

# Aktuell utredning löser inte problemet med momsbedrägerier

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

Text: **Björn Forssén**



**UROPEISKA UNIO-  
NENS (EU)** kommission anför i en underlåtelse att Sverige har underlåtit att korrekt införliva i straffrättslig lagstiftning artiklarna 3.2 d i och 3.2 d iii enligt Europaparlamentets och rådets direktiv (EU)

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

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

Angående mervärdesskatt (moms) tillämpas SEFI-direktivet på allvarliga brott riktade mot det gemensamma moms-systemet och som har anknytning till två eller flera medlemsstater inom EU, och inbegriper en total skada för dem på minst 10 miljoner euro. Enligt skäl 4 i ingressen till SEFI-direktivet riktas det mot de allvarligaste formerna

av mervärdesskattebedrägeri, i synnerhet karusellbedrägeri, mervärdesskattebedrägeri via skenföretag och mervärdesskattebedrägeri som begås inom ramen för en kriminell organisation.<sup>1</sup>

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Svenska staten förlorar mervärdesskatteintäkter på 22 500 kronor per varv i karusellen, motsvarande den utgående moms om samma belopp som B underlåter att redovisa och betala till SKV. Utredningen

anför att genom detta förfarande kan varorna cirkulera runt som i en karusell och alstra vinst åt de inblandade parterna för varje ny runda och en lika stor förlust för svenska staten.<sup>11</sup>

## 2. Missing trader – kopplingen till betalningssäkring och företräddansvar

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

• Utgående moms	0 kronor
• Ingående moms	22 500 kronor

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

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

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

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

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

Innan lagstiftningsproceduren med anledning av SOU 2023:49 fortsätter, bör det sålunda noga övervägas vad det är för situation som den enskilde privatpersonen som råkar driva företag hamnar i totalt sett, när statens hela utredningsmaskineri med ett antal åtgärder i form av förslag till beslut, ansökningar om betalningssäkring, företrädaransvarstalan och anmälan om misstanke om brott riktas mot denne.

Annars blir det till slut en situation som är i avsaknad av varje inslag av rättssäkerhet för individen. Det är i sådant fall fråga om ett förfarande mot individen som inte är förenligt med principen om rättvis rättegång och oskuldspresumtionen i artikel 6 i Europakonventionen.<sup>12</sup>

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

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

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

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

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

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

#### 4. Missing trader – felaktigt debiterad moms och bokföringen

Beträffande NJA 2018 s. 704 framhåller utredningen att HD i det fallet har bedömt att ett yrkande om avdrag för ingående moms gällande ett verkligt förvärv varit att bedöma som en oriktig uppgift.<sup>21</sup> Emellertid går utredningen inte alls in på vad som gäller enligt SBL eller annan straffrättslig lagstiftning om fråga är om utfärdande av en skenfaktura där ett belopp helt enkelt benämns mervärdesskatt eller moms utan att någon verklig leverans av vara

eller verkligt tillhandahållande av tjänst faktiskt har skett, det vill säga som när det i utredningens exempel på den enklaste versionen av karusellhandel skulle vara fråga om en felaktigt debiterad moms om 22 500 kronor i fakturan från B till C. Därför redogör jag i korthet för vad jag därvidlag har anfört i Balans fördjupning under 2023.

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

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

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

- En fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller som är företrädare för ett aktiebolag, och som utfärdar en faktura med en oäkta moms, bör inte kunna anses begå skattebrott enligt 2 § SBL, eftersom någon oriktig uppgift avseende skatt som ska redovisas i en momsdeklaration inte aktualiseras därigenom. Genom att oäkta moms inte utgör skatt momsmässigt kan inte heller skattetillägg påföras beloppet i fråga. Den enda konsekvensen är förfarandemässig, och innebär att betalningsskyldigheten ska fullgöras enligt SFL, genom att den oäkta momsen redovisas i en särskild skattedeklaration och betalas.
- Däremot kan skattebrott – och/eller skattetillägg – aktualiseras för mottagaren av skenfakturan, om denne har lämnat oriktig uppgift i sin momsdeklaration, genom att redovisa den oäkta momsen som ingående moms. I exemplet från utredningen vore det fel av C, eftersom avdragsrätt saknas avseende beloppet på grund av att B inte är betalningsskyldig enligt de allmänna momsbestämmelserna, utan

enbart betalningsskyldig enligt den särskilda regeln som infördes 2008. Således kan C anses begå skattebrott på grund av den oriktiga uppgiften, och B som utfärdare av skenfakturan kan endast åläggas straffrättsligt ansvar för medverkan till skattebrott, enligt 23 kap. 4 § brottsbalken (1962:700), BrB.

- På temat bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § första stycket BrB anför jag dels att om mottagaren av fakturan har bokfört den oäkta momsen som ingående moms, kan denne även ådra sig straffrättsligt ansvar för oriktig uppgift i bokföringen, dels att en fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller som är företrädare för ett aktiebolag kan anses ha ådragit sig straffrättsligt ansvar. I sistnämnda fall rör det sig då om att betalningsskyldigheten för den eventalförpliktelse som betalningsskyldigheten till staten för den oäkta momsen utgör inte omnämns i en not i företagens årsredovisning, och rörelsens ställning därmed i huvudsak inte kan bedömas hos B.<sup>25</sup>

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

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

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

## 5. Lagstiftarens åtgärder för att motverka momsbedrägerier genom karusellhandel

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

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

längre behöver särskilt åberopa EU-rätten på området, för att kunna utöva avdragsrätten för ingående moms, ett stort plus.

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

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

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



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

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

Beträffande momsområdet har, i enlighet med principen om tilldelade befogenheter, Sveriges riksdag tilldelat EU:s institutioner kompetens på området, enligt 10 kap. 6 § regeringsformen (1974:152), RF.<sup>30</sup> Straffrätten är dock ett exempel på ett område där i princip exklusiv nationell kompetens råder.<sup>31</sup> Angående utredningens förslag i förhållande till RF anges bara lakoniskt i SOU 2023:49, att ”utredningens förslag bedöms vara förenliga med grundläggande principer i regeringsformen. Förslagen bedöms

enligt utredningen inte heller ge upphov till någon inskränkning som står i strid med EU-rätten”.<sup>32</sup> I SOU 2023:49 sker inget resonemang beträffande principen om tilldelade befogenheter – vilken också benämns legalitetsprincipen.<sup>33</sup>

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

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

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

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

- Mot bakgrund av att det, som nämnts, förekommer i gärningsbeskrivningar från åklagare både misstanke om skattebrott och misstanke om näringspenningtvätt beträffande företrädare i aktiebolag i fall liknande utredningens exempel på den enklaste versionen av karusellhandel är även kravet i medlemsstaters lagstiftningar om dubbel straffbarhet av intresse.<sup>37</sup> Sverige avviker i sin straffrätt på skatteområdet, genom att skattebrott etc. enligt SBL är ett farebrott, inte ett effektbrott som normalt är fallet i jämförbara länder, vilket gäller sedan reformen av SBL den 1 juli 1996, genom SFS 1996:658. Om företag A i exemplet finns i ett annat EU-land där skattebrott inte är ett farebrott, utan ett effektbrott, utgör inte skattebrott i Sverige ett så kallat förbrott som medför straffrättsligt ansvar i det landet för penningtvätt eller näringspenningtvätt.<sup>38</sup> En annan sak är det att dubbel straffbarhet normalt sett inte utgör grund för en EU-stat att vägra samarbete (bistånd) på området i förhållande till en annan medlemsstat.<sup>39</sup> Frågan om dubbel straffbarhet i sammanhanget är ytterligare ett exempel på vad som borde ha berörts i SOU 2023:49, och jag anför att det utgör ytterligare stöd för att syftet med SEFI-direktivet, om att i synnerhet motverka ”momskaruseller” etc., sannolikt

uppnås bättre genom att brottsligt förfarande mot skattekontosystemet särskilt avseende moms lagförs enligt den allmänna regeln mot bedrägerier, 9 kap. 1 § BrB, varvid skattebrottet prövas som ett effektbrott och krav på dubbel straffbarhet inte hindrar lagföring i andra EU-stater avseende näringspenningtvätt. Genom att inte lösa frågan om dubbel straffbarhet angående förbrott vid prövning av näringspenningtvätt åsidosätter Sverige en konvention från Förenta Nationerna (FN) som Sverige har tillträtt – FN:s konvention mot gränsöverskridande organiserad brottslighet av den 15 november 2000. Enligt den är det möjligt att föreskriva att penningtvättsåtgärder vidtagna av den person som begått förbrottet (själv tvätt) inte ska vara kriminaliserade, men Sverige ska verka för att penningtvätt i förhållande till så många förbrott som möjligt kriminaliseras (och Sverige har inte heller föreskrivit nyss nämnda).<sup>40</sup> I sammanhanget får nämnas att det föreslås i Regeringens proposition 2023/24:87 att Sverige ska delta i Europeiska åklagarmyndigheten (Eppo). Exempel på brott som kan ligga inom Eppo:s behörighet är penningtvätt och vissa gränsöverskridande skattebrott avseende moms.

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

#### BJÖRN FORSSÉN

*Juris doktor och verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.*

## Fotnoter

- 1) Jfr SOU 2023:49 s. 9.
- 2) 2 Jfr SOU 2023:49 s. 9.
- 3) Jfr SOU 2023:49 s. 9 och 10.
- 4) Jfr SOU 2023:49 s. 10.
- 5) Jfr SOU 2023:49 s. 10.
- 6) Jfr SOU 2023:49 s. 21 och 22.
- 7) Jfr SOU 2023:49 s. 10.
- 8) Jfr SOU 2023:49 s. 24.
- 9) Jfr SOU 2023:49 s. 23 och 24.
- 10) Jfr SOU 2023:49 s. 43 och 44.
- 11) Jfr SOU 2023:49 s. 44.
- 12) Europakonventionens fullständiga titel är: Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950.
- 13) 13 Jfr prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.) Del 1 s. 450; skattebetalningslagen (1997:483), som ersattes den 1 januari 2012 av SFL.
- 14) Jfr SOU 2023:49 s. 49.1
- 15) Jfr Björn Forssén, Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704, Svensk Skattetidning 2022 s. 118–130 (Forssén 2022).
- 16) Jfr Forssén 2022 s. 125
- 17) Jfr Stig von Bahr, Mer om missbruk och momsbedrägeri, Svensk Skattetidning 2022 s. 498–504 (von Bahr 2022).
- 18) Jfr von Bahr 2022 s. 499.
- 19) Jfr Björn Forssén, "Livsmedelspriserna föranleder lagändringar och planering avseende indirekta skatter", Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2023-03-15, kl. 11:51, på [www.dagensjuridik.se](http://www.dagensjuridik.se) (Forssén 2023a); och Björn Forssén, "Näringspenningtvätt i momskarusell", Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2023-10-02, kl. 11:12, på [www.dagensjuridik.se](http://www.dagensjuridik.se) (Forssén 2023b).
- 20) Jfr t.ex. avsnitt 5.1.4 i SOU 2023:49.
- 21) 21 Jfr SOU 2023:49 s. 56.
- 22) 22 Jfr Björn Forssén, Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning, Balans fördjupning 2023 s. 1–9 (publicerad 2023-06-13 på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se)). (Forssén 2023c).
- 23) Jfr Forssén 2023c, avsnitten 2 och 8.
- 24) Jfr Forssén 2023c, avsnitten 5 och 8.
- 25) Jfr Forssén 2023c, avsnitten 4 och 8.
- 26) Jfr Forssén 2023c, avsnitten 6 och 8.
- 27) 2Jfr Björn Forssén, Momsbedrägerier genom karusellhandel – erfarenheter i Sverige avseende mervärdesskatt, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten, Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT) JFT 4–6/2023 s. 344–378. (Forssén 2023d).
- 28) 28 Jfr Forssén 2022 s. 129.
- 29) Jfr Forssén 2023d s. 349. Där anger jag även att angående bolagsrätten och immaterialrätten var anpassningen av svenska regler till EU-rätten långt gången redan genom EES-avtalet, dvs. redan ett år före Sveriges EU-inträde 1995. Se prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen) Del 1 s. 157 och 158.
- 30) Jfr prop. 1994/95:19 Del 1 s. 501 och 522. OBS! 10 kap. 6 § var tid. 10 kap. 5 § RF – se SFS 2010:1408.
- 31) Jfr prop. 1994/95:19 Del 1 s. 472.
- 32) Jfr SOU 2023:49 s. 107.
- 33) Jfr t.ex. avsnitten 1.1.3 och 1.2.3 i Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier (Örebro Studies in Law 4 2013), Forssén 2013, där jag bl.a. berör principen om tilldelade befogenheter enligt 10 kap. 6 § RF och artiklarna 4.1 och 5.2 i Fördraget om EU och därvid hänvisar bl.a. till prop. 1994/95:19 Del 1 s. 111, 470, 471 och 507. Forssén 2013 finns tillgänglig i databasen DiVA ([www.diva-portal.org](http://www.diva-portal.org)).
- 34) Jfr Forssén 2023d, avsnitt 8.2 (Avslutande synpunkter).
- 35) Jfr Forssén 2023d, avsnitt 8.2 med hänvisning till Forssén 2023c, avsnitt 5, och referensen till Forssén 2013, s. 76, där jag hänvisar till avsnitt 5.4.1, Översyn av uppbörden av mervärdesskatt, i EU-kommissionens grönbok KOM(2010) 695 slutlig och EU-kommissionens uppföljning till grönboken, COM(2011) 851 final, s. 6.
- 36) Jfr Björn Forssén, "Rätt resurs på rätt ställe minskar momsbedrägerierna", Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2021-05-05, kl. 11:07, på [www.dagensjuridik.se](http://www.dagensjuridik.se). (Forssén 2021).
- 37) Jfr ang. principen om dubbel straffbarhet i svensk straffrätt: 2 kap. 2 § andra stycket BrB.
- 38) Jfr ang. regler mot penningtvätt och näringspenningtvätt i Sverige: lagen (2014:307) om straff för penningtvättsbrott; och prop. 2013/14:121 (En effektivare kriminalisering av penningtvätt). Penningtvätt berörs enbart i förbigående i SOU 2023:49 (s. 30). Jag berör, som nämnts, näringspenningtvätt i Forssén 2023b.
- 39) Jfr prop. 2013/14:121 s. 95.
- 40) Jfr prop. 2013/14:121 s. 24 samt även skäl 7 i ingressen till SEFI-direktivet och artikel 4.1 i det direktivet.