Revisorns roll som vittne när klienten råkat in i karusellhandel



Fördjupning

2026.06.25

Revisorns roll som vittne när klienten råkat in i karusellhandel

Vilka frågeställningar behöver en revisor ha koll på när ett företag som har råkat in i ett momsbedrägeri av så kallad karuselltyp (karusellhandel) behöver vittnesmål från företagets externa revisor? Björn Forssén utvecklar sin syn på saken i en fördjupningsartikel för Balans.

text:

Björn Forssén

illustration:

Elsa Sjögren

Jag antog att det skulle ta lång tid, innan utredningarna från 2023 och 2024 mot momsbedrägerier skulle återupptas, men Regeringen kom i gång igen i höstas. Ny lagstiftning trädde i kraft den 1 april respektive träder i kraft den 1 juli 2026. Här tar jag upp vad som numera är bra att tänka på för revisorer som plötsligt får reda på att klienten anklagas för att ha medverkat i en karusellhandel.

Inledning

Revisorns roll som vittne i mål som gäller skatt är oftast att uttala sig om huruvida granskat företag har bedrivit en normal affärsverksamhet och kan anses ha haft kontroll på den, genom sina redovisnings- och lagerhållningssystem. Emellertid har under lång tid fenomenet karusellhandel gjort att detta inte räcker, utan Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten anser att redan den omständigheten att affärerna har gällt elektroniska produkter, såsom mobiltelefoner eller datorer och tillbehör, innebär att företaget har känt till eller borde ha känt till att det ingick i ett mervärdesskattebedrägeri av så kallad karuselltyp (karusellhandel). Då räcker det inte att vittna om att företaget bedöms ha bedrivit normal affärsverksamhet och haft kontroll på den genom nämnda system. Företaget anklagas ändå för att ha varit ett skenföretag på grund av att elektroniska produkter har ingått i dess sortiment, och Skatteverkets revision kan till och med enbart avse dessa produkter, vilka verket också anser sig kunna bestämma och åtskilja från elektriska produkter, såsom dammsugare.

Jag nämner här några frågor som är bra att känna till utifrån Regeringens fortsatta arbete efter utredningarna mot momsbedrägerier 2023 och 2024, vilket har lett till lagstiftning i två steg, nämligen regler som trädde i kraft den 1 april och regler som träder i kraft den 1 juli.

Nya regler den 1 april 2026

Ärenden om karusellhandel innebär att Skatteverket inte bara exempelvis vägrar företaget avdrag för ingående moms på inköp av elektroniska produkter, utan påför också skattetillägg på den skattehöjningen. Skattetilläggsfrågan föranleder att verket gör en anmälan mot företagaren – en fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma eller företrädare för en juridisk person såsom ett aktiebolag – till Ekobrottsmyndigheten om misstänkt skattebrott. Om åklagare beslutar om åtal, drabbas företaget och företagaren av processer i förvaltningsdomstolarna beträffande avdraget och skattetillägget respektive i allmän domstol beträffande skattebrottsfrågan. Om det är fråga om enskild firma gäller att den fysiska personen inte ska lagföras två gånger. På latin heter detta ne bis in idem (’inte två gånger om samma sak’), och brukar kallas för dubbelbestraffningsförbudet. För samma fysiska person får dubbla straff inte uppstå för skattebrott och skattetillägg, som också är av straffrättslig karaktär.

När det gäller vad företaget har känt till eller borde ha känt till om att det visat sig att förvärven i fråga ingått i en transaktionskedja där karusellhandel påstås ha förekommit, har det av lägre instans anförts att förhållandet mellan ond tro och god tro är binärt. Det innebär att ond tro ska anses föreligga per definition vid avsaknad av god tro.

Jag anser att ett uttalande från Regeringen angående de nya reglerna ger en viss ledning angående dubbelbestraffningsförbudet avseende skattetillägg och skattebrott. Regeringen anför nämligen på sidan 26 i prop. 2025/26:43 att det för ansvar för skattebrott ”krävs ett straffrättsligt uppsåt”, och att därvidlag är det således ”inte tillräckligt med sådan ond tro utifrån objektiva omständigheter som räcker för att avdragsrätt ska falla bort”. Om det vore så att ond tro och god tro är ett kontradiktoriskt motsatspar, stödjer Regeringens uttalande min uppfattning att ond tro bestämd utifrån en frånvaro av god tro sammanfaller med det subjektiva straffrättsliga rekvisitet uppsåt i förevarande sammanhang. Detta eftersom den bestämningen av ond tro gör en tillämpning av uppsåtsrekvisitet överflödig vid prövningen av ansvar för skattebrott. Med andra ord skulle vad personen i fråga kände till eller borde ha känt till om att förvärvet ingick som ett led i undandragande av moms per definitionen i fråga sammanfalla med vad som bedöms utgöra en övertygande bevisning för fällande dom avseende skattebrott. Frågan om förhållandet mellan ond och god tro bör avgöras i Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), så att tydlig vägledning ges för rättstillämpningen i förvaltningsrätter och kammarrätter, men också i tingsrätter och hovrätter, då allmän domstol ska beakta att oriktig uppgift i skattebrottslagen fortsatt har samma innebörd som i skattereglerna, enligt Regeringen.

Om en revisor åberopas att vittna i ett karusellhandelsmål, ska denne givetvis inte svara för vad lagstiftaren respektive HFD eller Högsta domstolen inte mäktat med att klarlägga tydligt nog i lagstiftningen respektive rättspraxis. Revisorn kan helt enkelt inte bedöma vad företagaren åtminstone borde ha känt till om eventuell karusellhandel om inte det ska utgöra en bedömning strikt utifrån objektiva omständigheter, utan också gälla det subjektiva. Revisorn kan bara uttala sig om det objektiva och inte vad som rört sig i huvudet på företagaren. Detta är viktigt att beakta, då de nya reglerna också innebär att oriktig uppgift i reglerna om skattetillägg och skattebrott numera kan avse muntliga uppgifter och inte bara vad som framgår i deklarationen. Av intresse är också att beträffande oriktig uppgift avseende moms infördes en ny punkt i skattetilläggsreglerna som riktas mot momsbedrägerier, men i författningskommentaren (s. 38) anges att det är Skatteverket som har bevisbördan för oriktig uppgift också i det hänseendet.

Nya regler den 1 juli 2026

Revisorn kan också bli kallad att uttala sig om nämnda frågor i ett företrädaransvarsmål, dvs. om Skatteverket stämmer företrädare för en juridisk person, exempelvis ett aktiebolag, för personligt ansvar för bolagets skatteskulder. Då ska verket bevisa att en eller flera personer varit företrädare i bolaget, och att de förfarit uppsåtligt eller åtminstone grovt oaktsamt med ekonomin i bolaget så att exempelvis momsskulden inte kunnat betalas till staten av bolaget.

I detta hänseende borde Regeringen ha berört även begreppet oriktiga uppgifter i den särskilda företrädaransvarsregeln avseende överskjutande ingående moms i skatteförfarandelagen (59 kap. 14 §). Regeländringarna den 1 juli i den lagen innebär bland annat införandet av ett nytt kapitel (63 a) angående när överskjutande ingående moms inte

ska tillgodoräknas. Genom att inte beröra förekomsten av begreppet oriktiga uppgifter i nämnda företrädaransvarsregel anser jag att Regeringen saknar en nödvändig helhetssyn på dubbelbestraffningsförbudet, då den särskilda regeln om företrädaransvar – till skillnad från huvudregeln – innehåller begreppet oriktiga uppgifter och det saknas stöd i förarbetena till införandet den 1 januari 2004 av regeln för att det skulle ha en annan innebörd än oriktig uppgift beträffande skattebrott. Eftersom det inte är ovanligt att det är först genom revisorns vittnesmål som det uppmärksammas i en process som berör moms att det i momsdeklarationen är skillnad på rad 48, ingående moms, och rad 49, om den utvisar överskjutande ingående moms, kan min reflektion vara av intresse.

Källor:

Skatteförfarandelagen (2011:1244), skattebrottslagen (1971:69) och lag (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall; SOU 2023:49 och SOU 2024:32 (utredningen Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier); SFS 2026:109 och 110, prop. 2025/26:43 (lagstiftningen den 1 april 2026); och SFS 2026:707, prop. 2025/26:128 (lagstiftningen den 1 juli 2026); samt, ang. reformen av företrädaransvarsreglerna den 1 januari 2004, SFS 2003:747 och prop. 2002/03:128. Ang. att skattetillägg är av straffrättslig (bestraffande) karaktär: se hänvisning till Europadomstolen på s. 70 i prop. 2002/03:106. Ang. anförande av lägre instans: se skäl för avgörande i Förvaltningsrätten i Växjös dom 2023-03-31 (mål nr 179-22 och 3956-20).

BJÖRN FORSSÉN Juris doktor och civilekonom