

# II 8

## Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704

AV BJÖRN FORSSÉN

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

### I. INLEDNING

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

1. Jfr 1 kap. 2 § första stycket 2 och 1 § första stycket 2, dess lydelse när ML trädde i kraft den 1 juli 1994. Jfr även prop. 1993/94:99 (om ny mervärdesskattelag).

2. Jfr 1 kap. 2 § första stycket 5 och 1 § första stycket 2 ML, dess lydelse enligt SFS 1994:1798. Jfr även prop. 1994/95:57 (Mervärdesskatten och EG).

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

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

3. Jfr 1 kap. 2 § första stycket 2 ML, dess lydelse enligt SFS 2009:1333, som infördes den 1 januari 2010 enligt förordningen SFS 2009:1334. Jfr även prop. 2009/10:15 (Nya mervärdesskatte regler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning).

4. Jfr 1 kap. 2 § första stycket 4 a ML, som infördes den 1 januari 2000, genom SFS 1999:640. Jfr även prop. 1998/99:69 (Särskilda mervärdesskatte regler för investeringsguld).

5. Jfr en dansk *kandidatavhandling* lämnad (*afleveret*) den 23 maj 2013 vid Copenhagen Business School, *MOMSKARRUSELLER – REVISORS ROLLE*, av Anita Holm Thorstensen och Karina Skovgaard Svane, där följande anges i avsnitt 2.7 ("Hvordan opbygges en momskarusel"): "Momskarusellerne fungerer grundlæggende på den måde, at det ene selskab i karrusellen får penge tilbage i moms, mens et andet selskab oparbejder en stor momsgæld for derefter at gå konkurs og aldrig indbetale momsen." I en annan *kandidatavhandling* lämnad den 7 maj 2015 vid Copenhagen Business School, *EFFEKTERNE AF OMVENDT BETALINGSPLIGT: THE EFFECT OF REVERSE CHARGE*, av Jeanne Kierulff Nielsen och Yvonne Nygaard, anges, i avsnitt 5 ("Momskaruselsvig"), 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 betalingsevne, mens det i virkeligheden er en betalingsvilje de mangler."

6. Jfr 1 kap. 2 § första stycket 4 d ML, som infördes den 1 januari 2011, genom SFS 2010:1518. Jfr även prop. 2010/11:16 (Omvänt skattskyldighet för mervärdesskatt vid handel med utsläppsrätter för växthusgaser).

7. Jfr 1 kap. 2 § första stycket 4 f och sjunde stycket ML, som infördes den 1 april 2021, genom SFS 2020:1220 (och 1221). Jfr även prop. 2020/21:20 (Omvänt skattskyldighet vid omsättning av vissa varor). Av intresse är också att regeringen i propositionen frångick sitt förslag av 2020-04-17 (Fi2020/01855/S2), vilket innebar att omvänt skattskyldighet även skulle gälla för tjänster i form av IP-telefoni (VoIP, Voice over Internet Protocol). Jag noterar att sedan 2015 anges VoIP i artikel 6a.1 b) i EU:s genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 som ett exempel på telekommunikationstjänster enligt artikel 24.2 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

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

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

## 2. SVEA HOVRÄTTS DOMSKÄL

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

8. Föredrag av Björn Forssén på Svensk Juriststämman 2001-11-14 (Stockholmsmässan i Älvsjö), Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten (SKM och EBM). Arrangör VJS. Föreläsningpromemorian finns tillgänglig på min hemsida, [www.forssen.com](http://www.forssen.com), under Böcker m.m.

9. Jfr 1 kap. 2 § första stycket 1 och 1 § första stycket 1 ML.

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

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

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

10. De förenade målen C-439/04 och C-440/04 (Kittel och Recolta Recycling), ECLI:EU:C:2006:446.

11. De förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03 (Optigen m.fl.), ECLI:EU:C:2006:16.

12. Mervärdesskattedirektivet: EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Fullständig titel: RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Mervärdesskattedirektivet ersatte den 1 januari 2007 EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG), första direktivet, och EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), sjätte direktivet.

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

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

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

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

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

### 3. JÄMFÖRELSE AV HOVRÄTTSLAGMANNENS UPPFATTNING MED HD:S AVGÖRANDE

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

13. Målet C-255/02 (Halifax m.fl.), ECLI:EU:C:2006:121.

14. Jfr punkt 85 i ”Halifax m.fl.”-målet.

15. Jfr punkt 86 i ”Halifax m.fl.”-målet.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### 4. AVSLUTANDE SYNPUNKTER

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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