). Boken är tillgänglig i dess helhet under PFS Böcker på www.forssen.com (där den har kod 018Grön).
Fil D080, min artikel i Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 4/2017, Europatrappan – En normhierarkisk bild vid regelkonkurrens mellan svenska nation. Artikeln finns även på www.tidningenbalans.se, under Fördjupning, och under Artiklar open access på www.forssen.com.
Fil D090, Riksskatteverkets (numera Skatteverket) Handledning i skatterevision Revisionspromemorian från 1998 (RSV 626 utgåva 1, ISBN 91-38-31492-4), s. 14, 15, 62 och 73
Fil D100, min artikel i Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 4/2018, Förvaltningsrätten baserar beslut på förväntad utgång i företrädaransvarsärende – hur rättssäkert är det? Artikeln finns även på www.tidningenbalans.se, under Fördjupning, och under Artiklar open access på www.forssen.com.
Fil D110, min artikel i Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 1/2021, Företrädaransvaret och frågan om när förfarandet inleds. Artikeln finns även på www.tidningenbalans.se, under Fördjupning, och under Artiklar open access på www.forssen.com.
Fil D120, min artikel i Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 1/2018, Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter momsfria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster. Artikeln finns även på www.tidningenbalans.se, under Fördjupning, och under Artiklar open access på www.forssen.com.

I detta PM hänvisar jag också till vissa av mina e-böcker (eget förlag), vilka finns fritt tillgängliga på min hemsida, www.forssen.com, under PFS Böcker i den Blå resp. den Gröna serien. Jag hänvisar i detta PM till följande av dessa e-böcker:

- Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare (025Blå).
- Momsen och fakturan (031Blå).

- Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter (018Grön).
- Nya förvaltningslagen och skatteförfarandet – studiematerial (019Grön).
- Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer (020Grön).
- SFS-register över beskattningsförfarande och förvaltningsprocess (021Grön).

Jag hänvisar i detta PM dessutom till mina båda avhandlingar, dvs. till:

- min licentiatavhandling från 2011, SKATTSKYLDIGHET FÖR MERVÄRDESSKATT – EN ANALYS AV 4 KAP. 1 § MERVÄRDESSKATTELAGEN, som publicerades av Jure Förlag AB; och
- min doktorsavhandling från 2013, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier (publicerad av Örebro universitet. Örebro Studies in Law 4).

[Mina båda avhandlingar finns även som e-böcker på min hemsida, www.forssen.com (under Böcker m.m.)]