

DEBATT

”Befrielse från felaktigt debiterad moms”

Dagens Juridik red@dagensjuridik.se

Publicerad 2024-12-13 11:57



av Björn Forssén, advokat och juris doktor.

I en tidigare debattartikel i Dagens Juridik, [”Felaktigt debiterad moms föranleder betalningsskyldighet – inte skattebrott – ’karusellen’ går vidare”](#), tog jag upp skattebrottsfrågan och huruvida skattebrott kan anses föreligga avseende ett belopp som felaktigt har betecknats som mervärdesskatt (moms) i en faktura. Ett sådant belopp utgör inte moms enligt de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattelagen, men föranleder betalningsskyldighet till Skatteverket (SKV) för utfärdaren av fakturan (så länge kreditnota inte utfärdas). Jag benämner därför beloppet oäkta moms.

I denna artikel tar jag upp frågan om oäkta moms igen, nu med anknytning till min artikel i Tidningen Balans fördjupningsbilaga 3/2018 (s. 3-5), *Befrielse från skatt – en nåd att stilla bedja om hos Skatteverkets huvudkontor och regeringen eller rättspröva hos HFD*, publicerad

2018-06-12 (se www.tidningenbalans.se). Där gav jag vissa rättssäkerhetsmässiga reflektioner över de så kallade nådeärendena om befrielse från skatt i 60 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, och rättsprövningsinstitutet, dvs. möjligheten att rättspröva vissa regeringsbeslut genom ansökan till Högsta förvaltningsdomstolen (HFD).

Om det finns synnerliga skäl, kan befrielse medges helt eller delvis från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt (60 kap. 1 § första stycket 1 och 2 SFL). En ansökan om befrielse lämnas till SKV, som meddelar sitt beslut enligt 13 kap. 12 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261). Beslutet kan överklagas till Regeringen, enligt 67 kap. 6 § andra meningen SFL, om SKV avslår ansökan om befrielse. Om befrielse medges, får den också medges för förseningsavgift, skattetillägg och ränta (60 kap. 1 § andra stycket SFL).

Jag anser att det särskilda befrielseinstitutet avseende betalningsskyldighet för vissa skatter och avgifter närmast liknar nådeinstitutet i 12 kap. 9 § regeringsformen (1974:152), RF. Beslut av SKV i ett befrielseärende enligt 60 kap. 1 § SFL kan, som nämnts, överklagas och då sker det, som också framgår ovan, till Regeringen. Om Regeringen fattar ett negativt beslut, bör enligt min mening den enskilde kunna vända sig till HFD med en ansökan om rättsprövning enligt 1 § lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut.

Ett problem för den enskilde, som jag berörde i nämnda artikel i Tidningen Balans, är att SKV anser att befrielse från mervärdesskatt enligt 60 kap. 1 § SFL enbart kan avse utgående mervärdesskatt, inte ingående mervärdesskatt. Principiellt sett anser jag därför att det föreligger en ”lucka” på momsområdet, när det gäller tillgängliga rättsmedel. Vi har inte en generell rätt till domstolsprövning i Sverige, vilket jag anser strider mot principen om tillträde till domstol i artikel 6 i Den Europeiska Konventionen om de mänskliga rättigheterna (Europakonventionen). Detta kunde ha lösts i samband med reformen 2010 av RF, men så skedde inte, utan en direkt anknytning till Europakonventionen avvisades, vilket har berörts av professor Wiweka Warnling-Nerep (numera Warnling Conradsson) på sidorna 31, 42 och 43 i *RÄTTSMEDEL: om- & överprövning av förvaltningsbeslut*. Jure Förlag AB, Stockholm 2015. Jag har berört frågan på sidan 16 i min e-bok *Nya förvaltningslagen och skatteförfarandet – studiematerial: Andra upplagan* (eget förlag 2019, se min hemsida, www.forssen.com, och tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek). Här framhåller jag principen om tillträde till domstol som stöd för att HFD bör uppta en ansökan om rättsprövning av ett befrielseärende enligt 60 kap. 1 § SFL, varvid jag noterar att 1 § i lagen om rättsprövning av vissa regeringsbeslut hänvisar till artikel 6.1 i Europakonventionen.

I artikeln i Tidningen Balans anförde jag att det inte är självklart att EU-domstolen skulle anse att uppfattningen av innebörd att befrielse enbart kan avse utgående moms och inte ingående moms är den enda giltiga. Jag anförde därför att frågan vore lämplig att beforska i ett rättssäkerhetsmässigt hänseende. En annan ”lucka” som borde beforskas eller tas upp av lagstiftaren i samma hänseende är huruvida vad jag benämner oäkta moms kan anses omfattad av begreppet mervärdesskatt enligt befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL.

En särskild betalningsskyldighet för felaktigt debiterad moms – oäkta moms – infördes den 1 januari 2008 i dåvarande mervärdesskattelagen (1994:200), genom SFS 2007:1376. Regeln om betalningsskyldighet för belopp som felaktigt angivits som mervärdesskatt (moms) i en faktura infördes i 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § med stöd av artikel 203 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Den återfinns numera i 16 kap. 23 § i den nya

mervärdesskattelagen (2023:200), som infördes den 1 juli 2023, och har följande lydelse: ”Den som felaktigt debiterar mervärdesskatt på en faktura eller liknande handling är betalningsskyldig till staten för beloppet.” Skentransaktioner är exempel på fall av betalningsskyldighet för oäkta moms (jfr prop. 2007/08:25, *Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor*, s. 91). Mottagaren av en faktura med sådan felaktigt debiterad moms kan omfattas av skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69), om denne i sin momsdeklaration yrkar avdrag för beloppet i fråga såsom för ingående moms, medan utfärdaren inte drabbas av annan konsekvens än betalningsskyldighet, vilken gäller så länge denne inte utfärdar en kreditfaktura. Jag anger i nämnda DJ-artikeln att detta följer av förarbetena till reformen 2008, där lagstiftaren anför följande: ”För att ytterligare understryka att en felaktigt debiterad mervärdesskatt inte ska leda till annat än en betalningsskyldighet för den som felaktigt har debiterat skatten föreslås dock att betalningsskyldigheten för detta felaktiga belopp regleras i en separat paragraf, 1 kap. 2 e § ML.” Se prop. 2007/08:25 sidan 90.

Sveriges advokatsamfund har 2024-11-15 till Finansdepartementet lämnat sitt yttrande, R-2024/1201 (se www.advokatsamfundet.se), över betänkandet *Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier (SOU 2024:32)*, det vill säga slutbetänkandet i den utredning där delbetänkandet *Skyddet för EU:s finansiella intressen Ändringar och kompletteringar i svensk rätt (SOU 2023:49)* ingår, och en central fråga gäller just att finna åtgärder mot momsbedrägerier av så kallad karuselltyp. Advokatsamfundet tar därför upp under en särskild rubrik i sitt yttrande *problematiken med bestämningen av ”skatt” enligt skattebrottslagen och reformen år 2008 avseende betalningsskyldighet för felaktigt debiterad mervärdesskatt i faktura*, när den gäller fall av så kallad *missing trader*, dvs. av karusellhandel där bedrägeriet helt enkelt består i att en näringsidkare försvinner, vilket på engelska kallas för *missing trader*.

Reformen 2008 innebar att staten inte skulle tappa kravet mot bland annat en utfärdare av en skenfaktura, men Advokatsamfundet framhöll då att redan föregångaren till artikel 203, dvs. artikel 21.1 d i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), borde – som en obligatorisk direktivbestämmelse – ha implementerats i 1994 års mervärdesskattelag vid Sveriges EU-inträde 1995, inte först 2008 som en åtgärd för brottsbekämpning (jfr prop. 2007/08:25 s. 86). I yttrandet av 2024-11-15 framhöll Advokatsamfundet ånyo att en regel om brottsbekämpning inte hör hemma i skattelagstiftningen, och anförde att rättssäkerheten kräver att det redan i lagstiftningsarbetet med anledning av SOU 2024:32 klarläggs huruvida felaktigt debiterad moms omfattas av ”skatt” enligt skattebrottslagen. Angående momsen har, i enlighet med principen om tilldelade befogenheter, Sveriges riksdag tilldelat EU:s institutioner kompetens (jfr 10 kap. 6 § RF), men straffrätten är ett område där i princip exklusiv nationell kompetens råder (jfr prop. 1994/95:19, *Sveriges medlemskap i Europeiska unionen*, Del 1 s. 472).

Jag anser att lagstiftaren bör klarlägga huruvida begreppet mervärdesskatt i befrielseinstitutet enligt 60 kap. 1 § SFL omfattar vad jag kallar för oäkta moms. I föregångaren till SFL angavs i den så kallade likställighetsregeln, 1 kap. 4 § andra stycket 3 skattebetalningslagen (1997:483), att belopp enligt 1 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200), dvs. felaktigt debiterad moms, likställdes med skatt. I SFL anges också i 3 kap. 12 § att vad som sägs om mervärdesskatt i SFL även gäller för sådant belopp, trots att det inte utgör mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200). Detta anges även angående felaktigt debiterad mervärdesskatt enligt 16 kap. 23 § mervärdesskattelagen (2023:200). Förfarandereglerna

avser äkta eller oäkta moms, medan befrielseinstitutet enbart avser äkta moms materiellt sett. Därmed anser jag att 60 kap. 1 § SFL innehåller en "lucka" beträffande tillämpningen av befrielseinstitutet för oäkta moms.

Sålunda bör, mot bakgrund av att rätten till domstolsprövning inte är generell i Sverige, rättssäkerhetsmässiga skäl motivera ett tillägg i 60 kap. 1 § SFL, så att befrielseinstitutet omfattar felaktigt debiterad moms. Jag anknyter till nämnda artikel i Tidningen Balans, där jag anför att det i förarbetena till skattebetalningslagen nämndes som exempel på synnerliga skäl för befrielse att fråga vore om en utländsk företagare, som inte är momsregistrerad i Sverige och som erlagt "importmoms" här, men som inte kan få ersättning för den från sin svenske kund på grund av dennes konkurs (jfr prop. 1996/97:100, *Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.*, Del 1 s. 596). Jag anförde att situationen förfarandemässigt bör höra hemma i 60 kap. 1 § SFL, och att det rättssäkerhetsmässigt är betänkligt att ett sådant andra stycke som i 13 kap. 1 § skattebetalningslagen för situationen i fråga inte har införts i 60 kap. 1 § SFL. På samma sätt är det rättssäkerhetsmässigt betänkligt att en obeståndssituation inte skulle kunna hanteras med tillämpning av befrielseinstitutet avseende en oäkta moms, bara för att utfärdaren av fakturan inte kan utfärda en kreditfaktura vid bristande rådighet över exempelvis ett aktiebolag vari verksamheten bedrivits, och det försätts i konkurs till följd av SKV:s krav på betalning.

Dagens Juridik red@dagensjuridik.se