

# HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 21 september 2018

Mål nr

B 5042-17

## **PARTER**

### **Klagande**

BF

Ombud och offentlig försvarare: Advokat JT

### **Motpart**

Riksåklagaren

Box 5553

114 85 Stockholm

## **SAKEN**

Grovt skattebrott m.m.

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Svea hovrätts dom 2017-10-20 i mål B 7148-17

**DOMSLUT**

Högsta domstolen förklarar att BF, som företrädare för Robert Friman & Co Aktiebolag, ska anses ha lämnat eller låtit lämna oriktig uppgift i den mening som avses i skattebrottslagen (1971:69) genom att avdrag för ingående mervärdesskatt yrkats, trots att bolaget inte hade avdragsrätt för den i målet aktuella ingående mervärdesskatten.

Högsta domstolen meddelar inte prövningstillstånd i målet i övrigt. Hovrättens domslut står därmed fast.

JT ska få ersättning av allmänna medel för försvaret av BF i Högsta domstolen med 64 212 kr. Av beloppet avser 51 370 kr arbete och 12 842 kr mervärdesskatt. Staten ska svara för kostnaden.

**YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN**

BF har yrkat att Högsta domstolen ska ogilla åtalet eller i vart fall lindra påföljden.

Riksåklagaren har motsatt sig att hovrättens dom ändras.

Högsta domstolen har, med utgångspunkt i vad hovrätten har funnit utrett beträffande gärningarna, däribland att Robert Friman & Co Aktiebolag inte hade avdragsrätt för den i målet aktuella ingående mervärdesskatten, meddelat prövningstillstånd i frågan om BF genom att yrka avdrag för ingående mervärdesskatt ska anses ha lämnat oriktig uppgift i den mening som avses i skattebrottslagen (1971:69).

Frågan om prövningstillstånd rörande målet i övrigt har förklarats vilande.

## DOMSKÄL

### Prejudikatfrågan

1. Det som Högsta domstolen har att ta ställning till är om ett yrkande om avdrag för ingående mervärdesskatt utgör en oriktig uppgift i skattebrottslagens mening, trots att yrkandet i och för sig hänför sig till förvärv som är verkliga och har gått till på det sätt som redovisats i deklARATIONERNA. Vad som väcker frågan är att avdragsrätten har bortfallit på grund av att den skattskyldige har känt till eller borde ha känt till att denne genom sina förvärv deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri.

### Bakgrund

#### *Inledning*

2. BF var styrelseledamot och verkställande direktör för Robert Friman & Co Aktiefbolag (Frimanbolaget). Verksamheten bestod främst av handel med ädelmetaller.

3. Frimanbolaget gjorde från 2015 inköp av ädelmetaller från tre svenska leverantörer (mellanbolagen). Mellanbolagen hade enligt fakturor förvärvat metallen från fyra andra svenska bolag (de fyra bolagen). Dessa bolag skulle i sin tur ha förvärvat metallen från företag i andra EU-länder.

4. Skatteverket var av uppfattningen att de fakturor som avsåg förvärv från de fyra bolagen var osanna och att dessa bolag kunde vara s.k. missing traders (skenbolag). Enligt Skatteverket hade mellanbolagen egentligen förvärvat metallen direkt från företag i andra EU-länder, medan de fyra bolagen endast hade nyttjats som skenbolag i förvärvskedjan. Med den utgångspunkten hade mellanbolagen gjort s.k. unionsinterna förvärv med omvänd skattskyldighet som följd (se 1 kap. 2 § första stycket 5 mervärdesskattelagen, 1994:200). Det innebar att mellanbolagen skulle ha redovisat

såväl den utgående som ingående mervärdesskatten på sina förvärv, och eftersom skattebeloppen motsvarade varandra saknades överskjutande ingående mervärdesskatt som mellanbolagen kunde yrka avdrag för. När mellanbolagen sedermera gjorde den mervärdesskattepliktiga försäljningen till Frimanbolaget, skulle mellanbolagen ha redovisat och betalat utgående mervärdesskatt till staten utan avdrag för ingående mervärdesskatt på metallförvärven. Så skedde emellertid inte.

5. Den ingående mervärdesskatt som belöpte på Frimanbolagets förvärv uppgick sammanlagt till omkring 53 800 000 kr, vilket bolaget yrkade avdrag för i sina deklarationer. Avdraget vägrades dock eftersom Skatteverket ansåg att bolaget hade känt till, eller borde ha känt till, att mellanbolagen hade deltagit i ett mervärdesskattebedrägeri, vilket medförde att Frimanbolagets avdragsrätt hade bortfallit.

#### *Åtalet*

6. Företrädarna för mellanbolagen åtalades för grova skattebrott. Även BF åtalades för grovt skattebrott alternativt vårdslös skatteuppgift, och i sista hand medhjälp till grovt skattebrott.

7. Åtalet mot BF hade, såvitt nu är av intresse, följande lydelse:

BF har som företrädare för [Frimanbolaget] under åren 2015–2017 uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat eller låtit lämna oriktiga uppgifter i bolagets till Skatteverket ingivna skattedeklarationer för redovisningsperioderna februari 2015 och juni 2015–december 2016. Förfarandet har gett upphov till fara för att skatt skulle undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas med 53 800 000 kr.

De oriktiga uppgifterna har bestått i att avdrag för ingående mervärdesskatt har begärts avseende inköp av ädelmetaller från [mellanbolagen].

Uppgifterna har varit oriktiga och [Frimanbolaget] har inte haft rätt att göra avdragen eftersom BF känt till eller bort känt till att man genom sina inköp deltog i transaktioner som utgjorde momsbedrägerier.

Brotten är att bedöma som grova eftersom det rör mycket betydande belopp och brottsligheten utövats systematiskt och i större omfattning.

#### *Tingsrättens och hovrättens bedömningar*

8. Tingsrätten fann att mellanbolagen var de verkliga förvärvarna av metallen som kom från ett annat EU-land och att det – med användande av skenbolag och osanna fakturor – hade förekommit mervärdesskattebedrägerier i mellanbolagen. Åtalen bifölls mot de företrädare för mellanbolagen som tingsrätten bedömde hade haft uppsåt. Även i hovrätten har åtalen mot de företrädare som där har varit föremål för rättsens prövning bifallits.

9. Beträffande BF fann tingsrätten att han i april 2016 på objektiva grunder kände till eller borde ha känt till att Frimanbolaget genom sina inköp ingick som ett led i mervärdesskattebedrägerier och att bolaget från den tidpunkten därför hade förlorat sin avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som belöpte på förvärven. Tingsrätten fann vidare att BF genom grov oaktsamhet hade lämnat eller låtit lämna oriktiga uppgifter i bolagets mervärdesskattedeklarationer när avdragsyrkanden avseende mervärdesskatt om 34 749 000 kr framställdes, trots att avdragsrätten hade bortfallit. BF dömdes för vårdslös skatteuppgift till villkorlig dom med dagsböter.

10. Hovrätten har delat tingsrättens bedömning i fråga om de objektiva gärningsomständigheterna men har funnit att BF agerat uppsåtligt och dömt honom för grovt skattebrott till fängelse i ett år och sex månader.

### **Lagregleringen om skattebrott**

11. Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms, enligt 2 § skattebrottslagen, för skattebrott till fängelse i högst två år. Om brottet är grovt döms enligt 4 § för grovt skattebrott till fängelse i lägst sex månader och högst sex år.

12. För straffansvar krävs alltså att det har lämnats en oriktig uppgift. Det finns inte någon definition i skattebrottslagen av detta uttryck. Innebörden bestäms i stället med ledning av bestämmelserna i den skatteförfattning som i det enskilda fallet reglerar skattskyldigheten (se prop. 1995/96:170 s. 61).

### **Oriktig uppgift**

13. Uttrycket oriktig uppgift förekommer även i skattelagstiftningen (se framför allt bestämmelserna om skattetillegg och efterbeskattning i 49 kap. 4 § och 66 kap. 27 § skatteförfarandelagen, 2011:1244). Det är avsett att ha samma innebörd i de olika regelsystemen (se t.ex. prop. 2010/11:165 s. 1110 med där gjorda hänvisningar).

14. I 49 kap. 5 § skatteförfarandelagen finns en definition av uttrycket. En uppgift ska anses oriktig om det klart framgår att den är felaktig, eller om en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. Dock ska en uppgift inte anses oriktig om den tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut eller om uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. Såväl lämnade felaktiga sakuppgifter som utelämnade uppgifter kan således innebära ett oriktigt uppgiftslämnande.

15. Som utgångspunkt anses det inte som en oriktig uppgift att den skattskyldige i en ingiven handling framställer ett yrkande som enligt gällande normer inte leder till den skattemässiga följd som den skattskyldige föreställer sig. En förutsättning för att ett sådant oriktigt yrkande inte ska ses som en oriktig uppgift är att de objektiva omständigheter som yrkandet grundar sig på är fullständigt och riktigt redovisade. Även oriktiga yrkanden kan vara att bedöma som oriktiga uppgifter om grunderna för yrkandet anges på ett missvisande sätt, genom en oriktig eller ofullständig redogörelse för bakomliggande sakförhållanden. Om ett oriktigt yrkande framställs utan någon närmare redogörelse för de förhållandena, är det fråga om en oriktig uppgift i de fall då yrkandet, typiskt sett, medför ett påstående i sak och det påståendet saknar verklighetsunderlag. (Se prop. 1971:10 s. 247, prop. 2002/03:106 s. 116, prop. 2010/11:165 s. 944 f. och RÅ 1981 1:25).

### **Redovisning av mervärdesskatt**

16. Vid redovisning av mervärdesskatt ska deklarationen innehålla uppgift om utgående och ingående skatt och omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EU-länder. Därutöver finns det ett generellt krav på att skattedeklarationer ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter, uppgift om den redovisningsperiod som redovisning lämnas för och de ytterligare uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna beräkna och kontrollera skatten och avgifterna. (Se 13 kap. 1 § mervärdesskattelagen och 26 kap. 18 och 21 §§ skatteförfarandelagen.)

### **Den unionsrättsliga principen om motverkande av bedrägeri och andra former av missbruk**

17. Mervärdesskatt är ett rättsområde som är i princip helt harmoniserat inom EU. De unionsrättsliga reglerna finns väsentligen i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Mervärdesskattelagen bygger på direktivet.

18. Enligt praxis från EU-domstolen får unionsrätten inte missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte. I enlighet med denna övergripande unionsrättsliga princip har det fastslagits att det ankommer på de nationella domstolarna att vägra avdragsrätt för ingående mervärdesskatt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att bedrägeri eller missbruk har förekommit i samband med åberopandet av rätten till avdrag. Därutöver har det fastslagits att avdragsrätt ska vägras om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att den skattskyldige kände till eller borde ha känt till att han eller hon genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde mervärdesskattebedrägeri. (Se Kittel och Recolta Recycling, C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, med vidare hänvisningar.)

19. Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallet HFD 2013 ref. 12 kommit fram till att bedrägliga förfaranden kan tillmätas betydelse vid bedömningen av om i ett visst fall omsättning av varor eller tjänster ska anses föreligga och därmed om rätt till avdrag för motsvarande förvärv ska medges. Vid tillämpningen av mervärdesskattelagens bestämmelser om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska alltså beaktas den princip som EU-domstolen lagt fast för tolkning och tillämpning av mervärdesskattedirektivet vid bedrägerifall. I rättsfallet prövades dock inte om det utgör en oriktig uppgift att under angivna förutsättningar yrka avdrag för mervärdesskatt.

**Är det en oriktig uppgift att yrka avdrag för mervärdesskatt vid ond tro om annans mervärdesskattebedrägeri?**

20. Ett yrkande om avdrag för mervärdesskatt – som inte åtföljs av kompletterande upplysningar om de bakomliggande sakförhållandena – medför typiskt sett ett påstående om att avdraget hänför sig till vad som i skatterättslig mening utgör omsättning. I detta ligger ett påstående om att den transaktion avdraget avser inte ingår som ett led i annans mervärdesskattebedrägeri som den skattskyldige känner till eller borde känna till. Den som



yrkar avdrag för ingående mervärdesskatt trots att han eller hon är i ond tro om bedrägeriet måste därför som utgångspunkt anses lämna en oriktig uppgift.

21. Det krav på god tro för rätt till avdrag i den aktuella situationen som Högsta förvaltningsdomstolen ställt upp i rättsfallet HFD 2013 ref. 12 framgår dock inte direkt av lagtexten i mervärdesskattelagen. Detta aktualiserar frågan om det är förenligt med den straffrättsliga legalitetsprincipen att fälla till ansvar för skattebrott i dessa situationer.

22. Den straffrättsliga legalitetsprincipen kommer till uttryck i bl.a. 2 kap. 10 § första stycket regeringsformen och 1 kap. 1 § brottsbalken. Principen innebär primärt att ingen kan straffas för en gärning som inte var straffbelagd när den förövades. Den innefattar bl.a. ett krav på skriven lag och tillräcklig begriplighet och precision, liksom ett förbud mot analogisk tillämpning av straffbestämmelser. Att det kan fordras efterforskningar och överväganden om vad som gäller innebär inte att kravet på tydlighet och precision i straffbestämelsen ska anses eftersatt. (Se t.ex. NJA 2012 s. 105 p. 5 och 8 och NJA 2016 s. 680 p. 13.)

23. Legalitetsprincipen utgör inget hinder mot att ett straffbud tolkas enligt vedertagna grundsatser så att dess rätta mening utröns, dock måste en sådan tolkning ske med försiktighet (se bl.a. NJA 2012 s. 105 p. 5). När innebörden av straffbudet framgår av annan lagstiftning bör motsvarande gälla i fråga om sådan tolkning som görs av den lagstiftningen.

24. Den bedömning som Högsta förvaltningsdomstolen med stöd av den övergripande unionsrättsliga principen om missbruk gör i rättsfallet HFD 2013 ref. 12 är att bedrägliga beteenden kan tillmätas betydelse vid bedömningen av om omsättning av varor eller tjänster ska anses föreligga enligt mervärdesskattelagen. En sådan tolkning av vad som ska ses som en omsättning enligt mervärdesskattelagen måste anses ligga inom ramen för vad den straffrättsliga legalitetsprincipen tillåter i fråga om tolkning i syfte att utröna lagens rätta

mening. Analogiförbudet innebär därmed inte något hinder mot att ett yrkande om avdrag för mervärdesskatt i nu aktuella situationer bedöms som en oriktig uppgift i skattebrottslagens mening. Inte heller i övrigt hindrar den straffrättsliga legalitetsprincipen en sådan bedömning.

25. En annan sak är att det för ansvar enligt skattebrottslagen krävs ett straffrättsligt uppsåt, där det inte är tillräckligt med sådan ond tro utifrån objektiva omständigheter som räcker för att avdragsrätt ska falla bort. Den frågan omfattas emellertid inte av Högsta domstolens prövning inom ramen för det meddelade prövningstillståndet.

### **Slutsats**

26. Frågan i prövningstillståndet ska därmed besvaras på så sätt att BF, som företrädare för Frimanbolaget, ska anses ha lämnat eller låtit lämna oriktig uppgift i den mening som avses i skattebrottslagen genom att avdrag för ingående mervärdesskatt yrkats, trots att bolaget inte hade avdragsrätt för den i målet aktuella ingående mervärdesskatten.

27. Det saknas skäl att meddela prövningstillstånd i målet i övrigt.

### **Rättegångskostnader**

28. Advokaten JT har yrkat ersättning för sitt arbete i Högsta domstolen, inklusive ersättning för utlägg avseende ett rättsutlåtande. Kostnaden för att inhämta rättsutlåtande utgör en kostnad för bevisning i målet. En sådan kostnad är att anse som BF:s egen och kan därför inte utgå som ersättning för utlägg till försvararen (se NJA 1980 s. 468). Advokaten JT yrkande i den delen kan därför inte vinna bifall.

---

---

---

I avgörandet har deltagit: justitieråden Gudmund Toijer, Ingemar Persson,  
Svante O. Johansson, Lars Edlund och Malin Bonthron (referent)  
Föredragande justitiesekreterare: Katarina Sergi