

”Felaktigt debiterad moms föranleder betalningsskyldighet – inte skattebrott – ’karusellen’ går vidare”

Debatt

Publicerad: 2023-11-27 11:44



DEBATT – av Björn Forssén, advokat och juris doktor.

I två tidigare debattartiklar i Dagens Juridik, [”Livsmedelspriserna föranleder lagändringar och planering avseende indirekta skatter”](#) (2023-03-15) och [”Näringspenningtvätt i momskarusell”](#) (2023-10-02), har jag hänvisat till min artikel i Svensk Skattetidning nr 2/2022 (s. 118-130), [”Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704”](#), där jag resonerar utifrån det målet i Högsta domstolen (HD), när det gäller frågan om skattebrott kan föreligga i fall av förfarandemissbruk i ”momskaruseller”. Med anledning av en dom i Svea hovrätt av 2023-11-07 (mål nr B 15272-22) följer jag i denna artikel upp skattebrottsfrågan med frågeställningen huruvida skattebrott kan anses föreligga avseende ett belopp som felaktigt har betecknats som mervärdesskatt (moms) i en faktura, dvs. för ett belopp som inte utgör moms enligt de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattelagen, men som ändå föranleder betalningsskyldighet till Skatteverket (SKV) för utfärdaren av fakturan (så länge kreditnota inte utfärdas) och som jag benämner oäkta moms.

Genom den nya mervärdesskattelagen (2023:200), som trädde i kraft den 1 juli 2023, avser betalningsskyldighet numera både moms enligt de allmänna bestämmelserna (äkta moms) och oäkta moms, vilket innebär att begreppen skattskyldig och skattskyldighet har utmönstrats ur den svenska mervärdesskattelagstiftningen, men

eftersom de mål som nämns här avser tiden då mervärdesskattelagen (1994:200), GML, gällde, använder jag skattskyldig och skattskyldighet för vad jag benämner äkta moms respektive betalningsskyldig och betalningsskyldighet för oäkta moms.

I Svea hovrätts dom av 2023-11-07, mål nr B 15272-22, fastställdes Solna tingsrätts dom av 2022-12-01 (mål nr B 10428-21), där samtliga tilltalade dömdes för grovt skattebrott och även för grovt bokföringsbrott och/eller näringspenningtvätt, grovt brott. Samtliga dömda ålades också näringsförbud, och dessutom påfördes respektive av tre inblandade aktiebolag företagsbot. Då denna artikel får ses som en uppföljning till artiklarna där jag tog upp NJA 2018 s. 704, som enbart avsåg grovt skattebrott (alternativt vårdslös skatteuppgift), och Svea hovrätt i domen av 2023-11-07 hänvisar till NJA 2018 s. 704, fokuserar jag av utrymmesskäl på Svea hovrätts bedömning av skattebrottsfrågan, dvs. av 2 § skattebrottslagen (1971:69), SBL.

Sålunda sätter jag fokus i denna artikel på att Svea hovrätt i domen av 2023-11-07 tillät åklagaren att justera gärningspåståendena, genom att åklagaren anförde som ett förtydligande, att det i skattebrottsfrågan saknar betydelse om de transaktioner som avses i åtalen utgör mervärdesskattepliktig omsättning eller om det är fråga om skenrättshandlingar, eftersom fara för skatteundandragande föreligger i båda fallen. Det föranledde att åklagaren i hovrätten gjorde tillägg till gärningsbeskrivningarna av innebörd att vad som har angivits som mervärdesskatt i aktuella fakturor har "i vart fall" utgjort felaktigt debiterad mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § tredje stycket GML, dvs. vad jag benämner oäkta moms. I vissa åtalspunkter anförde åklagaren att sådan oäkta moms skulle ha redovisats vid samma tidpunkter som om det hade varit fråga om mervärdesskatt, dvs. fråga om sådan utgående moms som jag benämner äkta moms och som bestäms i 1 kap. 1 § första stycket 1-3 GML (jfr 1 kap. 8 § första stycket GML). I andra åtalspunkter anförde åklagaren att när mottagna fakturor har använts för att redovisa ingående moms har det inneburit att oriktiga uppgifter lämnats, eftersom det saknas avdragsrätt för felaktigt debiterad mervärdesskatt, dvs. avdragsrätt uppkommer inte som för ingående moms när det är fråga om belopp i mottagen faktura som utgör oäkta moms.

Åklagarens inställning beträffande avdragsfrågan är förenlig med huvudregeln för avdragsrätt avseende ingående moms på förvärv och import i 8 kap. 3 § första stycket GML och reciprocitetsprincipen i artikel 167 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Med ingående skatt förstås enligt 1 kap. 8 § andra stycket GML sådan skatt vid förvärv eller import som avses i 8 kap. 2 § GML. Därav följer att för förvärvaren utgörs ingående skatt av beloppet av den utgående skatt som motparten ska redovisa till staten, om denne är skattskyldig för sin försäljning till förvärvaren. Det är förenligt med att artikel 167 i mervärdesskattedirektivet innebär att avdragsrätten ska inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. Det innebär att motpartens prestation måste föranleda skyldighet för denne att redovisa utgående moms – en äkta moms – till staten, för att förvärvaren av varan eller tjänsten i fråga ska ha avdragsrätt för ingående moms enligt 8 kap. 3 § första stycket GML och kunna utöva den rätten enligt 8 kap. 5 § GML. Om mottagaren av en faktura redovisar en oäkta moms som ingående moms i sin momsdeklaration till SKV, har denne lämnat oriktig uppgift däri och kan dömas för skattebrott, förutsatt att också de båda andra rekvisiten för sådant brott enligt 2 § SBL uppfylls, dvs. att

redovisningen av uppgiften har skett uppsåtligt och givit upphov till fara för att ingående moms felaktigt tillgodoräknas.

Emellertid kan enligt min mening den som i en faktura felaktigt anger ett belopp som mervärdesskatt (moms) inte anses ha gjort sig skyldig till skattebrott enligt 2 § SBL. Åtgärden har nämligen enbart till konsekvens att utfärdaren av fakturan blir betalningsskyldig enligt 1 kap. 2 e § GML jämförd med ovan nämnda specialregel om betalningsskyldighet i 1 kap. 1 § tredje stycket GML. Detta följer av förarbetena till implementeringen av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet som skedde i nämnda regler i GML den 1 januari 2008, genom SFS 2007:1376. Av dessa förarbeten framgår nämligen, på s. 90 i prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor), att den enda konsekvensen för utfärdaren av en faktura med felaktigt debiterad moms är betalningsskyldighet, vilket följer av att lagstiftaren uttalar: "För att ytterligare understryka att en felaktigt debiterad mervärdesskatt inte ska leda till annat än en betalningsskyldighet för den som felaktigt har debiterat skatten föreslås dock att betalningsskyldigheten för detta felaktiga belopp regleras i en separat paragraf, 1 kap. 2 e § ML." (Jag förkortar, som nämnts, 1994 års lag GML.)

I Tidningen Balans har jag utvecklat i en artikel, Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning, vilken publicerades 2023-06-13 under Fördjupning på www.tidningenbalans.se, vilka konsekvenser som kan förekomma för utfärdare och mottagare av en skenfaktura med momsdebitering, dvs. en faktura som innehåller ett belopp som jag benämner oäkta moms. Även där anför jag att mottagaren kan omfattas av skattebrott enligt 2 § SBL, men inte utfärdaren. Utfärdaren ska, enligt 26 kap. 7 § skatteförordningen (2011:1244), SFL, redovisa beloppet i en särskild skattedeclaration till SKV – inte som angående äkta moms i en momsdeklaration (jfr 26 kap. 21 § SFL). Att oäkta moms inte är moms enligt GML innebär att utfärdaren av fakturan inte har begått brott avseende *skatt*, det vill säga skattebrott enligt 2 § SBL. Det skulle kräva ett förtydligande i SBL om att *skatt* även avser belopp som felaktigt har betecknats som moms. Åklagaren för ett ogiltigt resonemang, när denne gör nämnda tillägg i gärningsbeskrivningen. Specialregeln om betalningsskyldighet är inte subsidiär till huvudregeln om skattskyldighet i 1 kap. 1 § första stycket 1 GML, varför Svea hovrätt borde ha underkänt att fakturorna "i vart fall" innebar felaktigt debiterad moms enligt 1 kap. 1 § tredje stycket GML. Skenrättshandlingar är ett exempel på tillämpning av specialregeln (jfr prop. 2007/08:25 s. 91), och huruvida sådana eller verkliga affärer har förekommit utgör en regelkonkurrens mellan specialregeln och huvudregeln. Åklagaren kan inte gardera med: om inte det ena gäller, föreligger "i vart fall" det andra.

Om Svea hovrätts dom av 2023-11-07 överklagas, anser jag att HD bör meddela prövningstillstånd, åtminstone angående de åtalspunkter som avser utfärdare av fakturor med av åklagaren förment felaktigt debiterad moms, eller återförvisa målet.