

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

Karusellhandelsmålen i Sverige kräver en förändring i god advokatsed

1. Bakgrund – lagstiftarens åtgärder mot momsbedrägerier samt momsforskningen

I denna artikel återkommer jag till ämnet mervärdesskattebedrägerier av karuselltyp (s.k. karusellhandel), där svenska staten lider stora förluster i intäkter avseende mervärdesskatt (moms). Tidigare har jag framhållit betydelsen av rättssäkerhet, så att lagföringen inte leder till att företagare utan uppsåt att tillskansa sig pengar från statskassan blir angripna i skatteprocesser och brottmål föranledda av utredningar som Skatteverket (SKV) och Ekobrottsmyndigheten (EBM) i Sverige genomför avseende fall av misstänkt karusellhandel.

I en serie artiklar under åren 2021–2025 har jag skrivit om problematiken med fenomenet karusellhandel,¹ i vilka jag gör den övergripande konklusionen att lagstiftaren har misslyckats med att komma till rätta med fenomenet momsbedrägerier av så kallad karuselltyp. Sedan början av 2000-talet har så kallad omvänd betalningsskyldighet

¹ De längre artiklarna har publicerats i JFT och Tidningen Balans fördjupningsbilaga och i ett fall i Svensk Skattetidning, och dessa är följande: Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704, Svensk Skattetidning 2022 s. 118–130 (Forssén 2022); Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning, Tidningen Balans fördjupning 2023 s. 1–9 (publ. 2023-06-13, www.tidningenbalans.se), Forssén 2023a; Momsbedrägerier genom karusellhandel – erfarenheter i Sverige avseende mervärdesskatt, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten, JFT 4–6/2023 s. 344–378 (Forssén 2023b); Aktuell utredning löser inte problemet med momsbedrägerier, Tidningen Balans fördjupning 2024 s. 1–11 (publ. 2024-05-06, www.tidningenbalans.se), Forssén 2024a; Mellanmän och frågor om karusellhandel respektive vinstmarginalbeskattning – en jämförelse av gamla och nya mervärdesskattelagen i Sverige, JFT 4/2024 s. 294–329 (Forssén 2024b); och Frågor med anledning av slutbetänkandet Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier, Tidningen Balans fördjupning 2025 (publ. 2025-05-15, www.tidningenbalans.se), Forssén 2025a. Jag inledde serien 2021 med artikeln ”Rätt resurs på rätt ställe minskar momsbedrägerierna” i svenska nättidningen Dagens Juridik (publ. 2021-05-05, kl. 11:07, www.dagensjuridik.se), Forssén 2021. För övriga av mina kortare artiklar i Dagens Juridik rörande karusellhandel hänvisar jag till min e-bok från 2024, *”Momskaruseller” samt näringspenningtvätt, m.m.*, vilken är tillgänglig på min hemsida www.forssen.com, under PFS Böcker (med kod 046Blå) och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek. Forssén 2021 har varit central för fortsättningen av serien, eftersom jag där berör frågan om registreringskontroll hos SKV som avgörande för att hindra momsbedrägerier, oavsett om det gäller karusellhandel eller andra bedrägerier avseende moms. Jag har även skrivit en artikel i JFT med förslag till användning av juridisk semiotik i samband med registreringen till moms, vilket är avsett att förfina urvalet av subjekt att registrera genom en utveckling av artificiell intelligens (AI) som ett verktyg därvidlag, Juridik och teknologi – idéer för AI-verktyg till momsgranskningen i Sverige, JFT 1/2025 s. 31–64 (Forssén 2025b).

införts på flera områden, så att likvidflödet avseende felaktigt överskjutande ingående moms från svenska staten till bedragare helt upphör. Emellertid visar erfarenheten att bedragarna anpassar sig till ändringarna av mervärdesskattelagstiftningen, genom att byta tillvägagångssätt så att de rundar lagstiftarens åtgärder. Ett exempel på detta är att det i skattebrottsmålet NJA 2018 s. 704, vilket jag berör särskilt i Forssén 2022, rörde sig om varor som inte omfattades av omvänd skattskyldighet för investeringsguld, nämligen guld av låg finhalt, silver och platina.

I Forssén 2023b anför jag att lagstiftaren i Sverige får anses ha misslyckats med att stävja fenomenet med momsbedrägerier genom karusellhandel. Den metodik som har förmodats vara vägvinnande är just att införa omvänd betalningsskyldighet (tidigare omvänd skattskyldighet) på olika områden, vilket har skett sedan år 2000 då den ordningen infördes som huvudregel för omsättning inom landet av investeringsguld inom landet. Sedermera har utvecklingen fortsatt med bland annat utsläppsrätter. Jag konstaterar dock att 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. Jag anför att i stället för verkningfulla lagstiftningsåtgärder har utvecklingen i verkligheten gått till att utredningar och bedömningar av skatteobjektet, det vill säga av omsättningens (numera leveransens eller tillhandahållandets) karaktär och placering, har ersatts i utredningarna av SKV och EBM så att de i första hand i fråga om handel mellan EU:s medlemsstater avser en viss sorts vara, framför allt elektroniska produkter.²

Nämnda utveckling av hur ärendena om karusellhandel hanteras har lett till att förvaltningsdomstolarna och de allmänna domstolarna beträffande skattefrågan respektive skattebrottsfrågan inte ens får chansen att pröva den grundläggande frågan om vem som är skattesubjekt, utan nämnda förutfattade mening av betydelsen av vilken sorts vara målet gäller tillåts överskugga den aspekten. I Forssén 2024b beskriver jag hur detta, framför allt beträffande frågor kring handel i kommission eller agentförhållanden (mellanmanssituationer), medför att svenska staten helt går miste om momsintäkter från stora internationella aktörer. Detta genom att SKV och EBM bortser från huruvida beskattningsunderlaget ska ligga hos dem avseende intäkter från licenser på operativsystemen i exempelvis datorer eller mobiltelefoner och att mellanmannen – som många gånger är ett tämligen litet företag – åsätts ett beskattningsunderlag som vem helst bör inse inte rimmar med skatteförmågeprincipen.³

Det senaste försöket från lagstiftarens sida att åtgärda momsbedrägerier av

² Jämför Forssén 2023b, s. 367.

³ Jämför Forssén 2024b, avsnitt 6 (Frågan om karusellhandel och sammansatta transaktioner bestående i att en elektronisk produkt utgör en vara och en licens avseende operativsystemet).

karuselltyp bestod i utredningen *Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier*.⁴ Utredningen berörde bland annat karusellhandel och framförde framför allt att undantaget från muntliga uppgifter som grund för skattebrott enligt skattebrottslagen (1971:69, här förkortad SBL) skulle tas bort, det vill säga att oriktiga uppgifter inte enbart skulle avse felaktiga uppgifter i momsdeklarationer eller övriga skriftliga meddelanden till SKV. Detta hade enligt min mening varit mycket svårhanterligt att genomföra rättssäkert, vilket jag berörde i Forssén 2024a och Forssén 2025a, och förslagen ledde inte heller till avsedda lagstiftningsåtgärder den 1 juli 2025. Lägg därtill att karusellhandelsmål typiskt innehåller frågor om skentransaktioner, och att detta blivit särskilt komplext genom reformen 2008 och implementeringen då av artikel 203 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) i den svenska mervärdesskattelagen. Därigenom föreligger en särskild betalningsskyldighet för felaktigt debiterad moms avseende bland annat sådana transaktioner, men utan att det i SBL anges huruvida betalningsskyldighet för ett dylikt belopp utgör *skatt* vid prövningen av frågor om skattebrott. Jag tar upp den frågeställningen i Forssén 2023a och erinrar här om att den innebär en särskilt komplex problematik, eftersom kompetensen på momsområdet har tilldelats EU, medan straffrätten alltjämt omfattas av en exklusiv nationell kompetens och frågan angående SBL således ska lösas direkt hos Sveriges riksdag utan att gå vägen via EU.⁵

Min analys av karusellhandelsproblematiken har bidragit till att jag har föreslagit en stor skattereform i Sverige.⁶ Min kritik av det rådande systemet består framför allt i att analysen av momsfrågorna inte sker genom att betydelsen av frågan om skattesubjektet bedöms i förstone innan frågan om skatteobjektet behandlas. Det har hittills saknats incitament till en sådan ordning från såväl lagstiftarens åtgärder som i momsforskningen i Sverige. Akademikerna ger inte användbara influenser till lagstiftaren, och det har lett till missriktade processer i såväl förvaltningsdomstolarna som i de allmänna domstolarna avseende skattefrågan respektive skattebrottsfrågan. I en serie artiklar under 2020–2023 publicerade i JFT och Tidningen Balans gick jag igenom samtliga avhandlingar i Sverige under 1994–2020 i ämnet indirekta skatter

⁴ Utredningen lämnade delbetänkandet Skyddet för EU:s finansiella intressen, Ändringar och kompletteringar i svensk rätt (SOU 2023:49) och slutbetänkandet Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier (SOU 2024:32).

⁵ Jämför 10 kap. 6 § regeringsformen (1974:152, här förkortad RF) resp. förarbetena till EU-lagen (SFS 1994:1500), prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen) Del I, s. 472. Jämför även Forssén 2025a, avsnittet Sveriges advokatsamfund anknäver i remissvaret till sina synpunkter vid reformen 2008.

⁶ Den har jag presenterat i JFT och följt upp med en kortversion i Tidningen Balans. Jämför Björn Forssén, *Förslag till en stor skattereform i Sverige som också förbereder en EU-skatt*, JFT 5–6/2024 s. 455–496 (Forssén 2024c), och Björn Forssén, *Förslag till grundbultar i en stor skattereform*, Tidningen Balans fördjupning 2025 (publ. 2025-10-02, www.tidningenbalans.se). (Forssén 2025c).

(dvs. i första hand moms, punktskatter och tull), där tolv av fjorton avsåg moms. Den gemensamma nämnaren för min kritik av momsforskningen var att forskarna förbigår skattesubjektsfrågan och behandlar i stället direkt objektsfrågan.⁷

I denna artikel går jag inte mera igenom åtgärder att vidta från lagstiftarens sida. I stället tar jag särskilt upp vad Sveriges advokatsamfund bör göra för att bidra till att skatteprocesser och brottmål där momsbedrägerier genom karusellhandel utgör ett centralt inslag leder till prövningar i högsta instans, så att gällande rätt fylls ut till gagn för att eliminera sådana för samhällsbygget oönskade luckor i mervärdesskattelagen (2023:200, här förkortad ML), och mervärdesskattedirektivet respektive SBL.

2. Problembeskrivning avseende advokaternas roll i karusellmålen

För att fylla ut gällande rätt i frågor om karusellhandel efterlyser jag prejudikat i svenska högsta förvaltningsdomstolen (HFD) och svenska högsta domstolen (HD) i mål om skattefrågan respektive skattebrottsfrågan. Det skulle, som nämnts, vara till gagn för att åtminstone minska omfattningen av fenomenet momsbedrägerier av karuselltyp. Min erfarenhet är dock att kunskapsnivån är för låg i dessa hänseende hos aktörerna i domstolarna⁸ för att rättspraxis skulle utvecklas så att oönskade luckor i ML och SBL inte längre skulle kunna utnyttjas av bedragare. Därför föreslår jag i denna artikel vissa anpassningar av Sveriges advokatsamfunds regler om god advokatsed. Därigenom ska framför allt skattesubjektsfrågan inte längre förbigås genom att fokus i ärendena och målen i fråga sätts på objektsfrågan till men för prövningen av vem som är den som ska påföras en beskattningsåtgärd avseende moms i fall av karusellhandel. De anpassningar av reglerna om god advokatsed som jag föreslår i förevarande hänseende avser framför allt att undvika att kunskaper i mervärdesskatterätt inhämtas från sakkunniga i ämnet för sent i målen i fråga, med den följd att advokatens passivitet med att söka stöd för att kunna framhålla skattejuridiken i ett tidigare skede av det aktuella ärendet och målet leder till påståenden om efterhandskonstruktioner från SKV eller åklagaren, när så väl sker. Den regel som jag främst anser att Sveriges advokatsamfund bör anpassa till i första hand skatteprocessen är regeln om att advokaten inte ska vara undervisande, vilken återfinns i regeln 5.4 (Vilseledande uppgifter) i dess Vägledande regler om god

⁷ Den serien inledde jag med en artikel i JFT 2020 angående metodfrågorna i momsforskningen i Sverige. Jämför Björn Forssén, *Momsforskningen i Sverige – metodfrågor*, JFT 6/2020 s. 716–757 (Forssén 2020). Jag återger Forssén 2020 och övriga av mina artiklar under 2020–2023, där jag berör avhandlingarna i Sverige i ämnet indirekta skatter under tidsperioden 1994–2020, i min e-bok från 2024, *Indirekta skatter – en svensk erfarenhet av forskningen i EU-rätten*. Den är tillgänglig på min hemsida www.forssen.com, under PFS Böcker (med kod 045Blå) och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

⁸ Med aktörerna i processerna i fråga avser jag: i skatteprocessen, advokat eller annat ombud, SKV och förvaltningsdomstolens ledamöter; och i brottmålet, advokat, åklagare och den allmänna domstolens ledamöter.

advokatsed (VRGA).⁹ Jag återkommer nedan till bland annat den regeln i VRGA, men redan här får jag framhålla att en förutsättning för mitt förslag är att ledamöterna av den svenska advokat kåren överhuvudtaget är intresserade av att fördjupa sina kunskaper i ämnet mervärdesskatterätt. Innan jag i nästa avsnitt går vidare med förslag till anpassning av VRGA, ger jag i detta avsnitt en kort problembeskrivning angående dagens hantering av frågorna om moms som måste beaktas i karusellmålen på temat skattebrott.

Ett nödvändigt rekvisit för skattebrott enligt SBL 2 § är att brottet ska ha varit uppsåtligt. Därför är det centralt för ifrågavarande problematik att SKV anför i förslag till beslut grundade på skatterevisioner att företagaren har varit i ond tro om att förvärv för vilka denne yrkar avdrag för ingående moms ingått i en transaktionskedja där oegentligheter förekommit i form av karusellhandel. Samtidigt med att jag skrev Forssén 2024b ingick jag som författare i en arbetsgrupp hos Sveriges advokatsamfund, där uppdraget bestod i att ta fram ett yttrande från Advokatsamfundet över SOU 2024:32. I Forssén 2024b och i Advokatsamfundets yttrande över SOU 2024:32¹⁰ berörs uppfattningen som generaladvokaten i ett mål i EU-domstolen anför i sitt förslag till avgörande. Målet gällde ett fall av så kallad *missing trader* (försvunnen näringsidkare) avseende karusellhandel.¹¹ Av intresse för frågan om ond tro i fall av karusellhandel är att generaladvokaten i sitt förslag till avgörande till EU-domstolen i förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13 nämnde att *missing trader* är ett fall av karusellhandel där bedrägeriet helt enkelt består i att en näringsidkare försvinner, men ansåg att mottagaren av fakturan ändå kan vara i god tro om att det skulle innebära att oegentligheter förekommit avseende momsredovisningen. Generaladvokaten noterade att fall av *missing trader* innebär att mottagaren av en faktura gör avdrag för debiterad ingående skatt, medan säljaren inte redovisar någon utgående skatt (eller så sker det till ett lågt belopp) och varan i fråga sätts åter i omlopp.¹² Generaladvokaten anförde att flera olika varutyper kan användas vid momsbedrägerier genom sådan karusellhandel,

⁹ Jämför Regler för advokatverksamhet, femte upplagan från januari 2025, avsnitt I, Vägledande regler om god advokatsed. Se <https://www.advokatsamfundet.se/Nyhetsarkiv/2025/juni/regler-for-advokatverksamhet-har-uppdaterats/> (besökt 2025-07-24).

¹⁰ Yttrandet lämnades till Finansdepartementet 2024-11-15. Sveriges advokatsamfunds remissvar av 2024-11-15 till Finansdepartementet över SOU 2024:32 återfinns på dess hemsida (<https://www.advokatsamfundet.se/>) med dnr R-2024/1201.

¹¹ Se EU-domstolens förenade mål C-131/13, C-163/13 och C-164/13 (Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti, ECLI:EU:C:2014:2455) och generaladvokatens förslag till avgörande (ECLI:EU:C:2014:2217). Jag tog upp detta även i min senaste artikel i JFT. Jämför avsnitt 3.1 i min artikel *Rättssäkerhet i mål om moms och anknytande frågor i Sverige*, JFT 4/2025 s. 261–294 (Forssén 2025d).

¹² Se punkterna 32–34 i generaladvokatens förslag till avgörande till EU-domstolen i förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13. Jämför även Forssén 2024b, s. 313.

och att bedragarna ofta föredrar varor som datorer eller mobiltelefoner,¹³ eftersom de har ett högt värde per enhet och är lätta att transportera. Vidare anförde generaladvokaten att det i sådana fall inte är fråga om normala leveranskedjor, utan om verksamheter organiserade uteslutande för att ett skattebedrägeri ska kunna genomföras, men att det också förekommer att vanliga företag utnyttjas med eller utan deras vetskap. Generaladvokaten menade att vissa näringsidkare till och med kan vara ovetande om att de deltar i ett bedrägeri och handla i god tro. Enligt generaladvokaten är det ”endast den försvunna näringsidkaren som, genom att inte betala den skatt han eller hon är skyldig, begår ett bedrägeri i egentlig mening”. Generaladvokaten medgav också att momssystemet är tämligen komplext, men att en fullständig skatteneutralitet utgör fördelen med systemet, medan ”medaljens baksida är att systemets komplexitet gör det lättare att utnyttja dess mekanismer i bedrägligt syfte”.¹⁴

Min erfarenhet är att trots Sveriges advokatsamfunds yttrande över SOU 2024:32 underlåter advokater att framhålla generaladvokatens synsätt, medan SKV anför ”Italmoda”-målet utan att ens nämna vad generaladvokaten anförde i sitt förslag till domstolen. Sedan utgår EBM och åklagaren alltså från SKV:s utredning i skatte- och skattetilläggsfrågan. Om någon från försvararhåll läser på och den tilltalade exempelvis vill anföra ett alternativt scenario till vad åklagaren anför, blir invändningen från åklagarens sida typiskt sett att fråga är om en efterhandskonstruktion.

Sålunda gäller det enligt min mening för försvararna att ändra tillvägagångssätt i arbetet med att försvara en företagare som kan anföra omständigheter till belägg för att ha varit i god tro om eventuella momsmässiga oegentligheter i en transaktionskedja där denne ingår. I stället för att vänta på att först i rätten visa sig begåvad kring vad åklagaren anför baserat på ett förundersökningsprotokoll (där SKV:s utredning ingår), gäller det att så tidigt som möjligt undersöka om det finns ett alternativt scenario att anföra eller annars någon rättsinvändning att göra. Om en sådan möjlighet inte utnyttjas av försvararen återstår bara förnekande från den anklagades sida. Därmed får SKV i praktiken stå oemotsagd när SKV redan i skatterevisionen anför att företagaren varit i ond tro om oegentligheter beträffande momsredovisningen hos en motpart, och baserar detta i stort sett enbart på att skatteobjektet består i elektroniska produkter – vilka givetvis är lätta att transportera. Enligt min uppfattning bedrivs ett försvar i förevarande sammanhang bäst för den misstänkte genom att försvararen gör invändningar på temat ond tro redan i samband med att företagaren ska svara på SKV:s förslag till beslut, så att inte bevis- och rättsfrågor förbigås bara för att aktörerna i rätten inte uppmärksammar att SKV:s och åklagarens anförande inte ens

¹³ Jämför i den engelska språkversionen *‘computer components or mobile phones’*.

¹⁴ Se punkterna 31–37 i generaladvokatens förslag till avgörande till EU-domstolen i förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13. Jämför även Forssén 2024b, s. 313 och 314.

är rimligt med hänsyn till skatteförmågeprincipen. Regeln 5.4 i VRGA bör således inte kvarstå i nuvarande avfattning till rättfärdigande av att advokaten inte gör ett beriktigande när denne inser att SKV eller EBM inte grundar vad de anför på gällande rätt på momsområdet. Om det inte ens finns objektiv täckning för ett uppsåt, faller skattebrottsfrågan redan på den grunden. Således gäller det att inte negligera att oriktig uppgift ingår som en brottsförutsättning, eftersom lagstiftaren anser att vad som är en oriktig uppgift beträffande skattebrott ”måste avgöras med ledning av bestämmelserna i den skatteförfattning som i det enskilda fallet reglerar skattskyldigheten. Detta samband mellan skattebrottmålet och själva skattefrågan kan givetvis inte brytas”.¹⁵

Sambandet mellan skattebrottmålet och skatteprocessen angående vad som utgör oriktig uppgift kommer inte att få sin rättmätiga plats i karusellmålen om inte advokaterna bidrar till att prejudikat skapas genom att momsjuridiken prövas för sammanhanget. Då gäller det att lyfta kunskaperna i ämnet mervärdesskatterätt så att HFD och HD inte avfärdar behovet av vägledning i de lägre instanserna med ett lakoniskt nej till prövningstillstånd. Annars fortsätter givetvis SKV med att utfärda ställningstaganden där dess inställning läggs fram utan någon analys, såsom jag beskriver i Forssén 2025d beträffande bland annat den särskilda *momskommissionsregeln* i 6 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200, här förkortad GML).¹⁶ Advokaterna bör anstränga sig för att få upp något mera vägledande mål i HD än NJA 2018 s. 704, där frågan om uppsåt – ond tro – inte ens omfattades av prövningstillståndet. Annars lär tingsrätter och hovrätter fortsatt godta att förvaltningsdomstolarna i de närliggande skattemålen tillåter SKV att anföra som en faktisk gällande rätt att den särskilda *momskommissionsregeln* utvidgar begreppet skattskyldighet (numera betalningsskyldighet) till att omfatta även mellanmanssituationer som inte utgör kommission i civilrättslig mening.¹⁷

Om inte prejudikat av en motsatt innebörd än den som SKV anför i nyss nämnda hänseende tillkommer, råder därmed fortsatt en rättsosäkerhet för bland annat vanliga

¹⁵ Jämför prop. 1995/96:170 (Översyn av skattebrottslagen), s. 91; förarbetena till reformen av SBL den 1 juli 1996, genom SFS 1996:658, varvid skattebrottet ändrades från ett effektbrott till ett faretbrott.

¹⁶ Jag anför där att SKV angående betydelsen av att ML har ersatt GML den 1 juli 2023 inte förändrar sin inställning om existensen av en särskild momskommissionsregel. I sitt ställningstagande av 2020-09-25 har SKV enbart gjort ett tillägg, ”Nytt: 2023-05-31”, där SKV noterar att ML inte medför att SKV:s rättsliga bedömning ändras. Se SKV:s ställningstagande av 2020-09-25, Förmedling av tjänster i eget eller i annans namn, mervärdesskatt, dnr 8-314934, avsnitt 3.2. Se <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/384806.html?date=2020-09-25> (besökt 2025-07-14). Jämför även Forssén 2024b, s. 300.

¹⁷ I likhet med i Forssén 2025d avser jag följande med uttrycken faktisk gällande rätt respektive gällande rätt i egentlig mening. Faktisk gällande rätt följer inte redan av uttolkningen av en aktuell lagregel och har inte heller kommit till uttryck i form av prejudikat från HFD, medan så är fallet beträffande vad jag avser med gällande rätt i egentlig mening, varvid också får nämnas att det är EU-domstolen som är högsta uttolkare av EU-rätten, såsom beträffande mervärdesskattereglerna. Att EU-domstolen är högsta uttolkare av EU-rätten följer av att högsta instans i ett medlemsland ska föra en tolkningsfråga avseende EU-rätten vidare för förhandsavgörande hos EU-domstolen, om inte den nationella domstolen kan avgöra frågan. Jämför artikel 267 tredje stycket i fördraget om EU:s funktionssätt.

agenter, eftersom en tillämpning av den särskilda *momskommissionsregeln* normalt sett leder till en oförutsedd höjning av beskattningsunderlaget för sådana företag. Det innebär också att svenska staten fortsätter tappa momsintäkter genom att licenserna på operativsystemen i elektroniska produkter såsom datorer och mobiltelefoner inte beskattas hos de stora internationella aktörerna som äger licenserna.

Sålunda har jag anfört att rättssäkerheten kräver att prövningstillstånd i HFD och HD kommer till stånd, så att grundprinciperna för vad som utgör moms enligt EU-rätten inte fortsatt åsidosätts i karusellmålen.¹⁸ Enligt min uppfattning är nämligen ett fortsatt oklart rättsläge angående fenomenet karusellhandel till men för både rättssäkerheten och statskassan.¹⁹ Beträffande advokaternas roll i karusellmålen ska givetvis den också beaktas på temat rättssäkerhet. Till följande går jag igenom hur Sveriges advokatsamfund bör anpassa VRGA till gagn för att det i processerna angående karusellhandel lämnas synpunkter på gällande rätt beträffande vilka rättsfrågor som har prejudikatvärde och bör leda till att HFD och HD meddelar prövningstillstånd när advokaterna biträder klienter med överklaganden på temat momsbedrägerier av karuselltyp.

3. Behov av vägledning från Sveriges advokatsamfund till gagn för rättssäkerheten i karusellmålen samt till stöd för advokaten i konkursförvaltarrollen

3.1 Sveriges advokatsamfunds ansvar för rättssäkerheten i brottmål om karusellhandel

Ur ett processuellt perspektiv av betydelse i bland annat brottmål om karusellhandel anser jag att Sveriges advokatsamfund bör komplettera regeln 5.4 i VRGA.²⁰ Där anges följande: ”En advokat får inte vilseleda motparten genom att om faktiskt förhållande eller innehållet i rättsregel lämna uppgift som advokaten vet är oriktig.” I den vidstående kommentaren anges bland annat att ”regeln tar sikte endast på advokatens vetskap”. Regeln innebär att advokaten inte får vilseleda om fakta eller innehållet i en rättsregel, men den anses samtidigt innebära att advokaten inte ska vara undervisande. Det innebär att advokaten inte anses agera i strid mot VRGA om denne inte tar åklagaren ur en villfarelse om innebörden i reglerna i ML och skatteförfarandelagen (2011:1244, här förkortad SFL). Den 13 juni 2024 beslutade i och för sig Advokatsamfundet om införande – med ikraftträdande den 14 juni 2024 – av regeln 2.1.3 i VRGA, vilken – enligt dess rubrik – innebär att en advokat inte får åta sig ett uppdrag om denne

¹⁸ Jämför Forssén 2025d, avsnitten 5–5.3.

¹⁹ Jämför Forssén 2025d, avsnitt 5.3.

²⁰ Jämför Regler för advokatverksamhet, femte upplagan från januari 2025, avsnitt I, Vägledande regler om god advokatsed. Se <https://www.advokatsamfundet.se/Nyhetsarkiv/2025/juni/regler-for-advokatverk-samhet-har-uppdaterats/> (besökt 2025-07-24).

saknar den kompetens och erfarenhet som uppdraget kräver. I kommentaren till regeln anges bland annat följande:

Flertalet jurisdiktioner har etiska regler som betonar vikten av advokaters kompetens när de åtar sig uppdrag. Även i den europeiska sammanslutningen av europeiska advokatsamfund, CCBE, och dess Code of Conduct, framhålls det att en advokat inte bör hantera ett ärende som advokaten vet eller borde veta att han eller hon inte är kompetent att hantera, utan att samarbeta med en advokat som har den nödvändiga kompetensen.

Problemet är bara att advokaten som har förordnats av tingsrätten som offentlig försvarare eller en privat försvarare sällan har den erforderliga kompetensen i ämnet mervärdesskatterätt, och borde söka samarbetet som krävs därvidlag utanför advokatkåren. Framtiden får utvisa huruvida ärenden kommer att behandlas i Advokatsamfundets disciplinnämnd om advokaters åsidosättande i förevarande hänseende av regeln 2.1.3 i VRGA. Emellertid kvarstår det problem som jag tar upp här, det vill säga att även om försvarsadvokaten har erforderlig moms kompetens själv eller införskaffar den genom samarbete – med andra advokater eller skatterättskunniga från affärsjuristsidan eller ekonomer hos revisionsbyråerna – anses inte han eller hon ha en undervisande roll.

Sålunda kan aktörerna komma att föra resonemang i ett komplext brottmål – såsom beträffande påstått momsbedrägeri av karuselltyp – utan att beakta mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten. Om advokaten inser att åklagaren i gärningsbeskrivningen har missat vad moms är enligt EU-rätten eller inte har täckning för åtalet i övrigt enligt reglerna i ML eller SFL, bör han eller hon ta en undervisande roll så tidigt som möjligt, helst redan vid förundersökningen så att ett åtalsbeslut kan undvikas. Det är enligt min erfarenhet svårt att komma in som sakkunnig och försöka hjälpa till med att styra processen rätt angående momsreglerna, när den redan har pågått länge i tingsrätten eller till och med nått till hovrätten. Motargumentet från åklagare blir inte sällan att klienten och försvararen ägnar sig åt efterhandskonstruktioner, när ett sakkunnigvittne anlitas och vittnar om just innebörden av gällande rätt. En ännu värre situation som jag också har erfarit är att jag till och med anlitas som biträde åt en försvarare i hovrätten, men bevisningen inte kan tas om eftersom huvudparten av processen numera ska äga rum i tingsrätten och omförhör därför avvisas i hovrätten. Det blir till att snällt lyssna i hovrätten på videoinspelade förhör från tingsrätten som ter sig förfelade för sakens rätta utredande. Det spelade ingen roll att åklagaren efteråt sade till försvararen att mitt anförande var intressant, varvid någon sarkasm inte var avsedd utan kommentaren uppfattades som ärligt menad. Principen *jura novit curia* (domstolen känner till rätten) hjälper inte heller på temat rättvis rättegång, om inte vare sig tingsrätten eller hovrätten just är kunniga i mervärdesskatterätt. Den domde förstår oftast inte något av vad han eller hon varit med om i domstolarna, vilket fler än jag borde se som ett rättssäkerhetsmässigt problem på temat rättvis rättegång.

Jag anser att det inte är att arbeta som försvarare i ett brottmål som rör karusellhandel genom att bara vara begåvad kring vad som finns i förundersökningsprotokollet. Det gäller i första hand att för de klienter som har en verklig verksamhet, och inte bara har anlitat ett företag som förekommer i ett flertal utredningar som lager men som SKV inte godtar som ett verkligt lagringsföretag, framhålla just detta, för att skilja ut klienten från dem som anlitar dylika företag för att köra runt varor i en karusell. Om inte försvararna använder sådana argument och bevis för att presentera motargument i form av ett alternativt scenario på temat seriositet till åklagarens schablonmässiga anföranden, kan processen gå förlorad. Åklagarens argument bygger i grunden på en anmälan från SKV. Argumenten där är att advokatens klient skulle vara i ond tro angående att dennes företag förekommit i ett momsbedrägeri av karuselltyp. Om försvararen inte anför ett alternativt scenario till åklagarens, innebär det i praktiken att försvararen bortser från att generaladvokaten i sitt förslag till avgörande i förenande målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13, som nämnts, anser att en näringsidkare kan vara ovetande om att denne deltar i ett sådant bedrägeri och handlar i god tro. Genom en sådan passivitet i processföringen befäster bara försvararen SKV:s förutfattade mening om att de som handlar med elektroniska produkter anses ha en förhöjd undersökningsplikt och att de är i ond tro. Det innebär i praktiken att försvararen hjälper en åklagare som anför en illa underbyggd gärningsbeskrivning att vinna gehör hos domstolen. Det faktum att ingen i domstolen tar fasta på att den tilltalade kan ha varit i god tro innebär inte bara att han eller hon inte får en rättvis rättegång enligt artikel 6.1 i den Europeiska Konventionen om de mänskliga rättigheterna (här förkortad EKMR),²¹ utan till och med att den så kallade oskuldspresumtionen i artikel 6.2 åsidosätts.²²

Om inte ett alternativt scenario presenteras när så kan ske, spelar det ingen roll för försvararen att plocka i förundersökningsprotokollet – vilket ibland kan omfatta tusentals sidor – för att finna en *smoking gun* beträffande någon enskildhet om vem som har haft attesträtt eller inte i företaget. Det är verkligen att spela på åklagarens piano om försvararna i samband med fall med fler än en tilltalad i ett företag hänger sig åt att klienterna ska anklaga varandra.

Mot bakgrund av dessa aspekter på hur brottmål i förevarande fall kan bli förfelade på temat gällande rätt beträffande momsen anser jag att Sveriges advokatsamfund så snart som möjligt bör komplettera regeln 5.4 i VRGA, så att den inte i praktiken utgör ett hinder för sakens rätta utredande i brottmål som berör frågor avseende påstått

²¹ Europakonventionens – EKMR:s – fullständiga titel är: Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950.

²² Ang. oskuldspresumtionen: jämför även artikel 48.1 i EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna samt artikel 11.1 i FN:s allmänna förklaring om de mänskliga rättigheterna. Se i sistnämnda hänseende Svenska FN-förbundets hemsida: <https://fn.se/vi-gor/vi-utbildar-och-informerar/fn-info/vad-gor-fn/fns-arbete-med-manskliga-rattigheter/den-allmanna-forklaringen-om-de-manskliga-rattigheterna/> (besökt 2025-07-26).

momsbedrägeri av karuselltyp. Sveriges advokatsamfund har således också ett ansvar för att aktörerna i brottmål ska bidra till rättssäkerheten i mål som i grunden avser påstådd karusellhandel. Det ansvaret bör Sveriges advokatsamfund ta för att monopolet för advokater i brottmål ska kunna anses fortsatt motiverat också i dylika mål. Annars anser jag att det monopolet bör avskaffas eller modifieras till gagn för åtminstone förevarande frågor.

Även om Advokatsamfundet inte reviderar VRGA i enlighet med vad jag föreslår, borde det framstå som uppenbart för advokater som tagit på sig försvararrollen att göra rättsinvändning mot att deras klient anklagas för skattebrott på grund av att denne utfärdat en faktura med felaktig debitering av moms. Det framgår nämligen inte av SBL att ordet *skatt* i 2 § i den lagen skulle omfatta ett sådant belopp när det inte redovisats i en särskild skattedeklaration till SKV. Av förarbetena till reformen 2008, varvid artikel 203 i mervärdesskattedirektivet angående betalningsskyldighet för sådant belopp implementerades i GML genom SFS 2007:1376, följer i stället att den enda konsekvensen för ett företag som utfärdat sådan faktura är just betalningsskyldigheten, vilken kvarstår så länge det inte utfärdat en kreditnota. Genom att betalningsskyldigheten för ett sådant belopp reglerades i en separat paragraf, GML 1 kap. 2 e §, underströk lagstiftaren att åtgärden som innebär felaktig debitering av moms inte ska leda till annat än en särskild betalningsskyldighet för beloppet i fråga för företaget som har utfärdat fakturan.²³ I sitt yttrande 2024-11-15 till Finansdepartementet över SOU 2024:32 påminde också Advokatsamfundet om sin invändning i samband med reformen år 2008 av innebörd att en regel som avser brottsbekämpning inte hör hemma i skattelagstiftningen, varför Advokatsamfundet invände mot införande på sådana grunder av en regel som ålägger en person som felaktigt har debiterat moms att redovisa och betala beloppet till staten.²⁴

Att advokaterna som försvarare i karusellmålen bör reagera redan idag, när åklagare anför SBL 2 § till stöd för att en gärning som består i utfärdande av faktura med felaktig debitering av moms, får anses följa av vad Sveriges advokatsamfund anför i sitt yttrande 2024-11-15 till Finansdepartementet över SOU 2024:32 beträffande ordet *skatt* i den regeln. Advokatsamfundet nämner att den som utfärdar en faktura som innehåller ett belopp som felaktigt har betecknats som mervärdesskatt ska redovisa beloppet i en särskild skattedeklaration och betala det till staten, om inte denne utfärdar en kreditnota till mottagaren av fakturan.²⁵ Advokatsamfundet anför sedan

²³ Jämför prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor), s. 90. GML 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § motsvaras av ML 16 kap. 23 §. Jämför även Forssén 2025d, avsnitt 3.3.1 och Forssén 2023a, s. 3.

²⁴ Jämför Sveriges advokatsamfunds remissvar av 2024-11-15 till Finansdepartementet över SOU 2024:32 (dnr R-2024/1201) och hänvisningen där till prop. 2007/08:25, s. 86.

²⁵ Jämför ML 7 kap. 49 och 50 §.

att förarbetena till reformen 2008 innebär just att det är den enda konsekvensen för den som utfärdar fakturan, eftersom lagstiftaren underströk att ”en felaktigt debiterad mervärdesskatt inte ska leda till annat än en betalningsskyldighet för den som felaktigt har debiterat skatten”.²⁶ Advokatsamfundet anser sålunda att 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* enligt SBL 2 §. Däremot kan enligt Advokatsamfundet mottagaren av en faktura som innehåller ett sådant belopp omfattas av rekvisiten för skattebrott i SBL 2 §, eftersom fakturan inte grundar rätt till avdrag för ingående skatt. Advokatsamfundet anför därför också att för den som har utfärdat en sådan faktura kan straffrättsligt ansvar aktualiseras för medverkan till skattebrott enligt 23 kap. 4 § brottsbalken (1962:700). Medverkan till skattebrott kan vidlåda mottagaren av fakturan, om denne har försökt göra avdrag för det som moms felaktigt angivna beloppet som om det vore ingående skatt. Beroende på vem av de tilltalade i målet som försvarsadvokaten biträder kan enligt min mening således olika anledningar föreligga för att ta upp betydelsen i förevarande hänseende av ordet *skatt* i SBL 2 §. Min poäng är dock att försvararna redan idag har stöd av Advokatsamfundets yttrande över SOU 2024:32 för att ifrågasätta en åklagares gärningsbeskrivning på den punkten, om de inser att stämningsansökan och sakframställan från åklagaren saknar reflektioner angående nämnda frågeställning. De bör enligt min uppfattning reagera redan vid förhör under förundersökningen när åklagaren första gången presenterar gärningsbeskrivningen, så att det inte kommer invändningar om efterhandskonstruktion för det fall innebörden i ordet *skatt* i SBL påpekas först under förhandlingen i tingsrätten eller hovrätten.

3.2 Behov av vägledning från Sveriges advokatsamfund till stöd för advokaten i konkursförvaltarrollen

Om inte försvarsadvokaterna i skattebrottsmålen eller advokater eller andra ombud i skatteprocesserna ifrågasätter SKV:s ställningstaganden utifrån gällande rätt i egentlig mening, fortsätter givetvis SKV med att utfärda ställningstaganden där dess inställning läggs fram av SKV:s handläggare respektive åklagare utan någon analys, såsom jag har beskrivit ovan och i Forssén 2025d beträffande den särskilda *momskommissionsregeln*. I Forssén 2025d tog jag också upp SKV:s etablering av en faktisk gällande rätt inom områdena vård och omsorg, nämligen beträffande momssituationen för bemanningsföretag därvidlag. Angående den problematiken föreslog jag att åtgärder vidtas av Skatteförvaltningen i Finland genom detaljerade anvisningar, så att stora dominerande bemanningsföretag i Sverige inte ges något komparativt stöd för att

²⁶ Jämför prop. 2007/08:25, s. 90.

driva en linje om momsfrihet för bemanningen med risk för en parallell rättsbildning jämfört med EU-domstolens praxis enligt dess förhandsavgörande den 12 mars 2015 i målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).²⁷

I framför allt punkterna 23–25 i EU-målet "go fair" Zeitarbeit poängterar EU-domstolen att en bedömning huruvida ett företag inom områdena vård och omsorg ska ta ut moms på sina tjänster ska ske i två steg. Det innebär att såväl subjektfrågan angående huruvida personen i fråga utgör en beskattningsbar person som frågan om skatteobjektet undantas från mervärdesskatteplikt måste beaktas vid bedömningen av om mervärdesbeskattning ska ske avseende ett bemanningsuppdrag inom områdena i fråga. Det räcker således inte med att konstatera att den uthyrda arbetskraften är legitimerad inom området i fråga eller kan uppvisa något annat uppfyllt behörighetskrav. Det är i stället bemanningsföretaget, den beskattningsbara personen själv, som måste ta ett vård- eller omsorgsansvar gentemot patient och brukare för att moms inte ska tas ut för uppdraget.²⁸

Den gemensamma nämnaren för min kritik av momsforskningen i Sverige är att forskarna förbigår skattesubjektfrågan och i stället behandlar objektfrågan direkt. I Forssén 2025d nämnde jag att det, förutom mina båda avhandlingar,²⁹ hittills bara finns en svensk avhandling inom mervärdesskatterätten som berör skattesubjektfrågan.³⁰ Det är "Mervärdesbeskattning vid obestånd" av Jesper Öberg. Emellertid behandlades EU-rätten sparsamt där, med motiveringen att "EG:s regelverk endast ger ramarna och måste fyllas ut med nationella regler", varvid han noterade att någon motsvarighet till de för undersökningen centrala konkursbestämmelserna i GML inte fanns i dåvarande mervärdesskattedirektiv.³¹

Sålunda anser jag att det faktum att det har förekommit att SKV anfört synsätt på hur en advokat som har tagit på sig rollen som konkursförvaltare ska hantera momsfrågor därvidlag talar för att en dialog åter bör ske mellan kollektivet av konkursförvaltare och SKV. Det innebär enligt min mening att Sveriges advokatsamfund bör engagera sig i sådana frågor, för att motverka att SKV:s synsätt etableras som en faktisk gällande rätt, i stället för att uppfattningen om gällande rätt i egentlig mening utvecklas. Det fall

²⁷ Jämför EU-domstolens förhandsavgörande C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit), ECLI:EU:C:2015:164.

²⁸ Jämför Forssén 2025d, avsnitt 2.2.1.

²⁹ Jämför Björn Forssén, *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen*, Jure Förlag AB 2011 (Forssén 2011), licentiatavhandling, resp. Björn Forssén, *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*, Örebro Studies in Law 4, Örebro universitet 2013 (Forssén 2013), doktorsavhandling. Forssén 2011 och Forssén 2013 är tillgängliga i databasen DiVA (www.diva-portal.org) och på www.forssen.com.

³⁰ Jämför Forssén 2025d, avsnitt 3.2.

³¹ Jämför Jesper Öberg, *Mervärdesbeskattning vid obestånd*, Andra upplagan, Norstedts Juridik AB 2001 (Öberg 2001), s. 19. Avhandlingen är från 2000. Jag hänvisar till den utgivna boken: Öberg 2001. Jämför även Forssén 2020, s. 733 och 738.

jag särskilt avser i förevarande sammanhang gäller hanteringen av moms i konkurs beträffande en felaktig debitering av moms för vilken betalningsskyldighet kvarstår efter gäldenärens konkurs. Frågan är vilket ansvar som åvilar advokaterna i egenskap av konkursförvaltare för att lösa situationen, varvid jag anför följande utifrån vad jag anför därvidlag i Forssén 2025a:

- Eftersom konkursförvaltarens huvuduppgift är att verka för en så förmånlig avveckling som möjligt av konkursboet från borgenärssynpunkt, har det tidigare ansetts att förvaltare bör vara verksam med att föra talan beträffande gäldenärens momsredovisning, så att påfordrad moms kan sättas ned om det är möjligt, vilket får betydelse för utdelningen i konkursen. Detta följer av Riksskatteverkets (numera SKV) Moms vid konkurs från 1984.³² Av intresse i förevarande sammanhang är att däri också angavs att ”gäldenären och förvaltare bör samråda vid upprättandet av sina deklarationer. Om gäldenären inte deklarerar är det önskvärt att förvaltare, på förfrågan från länsstyrelsen (numera SKV, *min anm.*), lämnar sådana uppgifter att länsstyrelsen ändå kan fatta ett så korrekt beskattningsbeslut som möjligt”.³³ Beträffande en felaktig debitering av moms bör konkursförvaltare hellre se till att gäldenären utfärdar en kreditnota än låta det som moms felaktigt betecknade beloppet ingå på tillgångssidan i konkursbouppteckningen.
- Enligt min erfarenhet förekommer det numera ingen rutin hos kollektivet av konkursförvaltare angående åtgärder som borde vidtas av en konkursförvaltare beträffande gäldenärens momsredovisning. Jag anser att det av rättssäkerhetsmässiga skäl bör åligga konkursförvaltare att ta ansvar för att utfärda kreditnota avseende en felaktig debitering av moms, så att sådan skuld inte belastar boet. Av sådana skäl bör det enligt min mening inte åvila gäldenären – den enskilde – att ansöka hos SKV:s huvudkontor om befrielse från betalningsskyldighet med stöd av SFL 60 kap. 1 §. För befrielse krävs nämligen synnerliga skäl, och det är dessutom oklart om befrielseinstitutet omfattar belopp som felaktigt benämnts moms. I en artikel från 2018 tog jag upp ifrågasättande befrielseinstitut i SFL.³⁴ För övrigt anför jag i Forssén 2025a, i samband med att jag framhåller att det

³² Jfr Riksskatteverkets Moms vid konkurs – information om hur man redovisar moms i samband med en konkurs, RSV 556 utg 1 (maj 1984), under rubriken Behörighet att föra talan i skatteprocess, s. 13.

³³ Jämför nämnda Riksskatteverkets Moms vid konkurs, under rubriken Deklarationsskyldighet, s. 13.

³⁴ Jämför Björn Forssén, *Befrielse från skatt – en nåd att stilla bedja om hos Skatteverkets huvudkontor och Regeringen eller rättspröva hos HFD*, Tidningen Balans fördjupningsbilaga 3/2018 s. 3–5, publicerad på www.tidningenbalans.se/Fördjupning 2018-06-12. (Forssén 2018). Forssén 2018 finns även på www.forssen.com.

måste klarläggas huruvida ett belopp som utgör en felaktigt debiterad moms omfattas av ordet *skatt* i SBL, att det även bör klarläggas i SFL om SKV med stöd av reglerna om företrädaransvar i 59 kap. 12–21 § kan genomdriva en talan om personligt betalningsansvar för sådant belopp mot företrädare för en juridisk person, exempelvis ett aktiebolag, som har utfärdat fakturan med beloppet.³⁵ Av utrymmesskäl behandlas dock inte dessa frågor mer i denna artikel.

- En sådan betalningsskyldighet som nu avses ska inte kvarstå i boet bara för att gäldenären inte äger rådighet att utfärda en kreditfaktura på grund av konkurstillståndet. Jag anser därför att det återigen bör utvecklas rutiner för konkursförvaltarna angående nämnda frågor om moms vid konkurs. Det kan förslagsvis ske mellan kollektivet av konkursförvaltare och SKV, varvid givetvis Sveriges advokatsamfund bör delta i utvecklingen av sådana rutiner till stöd för advokaten i konkursförvaltarrollen.³⁶

Sistnämnda har jag också föreslagit i en handbok om mervärdesskatt från 2019.³⁷ I Forssén 2019b berör jag också problematiken med att SKV kan etablera som en faktisk gällande rätt principer som avviker från mervärdesskatterätten. I det hänseendet får jag nämna följande.

Tidigare förekom att SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005 återopades för att en konkursförvaltare skulle fakturera beställare av en byggnadsentreprenad moms för tjänster som inte utförts och inte heller skulle komma att utföras efter konkursbeslutet.³⁸ Uppfattningen från SKV stred enligt min mening mot skatteförmågeprincipen, eftersom moms skulle tas ut utan att grundas på tillhandahållande av en byggtjänst. Uppfattningen uttrycktes enligt följande: ”Om entreprenören försätts i konkurs ska momsen redovisas på alla a conton och förskott som har erhållits före konkursutbrottet. Momsen ska anges i en faktura eller i en motsvarande handling som upprättas då entreprenörens arbete upphör och ska beräknas efter den skattesats som gällde när skattskyldighet inträdde för a contobetalningarna. I fakturan ska vidare anges momsen på eventuella krav utöver vad som har betalats i förskott eller a conto.”³⁹

³⁵ Jämför Forssén 2025a, avsnittet Öakta moms i skenfaktura och företrädaransvar.

³⁶ Jämför Forssén 2025a, avsnittet Konkursförvaltarna och frågan om kreditfaktura avseende felaktigt debiterad moms.

³⁷ Jämför s. 191 i *Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare* (eget förlag 2019). (Forssén 2019b). Forssén 2019b är tillgänglig på www.forssen.com, och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

³⁸ Jämför SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005 (SKV 553 utgåva 16).

³⁹ Jämför SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005, s. 946 – avsnitt 41.3.8 (Byggnadsföretags konkurs).

Enligt min erfarenhet var det den sista meningen i citatet från SKV:s handledning som både konkursförvaltare och SKV åberopade till stöd för att konkursförvaltaren skulle utfärda fakturor med moms till beställarna av byggnadsentreprenaden för tjänster som beställarna aldrig hade erhållit och inte heller kom att få utförda av konkursgäldenären eller konkursboet. Meningen fanns kvar i SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009,⁴⁰ men den utmönstrades till slut i och med utgåvan 2010.⁴¹

Från Forssén 2019b upprepar jag att den beskrivna uppfattningen hos SKV, innan nämnda mening utmönstrades ur dess momshandledning, utgör ett exempel på vad jag benämner en faktisk gällande rätt som etableras av SKV genom bland annat dess handledningar och ställningstaganden. SKV:s uppfattning enligt handledningen från 2005 stred uppenbart mot den inom skatterätten grundläggande skatteförmågeprincipen, det vill säga mot gällande rätt i egentlig mening avseende bland annat mervärdesskatterätten. Jag anför sålunda ånyo att situationen utgjorde ett exempel på fenomenet faktisk gällande rätt, och bör uppmärksammas av lagstiftaren och prövas i HFD, som bör lämna prövningstillstånd i skatteprocesser avseende frågor som annars tillåts bli avgjorda i lägre instanser på basis av uppfattningen hos en av parterna, exempelvis SKV:s ställningstaganden som uttryck för en faktisk gällande rätt.⁴²

4. Avslutande synpunkter

Enligt min mening borde Sveriges advokatsamfund framhålla för försvararna att VRGA innebär att en advokat förväntas kunna presentera ett alternativt scenario än det som åklagaren anför med hänvisning till SKV:s förutfattade mening om ond tro hos den som handlar med exempelvis elektroniska produkter. Jag anser att advokaten därvidlag har all anledning att bidra till en rättvis rättegång genom att anförda vad Advokatsamfundet tar upp i sitt yttrande över SOU 2024:32 med hänvisning till generaladvokatens i ”Italmoda”-målet presenterade uppfattning av innebörd att även om någon ingår i en transaktionskedja där karusellhandel förekommer kan denne vara i god tro därom. Ett effektivt försvar i förevarande hänseende bör således, till skillnad från vad som enligt min uppfattning är fallet idag, börja redan vid första förhöret när åklagaren presenterar gärningsbeskrivningen till stöd för sin brottsmisstanke på temat momsbedrägeri av karuselltyp. Då får åklagaren också bestämma sig tidigt under förundersökningen om misstanke om skattebrott ska kompletteras med tillägg av näringspenningtvätt i gärningsbeskrivningen. Jag anser således, som framgår ovan, att regeln 5.4 i VRGA inte bör kvarstå i sin nuvarande avfattning till rättsfärdigande av att advokaten inte gör

⁴⁰ Jämför SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009 Del 2 (SKV 554 utgåva 4), avsnitt 41.3.1.3 (s. 1173).

⁴¹ Jämför SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2010 Del 2 (SKV 554 utgåva 5), avsnitt 40.3.1.3 (s. 1189).

⁴² Jämför Forssén 2019b, s. 191 och 192. Jämför i förevarande hänseende även Forssén 2019a, avsnitt 3.11.3.

ett beriktigande så snart denne inser att SKV eller EBM inte grundar vad de anför på gällande rätt i egentlig mening på momsområdet.

Idag röner åklagarna inte invändningar i sådana fall från försvararna, utan en åklagare kan tämligen fritt justera en gärningsbeskrivning på temat skattebrott genom tillägg sent under förundersökningen av misstanke om näringspenningtvätt. Det är enligt min erfarenhet inte heller ovanligt att rättens ordförande hjälper åklagare med att justera exempelvis att de redan i gärningsbeskrivningen har blandat ihop ingående moms med överskjutande ingående moms. Då kan sådant förekomma ända upp i hovrätten utan att frågan ställs huruvida åklagarens justeringar ska hänföras till samma kategori som anklagelser om efterhandskonstruktioner när en advokat får anledning att undervisa om gällande rätt på momsområdet. Därför ska inte regeln 5.4 i VRGA vara en hämsko för försvararen som en av aktörerna i en rättegång värd namnet i en västerländsk rättsstat.

Dessutom får jag framhålla att Sveriges advokatsamfund har anledning att ge vägledning till advokaterna i deras egenskap av konkursförvaltare, när det gäller hanteringen av moms i konkurser. Jag anför detta i avsnitt 3.2 i denna artikel, vilket inte kräver någon ändring eller komplettering av VRGA. I stället föreslår jag, som nämnts, att det återigen bör utvecklas rutiner för konkursförvaltare angående hanteringen av frågor om moms vid konkurs. Under överinseende av Sveriges advokatsamfund kan det förslagsvis ske i samarbete mellan kollektivet av konkursförvaltare och SKV, varvid Riksskatteverkets handledning från 1984, ”Moms vid konkurs – information om hur man redovisar moms i samband med en konkurs”, kan ge uppslag till avfattningen av rutinerna i fråga. Eftersom ML och SFL är speciallagstiftningar i förhållande till den civilrättsliga redovisningsrätten, bör givetvis synpunkter på rutinerna inhämtas från svenska bokföringsnämnden (BFN), som ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed enligt 8 kap. 1 § första stycket första meningen i bokföringslagen (1999:1078) och sålunda kan ha värdefulla redovisningsmässiga synpunkter. Tyvärr förslås i budgetpropositionen för 2026 att BFN ska avvecklas. Enligt regeringen ska från och med 2027 BFN:s uppgifter överföras till och inordnas i Revisorsinspektionen (RI).⁴³ Detta är i och för sig inget som påverkar mina synpunkter i denna artikel, men jag nämner regeringens förslag som en omständighet i samma kontext som den i vilken redovisningsfrågorna angående momsen förekommer.

Det senaste som i skrivande stund har hänt med anledning av utredningen *Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier* är att regeringen den 9 respektive 16 oktober 2025 lämnade remisser till Lagrådet baserade på SOU 2024:32 respektive SOU 2023:49, där sistnämnda lett till en proposition den 6 november 2025, prop. 2025/26:43 (Kompletteringar och förtydliganden i fråga om sanktioner vid skatteundandragande

⁴³ Jämför prop. 2025/26:1, Utgiftsområde 24, s. 36.

och bedrägerier). I propositionen föreslås att även muntliga uppgifter ska kunna leda till straffansvar enligt SBL och ligga till grund för skattetillägg. Dessutom föreslås att begreppet oriktig uppgift ska ändras, för att tydliggöra att den som lämnar en uppgift om moms avseende en transaktion som ingår som ett led i ett momsbedrägeri ska anses ha lämnat en oriktig uppgift, om denne kände till eller borde ha känt till att uppgiften var oriktig. I lagrådsremissen den 9 oktober 2025 föreslås bland annat att SKV ska ges större möjligheter till registreringskontroll, och – under vissa omständigheter – kunna besluta att överskjutande ingående moms inte ska tillgodoräknas den momsregistrerade. Advokatsamfundet ansåg också i sitt yttrande 2024-11-15 till Finansdepartementet över SOU 2024:32 att en ökad kontroll hos SKV av vilka som momsregistreras bör ge ett mer fokuserat urval av utredningsobjekt och mer koncentrerade ärenden och mål om skattebrott, när SKV anmäler någon till EBM för misstänkt momsbedrägeri.⁴⁴ Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) lämnade också sitt yttrande 2024-11-15 till Finansdepartementet över SOU 2024:32. I avsnitt 2.4 framhöll även FAR behovet av ökad kontroll i samband med momsregistreringen, varvid FAR anförde att det är ”mycket viktigt att dessa kontroller har en så hög träffsäkerhet som möjligt så att vanliga skattskyldiga inte påverkas negativt”. Eftersom Advokatsamfundet har samma principiella inställning som FAR i förevarande hänseende, anser jag att Advokatsamfundet också bör stämma av de frågor som jag tar upp i denna artikel med FAR.

⁴⁴ Jämför även Forssén 2025a, avsnittet Återinförd revisionsplikt för mindre företag och ökad registreringskontroll – alternativ till förslagen i SOU 2023:49.