

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

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

1 Inledning

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

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

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

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

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

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

⁵ EU, förkortning av Europeiska unionen eller unionen.

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

Momsbedrägerier genom karusellhandel är ett stort problem för den svenska staten. Det är inte ett nytt fenomen och har inte uppkommit på grund av Sveriges EU-inträde 1995. Det förekom redan på 1980-talet, vilket jag nämner i en bok från 2021.⁹ Däremot har omfattningen av problemet eskalerat de senaste decennierna, och idag kan ett enda ärende omfatta miljarder kronor i redovisad moms som ifrågasätts av SKV och EBM. I en intervju i SVT under juli månad 2023 uppgavs siffran 5 miljarder kronor – i yrkade avdrag för ingående moms som inte motsvarar inbetald utgående moms – avseende det som brukar beskrivas som Sveriges och EU:s största momsbedrägeri. På reportern Mikael Grill Petterssons fråga, angående hur mycket som har säkrats av myndigheterna, svarade chefsåklagaren hos EBM, Jonas Svanfeldt, ”jag skulle säga under 5 procent”, och EBM:s generaldirektör, Monica Rodrigo, sade att ”det är som en mjölkko”.¹⁰ Det har med andra ord inte hjälpt att så kallad omvänd skattskyldighet

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

⁷ Jämför artikel 1.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

⁸ Jämför artikel 1.2 tredje stycket i mervärdesskattedirektivet.

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

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

har införts för ytterligare situationer sedan så skedde för investeringsguld den 1 januari 2000, vilket jag återkommer till med hänvisning till Forssén 2022. Dessutom har enligt min uppfattning rättssäkerheten satts på undantag i sammanhanget, genom att utredningarna från SKV:s och EBM:s sida numera initieras i första hand av att handel bedrivs mellan Sverige och andra EU:s medlemsstater avseende en viss sorts vara, framför allt elektroniska produkter. Det sker i stället för att frågor kring begreppet omsättning ges en noggrann bedömning, såsom i utredningarna vid tiden för mitt föredrag på Svensk Juriststämma år 2001.¹¹ Detta minskar rättssäkerheten, eftersom omsättning är ömsesidigt i förhållande till begreppet förvärv för vilket avdrag för ingående moms yrkas, genom att avdragsrätten inträder då den avdragsgilla momsen blir utkrävbar (reciprocitetsprincipen).¹² Om befogade krav på effektiva utredningar från SKV:s och EBM:s sida och rättssäkerheten för den enskilde företagaren, som blir föremål för utredning i förevarande hänseende, ska upprätthållas, anser jag att fokus fortsatt måste sättas på frågor kring begreppet omsättning. I stället har lagstiftaren sedan år 2000 försökt att åtgärda fenomenet i fråga genom att införa en omvänd skattskyldighet, varvid dock erforderlig konsekvens från lagstiftarens sida saknas, vilket jag återkommer till och hänvisar till Forssén 2022 och även till Forssén 2023a.

2 Den nya svenska mervärdesskattelagen

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹⁵ Jämför Forssén 2020a, s. 388.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.2 Viss komparation med dansk respektive finsk mervärdesskatterätt

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

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

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

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

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

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

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

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

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

²⁵ Jämför även Forssén 2020b, s. 726.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4 Åtgärder från lagstiftarens sida för att motverka karusellhandel

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

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

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

²⁸ Jämför *MOMSKARUSELLER – REVISORS ROLLE*, av Anita Holm Thorstensen och Karina Skovgaard Svane, avsnitt 2.7 (”Hvordan opbygges en momskarusel”). *Kandidatavhandling* lämnad (afleveret) den 23 maj 2013 vid Copenhagen Business School.

²⁹ Jämför *EFFEKTERNE AF OMVENDT BETALINGSPLIGT: THE EFFECT OF REVERSE CHARGE*, av Jeanne Kierulff Nielsen och Yvonne Nygaard, avsnitt 5 (”Momskaruselsvig”). *Kandidatavhandling* lämnad den 7 maj 2015 vid Copenhagen Business School.

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

³¹ Jämför Forssén 2022, s. 118 och 119.

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

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

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

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

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

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

³⁵ Jämför Forssén 2022, s. 120.

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

Den 1 april 2021 infördes omvänd betalningsskyldighet för handel inom landet mellan beskattningsbara personer avseende varor i form av mobiltelefoner etc., men inte för tjänster i form av IP-telefoni (VoIP).³⁶ Därigenom gäller omvänd betalningsskyldighet för handel inom landet mellan beskattningsbara personer avseende varor i form av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekadorer och bärbara datorer. Förutsättningen för att omvänd betalningsskyldighet ska gälla i stället för allmänna momsbestämmelser är att beskattningsunderlaget för omsättningen av dessa varor i en faktura sammantaget överstiger 100 000 kr och registreringskyldigheten för förvärvaren inte endast är en konsekvens av förvärvet.

I Forssén 2022 berör jag att regeringen först föreslog införande av omvänd betalningsskyldighet både för varor i form av mobiltelefoner etc. och för tjänster i form av VoIP, men att så inte skedde för VoIP, utan bara för handeln mellan företag avseende mobiltelefoner etc.³⁷ Regeringen frångick därmed i propositionen sitt förslag av 2020-04-17,³⁸ vilket innebar att omvänd betalningsskyldighet även skulle gälla för tjänster i form av VoIP. I SVT:s morgonnyhetsprogram 2020-09-18 förklarade dåvarande finansministern, Magdalena Andersson, att VoIP undantogs från reformen med att *näringslivet* hade framfört att de ville undvika krångel avseende VoIP. Det må vara hur det vill med det, men jag noterar att sedan 2015 anges VoIP i artikel 6a.1 b) i tillämpningsförfordningen som ett exempel på telekommunikationstjänster enligt artikel 24.2 i mervärdesskattedirektivet.³⁹ För övrigt antog danska Folketinget den 1 juni 2023 regler om omvänd betalningsskyldighet (*omvendt betalingspligt*) avseende *teleydelser* (telekommunikationstjänster), för att bekämpa momsbedrägerier (*momssvig*), och därvidlag stipuleras inte något undantag för VoIP.⁴⁰ Detta är i linje med min uppfattning av innebörd att någon sådan särbehandling av VoIP i förhållande till andra telekommunikationstjänster som svenska regeringens förslag av 2020-04-17 innebar inte är förenlig med tillämpningsförfordningen, vilken rättsakt är direkt tillämplig i varje medlemsstat enligt artikel 288 andra stycket FEUF.

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

³⁷ Jämför Forssén 2022, s. 119.

³⁸ Jämför finansdepartementets promemoria Fi2020/01855/S2.

³⁹ Jämför Forssén 2022, s. 119.

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

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

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

5 Missing trader och skyldighet att betala felaktigt debiterad moms

5.1 Allmänt om skenfaktura med felaktigt debiterad moms – oäkta moms

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

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

⁴¹ Jämför Forssén 2022, s. 129.

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

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

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

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

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

⁴⁵ Jämför artiklarna 192a–205 i mervärdesskattedirektivet.

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

⁴⁷ Jämför även Forssén 2023a, avsnitt 1.

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

5.2 Faktura med oäkta moms och själva momsfrågan

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

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

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

⁴⁹ Jämför prop. 2007/08:25, s. 90.

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

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

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

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

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

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

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

⁵⁵ Jämför Forssén 2020a, s. 388.

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

⁵⁷ Jämför Forssén 2013, s. 225 och 226.

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

5.3 Faktura med oäkta moms och redovisningen

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

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

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

⁶⁰ Jämför ML 3 kap. 1 § 1 och 3.

⁶¹ Jämför ML 17 kap. 10 §.

⁶² Jämför även Forssén 2023a, avsnitt 3.

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

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

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

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

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

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

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

5.4 Faktura med oäkta moms och straffrättsligt ansvar

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁶⁸ Jämför även Forssén 2023a, avsnitt 4.

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

⁷⁰ Jämför SFL 49 kap. 2 §.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I avsnitt 3 konstaterar jag att synen på momsbedrägerier genom karusellhandel

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

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

I avsnitt 4.1 anför jag att lagstiftaren i Sverige får anses ha misslyckats med att stävja fenomenet med momsbedrägerier genom karusellhandel, när det gäller att införa omvänd betalningsskyldighet (tidigare omvänd skattskyldighet) på olika områden, vilket har skett sedan år 2000. Misslyckandet från lagstiftarens sida är tämligen uppenbart mot bakgrund av att ett enda ärende numera kan omfatta miljarder kronor i redovisad moms som ifrågasätts av SKV och EBM. Läget var inte sådant för över två decennier sedan, det vill säga vid tiden för mitt föredrag på Svensk Juriststäm­ma år 2001.⁸¹ Det som har hänt är enligt min erfarenhet i stället att utredningen och bedömningen av skatteobjektet, det vill säga av omsättningens (numera leveransens eller tillhandahållandets) karaktär och placering, har ersatts av att utredningarna från SKV:s och EBM:s sida numera initieras i första hand av att handel bedrivs mellan EU:s medlemsstater avseende en viss sorts vara, framför allt elektroniska produkter, vilket jag nämner i avsnitt 1. I avsnitt 4.2 berör jag också att begrepp införs i samband med utredningar och processer om påstådda ”momskaruseller”, där begrepp eller uttryck används av SKV och EBM utan förklaring av att de inte nödvändigtvis behöver ses i samband dylika karuseller. Ett ofta förekommande exempel på detta är så kallad

⁸¹ Jämför Forssén 2001.

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

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

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

7 Straffrättsligt ansvar vid underprissättning eller gratistillhandahållanden i samband med momskaruseller

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁸⁶ Jämför IL 22 kap. 3 och 4 §.

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

Jag sammanfattar sistnämnda konklusion enligt följande:

Om SKV eller åklagare anför att prissättningen på en vara eller en tjänst är felaktig, är detta *i sig* irrelevant på temat momsbedrägeri genom karusellhandel, om

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

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

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

⁸⁷ Jämför prop. 1995/96:170, s. 91.

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

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

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

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

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

⁹⁰ Jämför Forssén 2018, s. 4–7.

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

⁹² Jämför Forssén 2018, s. 3.

⁹³ Jämför Forssén 2018, s. 5-7.

tjänst, varför tillhandahållandet av optionen undantas från skatteplikt enligt ML 10 kap. 33 § första stycket och tredje stycket 1 och artikel 135.1 f i direktivet.⁹⁴ Varorna – kopparpartiet – säljs också momsfritt när de är placerade i skatteupplaget enligt ML 11 kap. 4 § 4 jämförd med 3 § 2.⁹⁵ Genom transaktionerna under tiden varorna är placerade i skatteupplaget har två momsfria försäljningar matchats mot varandra, och beskattningsunderlaget för moms kan sänkas med ett belopp motsvarande premien på optionen, innan bolaget som har köpt varorna säljer dem vidare, vilket således är en beskattningsbar transaktion.

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

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

⁹⁴ Jämför Forssén 2018, s. 7. ML 10 kap. 33 § första stycket och tredje stycket 1 motsvarades i GML av 3 kap. 9 § första stycket och tredje stycket.

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

⁹⁶ Jämför Forssén 2018, s. 9.

⁹⁷ Jämför Forssén 2018, s. 7.

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

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

8 Sammanfattning och avslutande synpunkter

8.1 Sammanfattning

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

8.2 Avslutande synpunkter

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

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

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

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

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

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