

Stockholm den 15 november 2024

R-2024/1201

Till Finansdepartementet  
Fi 2024/01073

Sveriges advokatsamfund har genom remiss den 31 maj 2024 beretts tillfälle att avge yttrande över betänkandet Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier (SOU 2024:32).

### **Sammanfattning**

Advokatsamfundet, som även hänvisar till tidigare synpunkter i angränsande och nu aktuella frågor,<sup>1</sup> ställer sig överlag positivt till ambitionerna att vidta åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier, men vill utifrån betänkandets olika förslag särskilt framhålla följande.

### **Synpunkter**

*Betydelsen av uttrycken mervärdesskattebedrägeri och ond tro i Skatteverkets förslag till beslut för frågan om en rättvis rättegång för den enskilde*

Advokatsamfundet konstaterar att uttrycket ”mervärdesskattebedrägeri” har använts redan i förslag till beslut där Skatteverket (SKV) dessutom anför att delägare i aktiebolag är i ond tro om att deras bolag ingår i en transaktionskedja, som skatterevisorerna anser innebära ett fall av mervärdesskattebedrägeri av så kallad karuselltyp, men att de därmed inte ska anses ha uttalat sig angående huruvida exempelvis delägarna i ett aktiebolag har begått skattebrott med sitt bolag, trots att det beskrivs av skatterevisorerna som ett brottsverktyg för att tillskansa sig pengar från svenska staten. Tillvägagångssättet ifrågasätts beträffande vad som är den ena eller förvaltningsmyndighetens, SKV respektive Ekobrottsmyndigheten (EBM), uppgift att behandla. Advokatsamfundet anför att det bör klarläggas i det fortsatta lagstiftningsarbetet att SKV bör undvika att använda uttrycket mervärdesskattebedrägeri i förslag till beslut, eftersom det uttrycker att SKV genom skatterevisionen avseende bolaget i fråga ska ha utrett inte bara frågan om oriktig uppgift, utan dessutom de båda övriga rekvisiten för skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen (SBL), dvs. fara för skatteundandragande avseende utgående skatt, tillgodoräknande av ingående skatt eller återbetalning av överskjutande ingående skatt, liksom uppsåt hos den enskilde.

Att SKV använder begreppet mervärdesskattebedrägeri i samband med påstående om ond tro hos delägarna i ett aktiebolag beträffande att deras företag skulle ingå i en transaktionskedja som utgör karusellhandel i syfte att tillskansa sig pengar från svenska staten innebär att SKV

---

<sup>1</sup> Se Advokatsamfundets remissyttrande den 29 december 2023 över delbetänkandet Skyddet för EU:s finansiella intressen. Ändringar och kompletteringar i svensk rätt (SOU 2023:49).

gör sig själv till åklagare. Uppsåtet är inte SKV:s sak att utreda. Det enda subjektiva som SKV ska utreda gäller befrielsegrunderna för skattetillägg.

Det svenska skattetillägget är enligt Europadomstolen jämförbart med *a criminal charge* enligt artikel 6 i Europakonventionen (jfr 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). Detta bidrog till den nyansering av skattetilläggsinstitutets tillämpning som infördes redan i två av föregångarna till skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, nämligen i taxeringslagen (1990:324) respektive skattebetalningslagen (1997:483), genom SFS 2003:211 respektive SFS 2003:212. I förarbetena till den reformen bekräftade lagstiftaren att skattetillägg är att betrakta som en straffliknande påföljd enligt Europakonventionen (jfr prop. 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 245). Advokatsamfundet konstaterar i detta sammanhang att den utredning som föregick denna proposition hade föreslagit att det för att bestämma att en uppgift är oriktig skulle krävas att det kan fastslås ”utom rimligt tvivel”. Lagstiftaren noterade emellertid att det uttrycket var hämtat från straffrätten, och att det i svensk rätt uppställda beviskravet ”visat/styrkt” är tillräckligt för att uppfylla Europakonventionens krav i det hänseendet, varför reformen i förevarande hänseende enbart kom att innebära en språklig modernisering, genom att termen ”befinns” byttes ut mot att det – enligt 49 kap. 5 § första stycket SFL – ska ”klart framgå” att en lämnad uppgift är oriktig (jfr prop. 2002/03:106 s. 119 och 120).

Advokatsamfundet anser att det i det fortsatta lagstiftningsarbetet klarläggs att SKV inte bara bör undvika att använda uttrycket mervärdesskattebedrägeri i förslag till beslut, utan att det också gäller bruket av uttrycket ond tro. Lagstiftaren får i nyss nämnda reform anses ha avfärdat inslag från straffrätten vid prövningen av grunderna för skattetillägg. Detsamma gäller den sammanblandning som sker med vad som kan komma att behandlas i ett ärende och mål om skattebrott, genom att SKV avslutar skatterevisjonen med ett förslag till beslut där det anförs att den som driver företag under enskild firma eller delägare i exempelvis ett aktiebolag, är i ond tro angående att verksamheten ingår i en transaktionskedja där ett upplägg innebär att mervärdesskattebedrägeri genom karusellhandel föreligger. Om inte en åtskillnad görs mellan SKV:s respektive EBM:s arbetsuppgifter i utredningar på bland annat det temat, innebär det att förbudet mot *ne bis in idem* (dvs. att samma sak inte ska prövas två gånger), aktualiseras också för det fall att verksamheten bedrivs av en juridisk person, exempelvis ett aktiebolag. Enligt reformen därom den 1 januari 2016 innebär det förbudet mot dubbel lagföring och bestraffning, att beslut om skattetillägg och åtal för skattebrott inte ska omfatta samma fysiska person (jfr 1 § lag [2015:632] om talan om skattetillägg i vissa fall samt 49 kap. 10 a och 10 b §§ SFL (införda genom SFS 2015:633, och 13 b § SBL, införd genom SFS 2015:634). Om verksamheten i fråga bedrivs av en fysisk person under enskild firma, ska SKV inte ta upp skattetillägg i ett förslag till beslut mot denne, utan först bedömer åklagaren skattetilläggsfrågan. Om åklagaren inte avser att ta upp frågan om skattetillägg, återgår den till handläggning hos SKV, enligt förfarandebestämmelserna i SFL. Om verksamheten bedrivs i en juridisk person, exempelvis ett aktiebolag, kan SKV ta upp fråga om skattetillägg i förslaget till beslut och anmäla delägare för misstanke om skattebrott. Advokatsamfundet anser dock att *ne bis in idem*-frågan aktualiseras också i sådant fall, om SKV går in på uppsåtsfrågan, genom att anföra i förslaget till beslut att ond tro åvilar delägarna.

Att klarlägga nämnda rågång mellan de båda förvaltningsmyndigheterna i fråga är särskilt angeläget mot bakgrund av förslaget i SOU 2023:49 om att upphäva undantaget för muntliga uppgifter från oriktig uppgift i SBL, oavsett om det förslaget genomförs eller inte.

Klarläggandet i fråga är också avgörande allmänt sett för en rimlig fördelning av ansvaret mellan aktörerna i en process om skattebrott i allmän domstol, dvs. mellan domare, åklagare och försvarare. I stället för att behöva ikläda sig en lärarroll, för att kompensera eventuellt bristande kompetens beträffande de materiella skattereglerna och vad som ska anses grunda förekomsten av oriktig uppgift, ska advokaten i sin egenskap av offentlig försvarare kunna förlita sig på kompetensen hos SKV eller dess skattebrottsenhet, som arbetar under EBM:s ledning, samt hos åklagare och utredare hos EBM.

*Betydelsen för en rättvis rättegång för den enskilde av beskrivningen av skattefrågan i Skatteverkets förslag till beslut samt frågan om verket ska återgå till att avfatta slutresultatet av skatterevisjonen i en revisionspromemoria*

Oriktig uppgift är grunden för påförande av pålagan skattetillägg. Det begreppet har också samma innebörd när det ingår som ett av rekvisiten för skattebrott enligt 2 § SBL (jfr prop. 2002/03:106 s. 116). I förarbetena till reformen genom SFS 1996:658 av SBL den 1 juli 1996, vilken innebar att uttrycket skattebedrägeri ändrades till skattebrott och att det konstruerades som ett färbrott i stället för ett effektbrott, anger lagstiftaren, att vad som är en oriktig uppgift måste avgöras med ledning av bestämmelserna i den skatteförfattning som i det enskilda fallet reglerar skattskyldigheten och att ”detta samband mellan skattebrottmålet och själva skattefrågan kan givetvis inte brytas” (jfr. prop. 1995/96:170 Översyn av skattebrottslagen, s. 91). För att få en rimlig fördelning av ansvaret i de olika rollerna hos de aktörer i allmän domstol som representeras av försvarare och åklagare, måste åklagaren – som har SKV:s och EBM:s utredningsresurser till stöd – lägga fram ett förundersökningsprotokoll som innehåller bland annat resultatet av skatterevisjonen och en gärningsbeskrivning som kopplar de objektiva omständigheterna för uppsåt etc. till skattereglerna, så att sambandet mellan skattebrottmålet och själva skattefrågan inte bryts beträffande temat oriktig uppgift.

Advokatsamfundet vill, framför allt med hänvisning till den enskildes rätt till rättvis rättegång enligt artikel 6.1 i Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna, framhålla att oklarheter i skattebrottmålet beträffande sambandet mellan oriktig uppgift och den materiella skattefrågan inte ska belasta den misstänkte/tilltalade. En stringent gärningsbeskrivning som kopplar till en robust skatterevision från SKV ska garantera att principerna för processen i allmän domstol, dvs. muntlighet, omedelbarhet och koncentration, upprätthålls till gagn för den enskildes berättigade krav på en rättvis rättegång. Detta blir än mer angeläget vid bedömningen av skattebrottet, om förslaget i SOU 2023:49 att upphäva undantaget för muntliga uppgifter från oriktig uppgift enligt 2 § SBL genomförs. Advokaten ska inte behöva gå igenom revisionsakten (med diarium och dagbok) hos SKV, för att utreda vem som har sagt vad och när i samband med skatterevisjonen. Det ska vara klart uttryckt i SKV:s slutprodukt avseende revisionen, vilket idag är förslaget till beslut.

Av nämnda processuella skäl anser Advokatsamfundet att det i den fortsatta lagstiftningsprocessen avseende åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier, måste adresseras att SKV borde återgå till att avfatta revisionspromemorior, innan förslag till beslut avfattas. På så sätt återfinns fokuserat i ett dokument vad SKV anser sig ha utrett vid revisionen och vad som utgör bevis och rättsfakta, till underlag för övervägda rättsföljder i form av beskattningsåtgärder och eventuellt skattetillägg. Revisionspromemorian bör sålunda återintroduceras som ett centralt bevis för vad SKV anser är avgörande, inte bara för ett förslag till beslut och sedermera beskattningsbeslut, utan också för en anmälan till EBM angående misstanke om skattebrott samt för ansökan till förvaltningsrätten om

betalningssäkring och för ansökan till förvaltningsrätten om företrädaransvar för delägaren avseende bolagets skatteskulder till följd av det underliggande skattemålet mot bolaget.

Advokatsamfundet anser att en rimlig fördelning av ansvaret för ett genomförande av skattebrottmålet, i enlighet med principen om rättvis rättegång i artikel 6.1 i Europakonventionen, är att advokaten i sin försvararroll ska kunna utgå från att ståndpunkterna i skattemålet är klarlagda i förvaltningsdomstolarna och planera försvaret i skattebrottmålet utan egna utredningsinsatser beträffande själva skattefrågan. Med en robust utredning från SKV som grund för ett åtal, ska försvararen kunna fokusera på att bedöma frågan om fara för skatteundandragande, m.m. och uppsåtsfrågan, när denne håller förhör med parter och vittnen samt i övrigt i förhandlingen. Advokaten ska inte behöva utreda själva skattefrågan i allmän domstol, när skattemålet redan kan ha behandlats i de olika förvaltningsrättsliga domstolsinstanserna. Detta leder inte sällan till att skatterevisorerna, i egenskap av vittnen i skattebrottmålet, anser att den tilltalade gör en efterhandskonstruktion när försvararen uppmärksammar tingsrätten på att skattefrågan inte är korrekt bedömd i SKV:s förslag till beslut och skattemålet i förvaltningsdomstolarna.

Advokatsamfundet vill mot denna bakgrund understryka vikten av att advokaten ska kunna förlita sig på att förundersökningsprotokollet innehåller slutresultatet av SKV:s skatterevision av det aktuella företaget, i form av en revisionspromemoria eller ett förslag till beslut som är robust avseende den underliggande mervärdesskattefrågan. Detta gäller framför allt om advokaten är offentlig försvarare, eftersom SKV och EBM har alla utredningsresurser, och advokatens klient många gånger saknar möjligheter att finansiera en alternativ utredning. Även om bevisbördan helt åvilar åklagaren i skattebrottmålet, är det typiskt sett inte till den misstänktes fördel om denne hävdar sin passivitetsrätt för det fallet att skatterevisorerna vid slutgenomgången förutskickar att de avser att påföra vederbörandes bolag skattetillägg och denne kan förutse att SKV sannolikt gör en anmälan till EBM om misstanke för skattebrott. Om den enskilde driver verksamheten i fråga under enskild firma och SKV överlämnar frågan om skattetillägg till EBM för en bedömning i förstone av åklagare, har den enskilde i och för sig rätt till offentlig försvarare, även om endast frågan om skattetillägg prövas av åklagaren (jfr 12 § lagen [2015:632] om talan om skattetillägg i vissa fall).

Det är således avgörande för en rättvis rättegång att såväl den enskilde som aktörerna i skattebrottmålet ska kunna förlita sig på att beskrivningen av skattefrågan är korrekt redan i skatterevisionen. Enligt administrativ praxis ska normalt en revision avslutas med att skatterevisorerna håller en slutgenomgång med den reviderade, så att denne – före det att revisionspromemorian (numera förslag till beslut) färdigställs – får klart för sig vilka beskattningsförslag som kommer att övervägas och den fortsatta hanteringen av ärendet. Detta följer av Riksskatteverkets – numera SKV – handledning i skatterevision, där det också anges att *i många frågor måste den reviderade få klart för sig vilka beskattningsförslag som kommer att lämnas och vilka grunder som SKM (numera SKV) tänker åberopa. Detta för att det ska vara möjligt att lämna ett relevant svar*.<sup>2</sup>

Genom slutgenomgången ska således risken för missförstånd mellan den enskilde som driver företag under enskild firma eller delägare i exempelvis ett aktiebolag respektive SKV:s revisorer minimeras. På så sätt anser Advokatsamfundet att slutgenomgången bidrar till en rättvis rättegång, varvid följande också bör uppmärksammas. Om en anmälan till EBM sker från SKV:s sida, får i princip försvararen inte argumentera mot åklagaren, utan enbart påpeka

<sup>2</sup> Jfr s. 15 i Riksskatteverkets Handledning i skatterevision Revisionspromemorian (RSV 626 utgåva 1, ISBN 91-38-31492-4).

om denne och klienten talar förbi varandra. Advokaten får argumentera i exempelvis skattefrågan först i tingsrätten, om åklagaren fattar beslut om åtal, och då ska inte okunskap hos åklagaren eller SKV – som advokaten nödgas uppmärksamma i rätten – bemötas med att klienten ägnar sig åt efterhandskonstruktioner, när det kan gälla missförstånd som hade kunnat arbetas bort mellan SKV och den reviderade redan i slutgenomgången av skatterevisjonen.

*Problematiken med bestämningen av ”skatt” enligt skattebrottslagen och reformen år 2008 avseende betalningsskyldighet för felaktigt debiterad mervärdesskatt i faktura*

I medierna har de senaste åren framhållits att mervärdesskattebedrägerier av så kallad karuselltyp är det största bedrägeriet någonsin mot svenska staten. Advokatsamfundet ställer sig givetvis bakom betänkandets föreslagna åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier, att sådana åtgärder är påkallade samt att karusellhandel är ett samhällsfarligt fenomen. Eftersom fall av så kallad *missing trader* är den enklaste versionen av karusellhandel,<sup>3</sup> fokuserar Advokatsamfundet på att ge vissa synpunkter på lagstiftningen specifikt i det hänseendet. Om inte den enklaste problematiken kan få en lösning, är det knappast verkningsfullt att behandla de svårare fallen av karusellhandel.

I EU-domstolens förenade mål C-131/13, C-163/13 och C-164/13 (*Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti*, ECLI:EU:C:2014:2455) nämnde generaladvokaten i sitt förslag till avgörande (ECLI:EU:C:2014:2217) bland annat, att *missing trader* är ett fall av karusellhandel där bedrägeriet helt enkelt består i att en näringsidkare försvinner, vilket på engelska kallas för *missing trader*. En mottagare av en faktura gör avdrag för debiterad ingående skatt, men någon utgående skatt redovisas inte av säljaren eller så sker det till ett lågt belopp och exempelvis varan i fråga sätts åter i omlopp, vilket kallas för ”karusellbedrägeri” (jfr punkterna 32–34 i generaladvokatens förslag till avgörande). Den 1 januari 2008 genomfördes (SFS 2007:1376) en reform som bland annat innebar att betalningsskyldighet infördes i 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § mervärdesskattelagen (1994:200), för felaktig debitering av mervärdesskatt i en faktura. Det ansågs nödvändigt att införa en särskild betalningsskyldighet för felaktigt debiterad mervärdesskatt, eftersom Högsta förvaltningsdomstolen (dåvarande Regeringsrätten) i RÅ 2005 ref. 81 medgav utfärdaren av en faktura återbetalning av ett belopp som denne felaktigt hade betecknat som mervärdesskatt, utan krav på utfärdande av en kreditnota.<sup>4</sup> Sålunda kunde utfärdaren återfå utgående skatt, trots att mottagaren hade gjort avdrag, som för ingående skatt för motsvarande belopp, vilket på grund av att reciprocitet inte förelåg inte utgjorde ingående skatt enligt 8 kap. 2 § andra stycket i 1994 års mervärdesskattelag (jfr. numera 13 kap. 4 och 5 §§ mervärdesskattelagen [2023:200], ML).

Reformen i fråga borde inte ha skett först år 2008 som en åtgärd mot utnyttjande av RÅ 2005 ref. 81 i fall av *missing trader*. Regeln om betalningsskyldighet för ett belopp som felaktigt har betecknats som mervärdesskatt i en faktura återfinns numera i 16 kap. 23 § ML, och har följande lydelse: ”Den som felaktigt debiterar mervärdesskatt på en faktura eller liknande handling är betalningsskyldig till staten för beloppet.” Ordalydelsen av regeln överensstämmer väl med motsvarande bestämmelse i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), det vill säga artikel 203. Emellertid återfanns direktivbestämmelsen redan i artikel 21.1 d i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), det vill säga i en av föregångarna till mervärdesskattedirektivet. Eftersom direktivbestämmelsen i fråga är

<sup>3</sup> Se exempelvis SOU 2023:49 s. 43 och 44.

<sup>4</sup> Jfr. prop. 2007/08:25 Förslängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor, s. 84.

obligatorisk (jfr prop. 2007/08:25 s. 85), borde den ha implementerats i 1994 års mervärdesskattelag redan vid Sveriges anslutning till Europeiska unionen (EU) den 1 januari 1995; inte först år 2008 som en åtgärd för brottsbekämpning.

I samband med reformen år 2008 invände Advokatsamfundet i och för sig mot införandet av en regel som ålägger en person som felaktigt har debiterat mervärdesskatt att redovisa och betala beloppet till staten, med motiveringen att en regel som avser brottsbekämpning inte hör hemma i skattelagstiftningen. EBM ansåg att regeln skulle komma att försvåra, men inte förhindra utnyttjande av falska fakturor för att erhålla avdrag för ingående skatt (jfr prop. 2007/08:25 s. 86). Nu har dock regeln i fråga funnits i mer än ett och ett halvt decennium. Den ingår tillsammans med regler om omvänd betalningsskyldighet i ML som verktyg för att åtgärda bland annat mervärdesskattebedrägerier genom karusellhandel. Advokatsamfundet anser att en utvärdering bör ske av hur effektiva de båda kategorierna av regler har varit hittills för att motverka mervärdesskattebedrägerier och att regeln bör kvarstå i ML tills så har skett, men att rättssäkerheten kräver att lagstiftaren redan i samband med lagstiftningsarbetet med anledning av SOU 2024:32 klarlägger huruvida felaktigt debiterad mervärdesskatt omfattas av ”skatt” enligt SBL. Beträffande mervärdesskatten har, i enlighet med principen om tilldelade befogenheter, Sveriges riksdag tilldelat EU:s institutioner kompetens, i enlighet med 10 kap. 6 § regeringsformen (1974:152), RF. Emellertid är straffrätten ett av de områden där i princip exklusiv nationell kompetens råder.<sup>5</sup> Advokatsamfundet får således uppmärksamma följande till stöd för att SBL inte har täckning i det däri använda ordet ”skatt” för en sådan betalningsskyldighet som avser felaktigt debiterad mervärdesskatt i en faktura.

Enligt förarbetena till reformen år 2008 utgör betalningsskyldigheten för en skentransaktion ett exempel på felaktigt debiterad mervärdesskatt som inte omfattas av mervärdesskatteprincipen enligt artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet, utan i sådana fall föreligger en betalningsskyldighet (jfr prop. 2007/08:25 s. 91). Den ska fullföljas i en särskild skattedeklaration (26 kap. 7 § SFL), och inte som beträffande verkliga affärer i en mervärdesskattedeklaration (26 kap. 21 § SFL). Den som utfärdar en faktura som innehåller ett belopp som felaktigt har betecknats som mervärdesskatt ska således redovisa beloppet och betala det till staten, om inte denne utfärdar en kreditnota till mottagaren av fakturan (jfr. 7 kap. 49 och 50 §§ ML). Enligt nämnda förarbeten är detta konsekvensen för den som utfärdar fakturan. Lagstiftaren underströk att ”en felaktigt debiterad mervärdesskatt inte ska leda till annat än en betalningsskyldighet för den som felaktigt har debiterat skatten” (jfr. prop. 2007/08:25 s. 90). Därmed kan mottagaren av en sådan faktura som här avses, omfattas av rekvisiten för skattebrott i 2 § SBL, eftersom fakturan inte grundar rätt till avdrag för ingående skatt, medan utfärdaren av fakturan inte kan anses begå skattebrott enligt samma regel, eftersom ett som mervärdesskatt felaktigt betecknat belopp i en faktura inte anges utgöra ”skatt” i SBL. Däremot kan straffrättsligt ansvar för medverkan till skattebrott aktualiseras enligt 23 kap. 4 § brottsbalken (1962:700), BrB, för den som har utfärdat fakturan med den felaktigt debiterade mervärdesskatten, dvs. för medverkan till skattebrott, som mottagaren av fakturan kan anses ha begått genom att försöka göra avdrag för beloppet som om det vore ingående skatt.

Problemet med att det inte uttryckligen anges i SBL att med ”skatt” avses även ett som mervärdesskatt felaktigt betecknat belopp i en faktura, är att det ibland hävdas av åklagare att när ett sådant belopp inte redovisas i en särskild skattedeklaration kan utfärdaren av fakturan

---

<sup>5</sup> Jfr. prop. 1994/95:19 Sveriges medlemskap i Europeiska unionen, Del 1 s. 472.

anses ha begått skattebrott enligt 2 § SBL med stöd i förfarandereglererna i SFL. Advokatsamfundet invänder mot det synsättet och vill i detta sammanhang anföra följande.

I förfarandereglererna i SFL anges i 3 kap. 12 § att det ”som sägs om mervärdesskatt” gäller även belopp som felaktigt har betecknats som mervärdesskatt i en faktura och att ”det som sägs om skattskyldig enligt mervärdesskattelagen gäller även den som är skyldig att betala sådant belopp”. Enligt 3 kap. 1 § första stycket första meningen SFL är det emellertid enbart fråga om användningen av vissa termer och uttryck i själva SFL. Ett belopp som utgör en felaktigt debiterad mervärdesskatt betraktas som ”skatt” endast när det gäller förfarandet för dess redovisning, inte materiellt sett enligt ML.

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 RF. Likaså bedöms det strida mot legalitetsprincipen enligt 1 kap. 1 § BrB att genomdriva åtal mot den enskilde för brott enligt SBL utan att lagstiftaren klarlägger huruvida ”skatt” enligt SBL omfattar felaktigt debiterad mervärdesskatt i en faktura som inte redovisas i en särskild skattedeclaration. Därför bör en fysisk person som bedriver verksamhet under enskild firma, eller som är företrädare för ett aktiebolag, och som utfärdar en faktura med en felaktigt debiterad mervärdesskatt, inte anses begå skattebrott enligt 2 § SBL, innan frågeställningen klarläggs av lagstiftaren. Detta eftersom det utifrån legalitetsprincipen enligt framför allt 1 kap. 1 § BrB krävs ett klarläggande om en oriktig uppgift enligt 2 § SBL avser belopp som ska redovisas i en särskild skattedeclaration, det vill säga att SBL kompletteras med ett sådant tillägg och ifrågavarande underlåtelse att lämna en särskild skattedeclaration till SKV avseende ett sådant belopp som nu avses, därigenom jämföras med ett redovisningsbrott bestående i att mervärdesskatt i den vanliga meningen inte redovisas i en mervärdesskattedeclaration till SKV eller att oriktiga uppgifter lämnas i en sådan deklARATION.

*Ökad kontroll av vilka som registreras till mervärdesskatt ger typiskt sett ett mera fokuserat urval av utredningsobjekt och koncentrerade ärenden och mål om skattebrott*

I förarbetena till skattereformen i början på 1990-talet anfördes, att i ett masshanteringssystem av mervärdesskattens slag, är det nödvändigt att bestämmelserna är enkla, generella och entydiga, så att de inte komplicerar mervärdesskattesystemet i onödan och binder upp skattemyndigheternas kontrollresurser och hindrar en rationell skattekontroll.<sup>6</sup> Företagarna ska inte heller belastas av komplexiteten i mervärdesskattesystemet, och lagstiftaren framhöll att ”den skattskyldige fungerar i princip som uppborädsman för staten”.<sup>7</sup>

För att åtgärda mervärdesskattebedrägerier av alla slag, bör det övergripande målet för mervärdesskattesystemet vara att få uppboräden av mervärdesskatt från företagen att fungera, utan att oseriösa personer släpps in i systemet och enbart använder registreringen för att *tillskansa sig pengar från staten*. I masshanteringssystem är det således typiskt sett bättre att problem angående vem som registreras till mervärdesskatt kan åtgärdas när omfattningen av dem kan liknas vid en bäck, i stället för att en flod av fall med fusk måste hanteras. Om inte registreringsfunktionen hos SKV prioriteras, spelar det ingen roll vilka lagstiftningsåtgärder som vidtas mot exempelvis mervärdesskattebedrägerier genom karusellhandel. Det är först genom registreringen som den som avser att fuska kommer åt statskassan i form av skattekontosystemet. Därför anförde EU-kommissionen redan i en grönbok år 2010, att kommissionen hade frångått inställningen att så många företag som möjligt borde omfattas av

<sup>6</sup> Jfr. prop. 1989/90:111 Reformerad mervärdesskatt m.m., s. 87 och 88.

<sup>7</sup> Jfr. prop. 1989/90:111, s. 294.

mervärdesskattesystemet, till att i stället förorda återhållsamhet, så att i stället registreringskontroll och uppbördsfrågor prioriteras.<sup>8</sup>

Att exempelvis en *missing trader*, som felaktigt har debiterat mervärdesskatt i en faktura, ska redovisa sådant belopp i en särskild skattedeclaration och inte registrera sig till mervärdesskatt på vanligt sätt och lämna mervärdesskattedeclarationer, innebär i och för sig att en sådan person inte kan utöva avdragsrätt för ingående skatt i en mervärdesskattedeclaration. Emellertid innebär det inte att oseriösa företag hålls utanför själva mervärdesskattesystemet. I många fall av mervärdesskattebedrägerier hade det inte varit nödvändigt med en skatterevision, utan det hade räckt med ett skattebesök för att SKV skulle ha kunnat konstatera att en anmälan om registrering till mervärdesskatt bara var ett påfund från en oseriös aktör.<sup>9</sup> Vederbörande hade kunnat vägras registrering och inte ens fått chansen att lämna en mervärdesskattedeclaration med yrkande om avdrag för ingående skatt. Det bör typiskt sett vara effektivare än att SKV i efterhand ska avregistrera och revidera en mängd företag på temat mervärdesskattebedrägerier, exempelvis genom karusellhandel, först efter att de har lämnat ett antal mervärdesskattedeclarationer med sådana yrkanden till SKV. EBM skulle inte ens få anmälningar från SKV angående misstänkta mervärdesskattebedrägerier genom karusellhandel i de fall en effektiv registreringskontroll har skett från SKV:s sida och agnarna skilts från vetet av en ”grindvakt”.

Advokatsamfundet anser sålunda, att en ökad kontroll hos SKV av vilka som registreras till mervärdesskatt bör ge ett mer fokuserat urval av utredningsobjekt. Det bör också ge mer koncentrerade ärenden och mål om skattebrott, när väl SKV anmäler någon till EBM för misstänkt mervärdesskattebedrägeri. Särskilt när det gäller fall av *missing trader* är följande uttalanden av generaladvokaten i förslaget till avgörande i förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13 av intresse för urvalsfrågan.

Generaladvokaten anför att flera olika varutyper kan användas vid mervärdesskattebedrägerier genom karusellhandel, men att bedragarna ofta föredrar varor som datorer eller mobiltelefoner, eftersom de har ett högt värde per enhet och är lätta att transportera. Det är inte fråga om normala leveranskedjor, utan om verksamheter organiserade uteslutande för att ett skattebedrägeri ska kunna genomföras. Eftersom det rör sig om affärstransaktioner som på så sätt innebär att mervärdesskatt undanhålls, härrör bedragarnas vinst från själva bedrägeriet och inte från vinstmarginalen. Emellertid anger generaladvokaten också att det förekommer att vanliga företag utnyttjas, med eller utan deras vetskap, och att ”vissa näringsidkare i leveranskedjan kan till och med vara ovetande om att de deltar i ett bedrägeri och handla i god tro. Det är endast den försvunna näringsidkaren som, genom att inte betala den skatt han eller hon är skyldig, begår ett bedrägeri i egentlig mening”. Generaladvokaten medger att mervärdesskattesystemet är tämligen komplext, och att fördelen med det är en fullständig skatteneutralitet, medan ”Medaljens baksida är att systemets komplexitet gör det lättare att utnyttja dess mekanismer i bedrägligt syfte” (jfr punkterna 31–37 i generaladvokatens förslag till avgörande i förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13).

Det är från dessa aspekter på det för EU gemensamma mervärdesskattesystemet och dess komplexitet, respektive avsaknaden av en mera precis definition av karusellhandel som Advokatsamfundet anför att frågan om urval av utredningsobjekt måste effektiviseras genom utökad registreringskontroll hos SKV. Om SKV faktiskt kontrollerar om det finns ett företag

<sup>8</sup> Jfr. 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.

<sup>9</sup> Jfr. angående SKV:s utredningar i besöksformen, SOU 2009:58 (Skatteförfarandet) Del 3, s. 1132.



på en i registreringsanmälan angiven adress, kan registreringen vägras och fall av exempelvis *missing trader* upptäckas, innan systemet skickar ut mervärdesskattedeclarationer och öppnar för att en person som inte driver ett riktigt företag ska kunna tillskansa sig pengar från svenska staten. Särskilt i fall av mervärdesskattebedrägerier genom karusellhandel är ett konkret urvalskriterium för vilka som är oseriösa ofta så enkelt som att det påstådda företaget inte ens har ordentligt inrättade egna eller förhyrda lagerlokaler, där exempelvis datorer eller mobiltelefoner kan lagerhållas.

Genom ett enkelt skattebesök från SKV:s sida i samband med registreringen bör typiskt sett också tendentiösa skatterevisioner undvikas, där undersökningen inte avser ett företags hela sortiment av produkter, utan fokus sätts från början på exempelvis mobiltelefoner. I stället för att försvararen ska behöva påpeka sådant när denne kommer in i bilden efter att SKV har genomfört skatterevisionen och lämnat en anmälan till EBM, ökar möjligheterna för att ge den enskilde i skattebrottmålet en rättvis rättegång, genom att åklagarens gärningsbeskrivning typiskt sett därmed bör bli mera koncentrerad, vilket är i linje med grundprinciperna för rättegången, det vill säga muntlighet, omedelbarhet och koncentration. I skattebrottmålet bör saken som ska prövas i praktiken styras genom åklagarens utformning av gärningsbeskrivningen, vilket lagstiftaren framhöll för fall av konkurrerande regler avseende försvårande av skattekontroll enligt 10 § SBL respektive bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § BrB, när försvårande av skattekontroll i likhet med skattebrottet ändrades från ett effektbrott till ett farebrott.<sup>10</sup> Detta bör i enlighet med vad Advokatsamfundet anför också i övrigt på temat rättvis rättegång, även tjäna som en förebild för ärenden och mål om skattebrott enligt 2 § SBL, dvs. att den enskilde bäst kan garanteras en sådan rättegång om vad som utgör själva skattefrågan omfattas av en preciserad bestämning redan i förslaget till beslut från skatterevisorerna, så att en offentlig förvarare inte ska behöva utreda och argumentera i dessa hänseenden i förhållande till domare och åklagare eller skatterevisorer som vittnar efter att ha utrett den enskildes företag.

SVERIGES ADVOKATSAMFUND  
Mia Edwall Insulander

---

<sup>10</sup> Jfr. prop. 1995/96:170, s. 137.