

Skyddet för EU:s finansiella intressen

Ändringar och kompletteringar i svensk rätt

*Delbetänkande av Utredningen om åtgärder
för att förhindra mervärdesskattebedrägerier*

Stockholm 2023



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2023:49

SOU och Ds finns på [regeringen.se](https://www.regeringen.se) under Rättsliga dokument.

Svara på remiss – hur och varför
Statsrådsberedningen, SB PM 2021:1.

Information för dem som ska svara på remiss finns tillgänglig på [regeringen.se/remisser](https://www.regeringen.se/remisser).

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet

Omslag: Elanders Sverige AB

Tryck och remisshantering: Elanders Sverige AB, Stockholm 2023

ISBN 978-91-525-0693-6 (tryck)

ISBN 978-91-525-0694-3 (pdf)

ISSN 0375-250X

Till stadsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 9 juni 2022 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att föreslå åtgärder för att förhindra bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet (dir. 2022:54). Enligt direktivet skulle utredaren i ett delbetänkande föreslå åtgärder med anledning av Europeiska kommissionens formella underrättelse om Sveriges genomförande av Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1371 av den 5 juli 2017 om bekämpande genom straffrättsliga bestämmelser av bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen, kallat SEFI-direktivet.

Statsrådet Damberg beslutade den 9 juni 2022 att förordna kansli-
chefen Birgitta Pettersson som särskild utredare i utredningen om
Åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier (Fi 2022:11).

Som experter att biträda utredningen förordnades från och med
den 1 september 2022 kanslirådet Mats Andersson (Finansdeparte-
mentet), rättssakkunniga Alicia Eklund (Finansdepartementet),
kanslirådet Victor Hensjö (Justitiedepartementet), rättsliga experten
Christina Olsson (Skatteverket), departementssekreteraren Erica
Pettersson (Finansdepartementet), skatteexperten Anna Sandberg
Nilsson (Svenskt näringsliv), rättsliga experten Olof Sundin (Skatte-
verket) och chefsåklagaren Jan Tibbling (Ekobrottsmyndigheten).
Jan Tibbling entledigades från uppdraget att vara expert i utredningen
från och med den 1 september 2022. Från och med den 14 november
2022 förordnades kammaråklagaren Fredrik Sandberg (Ekobrottsmyn-
digheten) och departementssekreteraren Anna Malmström (Finans-
departementet) att vara experter i utredningen. Anna Malmström ent-
ledigades från uppdraget att vara expert i utredningen från och med
den 1 april 2023. Från och med den 25 april 2023 förordnades

rättssakkunnige Johan Magnander (Finansdepartementet) att vara expert i utredningen.

Som sakkunnig förordnades i utredningen från och med den 25 april 2023 professorn Teresa Simon-Almendal (Stockholms universitet).

Som sekreterare anställdes från och med den 15 september 2022 hovrättsassessorn Hanna Bergendahl. Från och med den 1 februari 2023 anställdes nationalekonomen Patrik Andreasson som sekreterare i utredningen.

Utredningen, som antagit namnet Åtgärder för att förhindra mer-
värdesskattebedrägerier, överlämnar härmed delbetänkandet *Skyddet
för EU:s finansiella intressen. Ändringar och kompletteringar i svensk
rätt* (SOU 2023:49).

Stockholm i augusti 2023

Birgitta Pettersson

/Hanna Bergendahl
Patrik Andreasson

Innehåll

Sammanfattning	9
Summary	15
1 Författningsförslag	21
1.1 Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)	21
1.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	24
2 Utredningens uppdrag och arbete	25
3 Bakgrund	27
3.1 Skyddet för EU:s ekonomiska intressen och bekämpandet av bedrägerier.....	27
3.2 SEFI-direktivet.....	30
3.3 Sveriges genomförande av SEFI-direktivet	31
3.4 Europeiska kommissionens underrättelse	33
4 Mervärdesskattebedrägerier vid EU-handel	37
4.1 Allmänt om mervärdesskatt	37
4.2 Allmänt om mervärdesskattebedrägerier och påverkan på offentliga finanser	39
4.3 Närmare om förfarandet vid mervärdesskattebedrägerier	42
4.4 Rätten till avdrag vid mervärdesskattebedrägerier.....	47

5	Gällande rätt	51
5.1	Skattebrott	51
5.1.1	Skattebrottslagen och dess tillämpningsområde.....	51
5.1.2	Skattebrotten.....	52
5.1.3	Närmare om förutsättningar för skattebrott.....	53
5.1.4	Ett yrkande om avdrag för mervärdesskatt gällande ett verkligt förvärv kan vara en oriktig uppgift (NJA 2018 s. 704)	57
5.2	Skattetillägg.....	58
5.2.1	Bakgrund.....	58
5.2.2	Skattetillägg vid oriktig uppgift.....	59
5.2.3	Särskilt om avdragsrätt för mervärdesskatt och oriktig uppgift	61
5.2.4	Förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott	62
5.2.5	Omprövning och efterbeskattning	63
6	Utgångspunkter för utredningens förslag	65
7	Kriminalisering av oriktiga muntliga uppgifter	69
7.1	Undantaget för muntliga uppgifter i 2 § skattebrottslagen tas bort	69
7.2	Övriga undantag för muntliga uppgifter i skattebrottslagen tas bort	73
8	Kriminalisering av korrekta uppgifter som lämnas i visst syfte	75
8.1	Utgångspunkter för en ny reglering.....	75
8.2	Grundläggande förutsättningar	76
8.3	En ny reglering ska kopplas till begreppet oriktig uppgift	78
8.4	Regleringen ska omfatta alla bestämmelser i skattebrottslagen där begreppet oriktig uppgift förekommer	83

8.5	Förslag till ny reglering.....	84
8.6	Regleringen införs i en ny paragraf.....	92
9	Förslag om ändringar i skatteförfarandelagen.....	95
9.1	Undantaget för muntliga uppgifter i skatteförfarandelagen tas bort.....	95
9.2	Ny reglering avseende korrekta uppgifter.....	97
10	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	101
11	Konsekvenser av förslagen.....	103
11.1	Inledning.....	103
11.2	Syfte och konsekvenser	104
11.3	Offentligfinansiella effekter	105
11.4	Effekter för myndigheter, företag och andra	105
11.5	Konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet	106
11.6	Övriga effekter.....	106
11.7	Förhållandet till regeringsformen och EU-fördragen	107
12	Författningskommentar	109
12.1	Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)	109
12.2	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	112
Bilagor		
Bilaga 1	Kommittédirektiv 2022:54	115
Bilaga 2	EU-direktiv 2017/1371.....	125

Sammanfattning

Utredningen har i uppdrag bl.a att i ett delbetänkande föreslå åtgärder med anledning av Europeiska kommissionens (kommissionen) formella underrättelse om Sveriges genomförande av Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1371 av den 5 juli 2017 om bekämpande genom straffrättsliga bestämmelser av bedrägerier som riktar sig mot unionens finansiella intressen (SEFI-direktivet).

Av underrättelsen framgår att kommissionen anser att Sverige har underlåtit att korrekt införliva artikel 3.2 d i och 3.2 d iii i SEFI-direktivet avseende:

- kriminalisering av oriktiga muntliga uppgifter, och
- kriminalisering av korrekta uppgifter som lämnats i visst syfte.

SEFI-direktivet trädde i kraft den 17 augusti 2017 och är vad gäller mervärdesskatt tillämpligt på allvarliga brott som riktar sig mot det gemensamma systemet för mervärdesskatt som har anknytning till två eller flera medlemsstater och inbegriper en total skada på minst 10 miljoner euro. Direktivet är inriktat på de allvarligaste formerna av mervärdesskattebedrägeri, i synnerhet karusellbedrägeri, mervärdesskattebedrägeri via skenföretag och mervärdesskattebedrägeri som begås inom ramen för en kriminell organisation.

Den nationella regleringen finns i 2 § skattebrottslagen (1971:69). Enligt bestämmelsen döms 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 för skattebrott till fängelse i högst två år.

Ekonomisk brottslighet i form av skattebrottslighet som riktar sig mot systemet för mervärdesskatt benämns allmänt mervärdess-

skattebedrägeri. Det finns inte någon brottsrubricering i svensk rätt där brottet rubriceras som mervärdesskattebedrägeri eller skattebedrägeri. Brott som benämns som mervärdesskattebedrägerier är vanligen att bedöma som skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen men brottsligheten kan även omfatta andra brottsrubriceringar.

Utredningen lämnar i delbetänkandet förslag till författningsändringar i skattebrottslagen för att möjliggöra att även muntliga uppgifter kan leda till straffansvar samt att presentation av korrekta uppgifter i syfte att bedrägligen dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt uttryckligen omfattas av lagstiftningen.

Mot bakgrund av att skattebrottslagen och skatteförfarandelagens bestämmelser om skattetillägg är starkt sammankopplade föreslår utredningen att ändringar motsvarande de som föreslås i skattebrottslagen också görs i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

Ändringar i skattebrottslagen

Undantaget för muntliga uppgifter i skattebrottslagen tas bort

SEFI-direktivet ställer i artikel 3.2 d i krav på att varje handling eller underlåtenhet som begåtts inom ramen för gränsöverskridande bedrägliga upplägg med avseende på användning eller presentation av falska, felaktiga eller ofullständiga uppgifter eller dokument avseende mervärdesskatt som leder till en minskning av EU:s egna medel ska utgöra bedrägeri som riktar sig mot EU:s finansiella intressen. Direktivet kräver således att både uppgifter och dokument ska omfattas av straffansvaret.

För att fullgöra de förpliktelser om krav på kriminalisering som följer av artikel 3.2 d i i SEFI-direktivet föreslår utredningen att även muntliga uppgifter ska omfattas av straffansvaret enligt 2 § skattebrottslagen. Utredningen föreslår vidare, för en enhetlig reglering, att muntliga uppgifter ska kunna leda till straffansvar även när det gäller bestämmelserna om vårdslös skatteuppgift (5 §), skatteredovisningsbrott (7 §) samt vårdslös skatteredovisning (8 §).

Det saknas enligt utredningen skäl att begränsa förslaget till att omfatta endast uppgifter som avser mervärdesskatt. Även muntliga uppgifter som lämnas avseende andra skatter eller avgifter föreslås därför omfattas av det straffbara området. Det sätt på vilket upp-

gifter lämnas kan i annat fall riskera att skapa osäkerhet om vad som gäller i de fall en utredning omfattar t.ex. både inkomstskatt och mervärdesskatt. En enhetlig reglering i dessa avseenden torde också bli tydligare och vara lättare att förstå.

Enligt utredningens bedömning medför förslaget inte någon ökad risk för kränkning av rätten att inte lämna belastande uppgifter om sig själv i samband med en förundersökning eller under skatteförfarandet då ett straffrättsligt förfarande kan vara nära förestående. Risken för att påtryckningar eller tvång att lämna uppgifter skulle förekomma bedöms inte vara större för muntliga uppgifter än för skriftliga uppgifter.

Att oriktiga muntliga uppgifter blir generellt straffbara vid skattebrott bedöms inte heller medföra några större förändringar när det gäller vilka gärningar som kommer att leda till straffrättsliga åtgärder. De uppgifter som ligger till grund för skattedeklaration, kontrolluppgifter samt andra föreskrivna uppgifter lämnas nämligen som utgångspunkt på annat sätt än muntligen.

Reglering av "korrekta uppgifter" i skattebrottslagen

Enligt artikel 3.2 d iii i SEFI-direktivet ska presentation av korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt i syfte att bedrägligen dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt vara straffbelagt. Den svenska regleringen som finns i 2 § skattebrottslagen omfattar inte uttryckligen uppgifter som i sig kan vara korrekta utan oriktiga uppgifter. Högsta domstolen har samtidigt i avgörandet NJA 2018 s. 704 bedömt att ett yrkande om avdrag för ingående mervärdesskatt kan utgöra 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.

Vid bedömningen av hur en ny reglering som tydliggör lagstiftningen bör utformas är det väsentligt att utgå från syftet med SEFI-direktivet. En reglering måste tillgodose att kraven enligt SEFI-direktivet avseende korrekta uppgifter uppfylls samtidigt som gällande tillämpning av skattebrottslagen vid mervärdeskattebedrägerier inte begränsas eller får ett för brett tillämpningsområde. Den bör vidare enligt utredningens mening så långt möjligt utgå från den bedöm-

ning Högsta domstolen gjort samt följa Högsta förvaltningsdomstolens och EU-domstolens praxis när det gäller förutsättningarna för att inte medge avdrag för ingående mervärdesskatt eller vägra undantag från skatteplikt i de fall en skattskyldig känt till eller borde ha känt till att denne genom sitt förfarande deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri, dvs. vid s.k. ond tro.

Utredningen föreslår att det införs en ny 2 a § i skattebrottslagen. I paragrafen tydliggörs att en i sig korrekt uppgift som lämnas i samband med mervärdesskattebedrägeri i vissa fall ska vara att bedöma som en oriktig uppgift. En uppgift avseende mervärdesskatt ska enligt förslaget anses vara oriktig om den som lämnat uppgiften kände till eller borde ha känt till att uppgiften avsåg en transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt även om uppgiften i sig framstår som korrekt.

Regleringen föreslås omfatta alla bestämmelser i skattebrottslagen där begreppet oriktig uppgift förekommer. Regleringen begränsas dock till mervärdesskatt.

Den nya reglering som föreslås avseende korrekta uppgifter är inte någon självständig ny kriminalisering vid mervärdesskattebedrägerier utan avser att tydliggöra att dessa fall ryms i aktuella straffbestämmelser.

Det ska noteras att den omständigheten att någon varit i ond tro i den nya reglering som föreslås endast har betydelse för bedömningen av om det objektiva rekvisitet oriktig uppgift föreligger och påverkar inte kravet på uppsåt (eller grov oaktsamhet) som krävs för att döma för brott enligt skattebrottslagens bestämmelser.

Ändringar i skatteförfarandelagen

Undantaget för muntliga uppgifter i skatteförfarandelagen tas bort

SEFI-direktivet innehåller inte några bestämmelser rörande skatte-tillägg. Direktivet medför därmed inte något krav på att oriktiga uppgifter som lämnas muntligen ska kunna utgöra grund för skatte-tillägg. Bestämmelsen om skattetillägg vid oriktig uppgift i skatteförfarandelagen (49 kap. 4 §) är när det gäller undantaget för uppgifter som lämnas muntligen utformad på motsvarande sätt som 2 § skattebrottslagen.

Utredningen föreslår att även oriktiga uppgifter som lämnats muntligen ska kunna ligga till grund för skattetillägg. Det är enligt utredningen väsentligt för att systemet ska fungera att regleringen när det gäller skattebrott och skattetillägg vid lämnande av oriktig uppgift hålls enhetlig. En enhetlig reglering när det gäller skattetillägg och straffansvar enligt skattebrottslagen bedöms vidare vara enklare att tillämpa, mer logisk att förstå och i stort även vara en förutsättning för rättssäkerheten när det gäller tillämpningen av de olika sanktionssystemen.

Rätten att inte belasta sig själv, den s.k. passivitetsrätten, omfattar också uppgifter som ligger till grund för beslut om straffsanktion i form av skattetillägg inom skatteförfarandet. Enligt utredningens bedömning medför förslaget, att även oriktiga uppgifter som lämnats muntligen ska kunna ligga till grund för skattetillägg, inte någon ökad risk för kränkning av rätten att inte lämna belastande uppgifter om sig själv i samband med en förundersökning eller under skatteförfarandet då ett straffrättsligt förfarande kan vara nära förestående.

En ändrad lagstiftning som medför att oriktiga uppgifter som lämnas muntligen kan utgöra grund för skattetillägg förväntas inte medföra någon skillnad i den praktiska tillämpningen av bestämmelsen om när skattetillägg ska tas ut. Skatteförfarandet bygger i dag på att uppgifter i allt väsentligt lämnas skriftligen (genom elektronisk eller pappersbaserad kommunikation).

Reglering av korrekta uppgifter i skatteförfarandelagen

Som framgått ovan innehåller SEFI-direktivet inte några bestämmelser rörande när skattetillägg ska tas ut eller något krav på att korrekta uppgifter i samband med mervärdesskattebedrägerier ska kunna utgöra grund för skattetillägg enligt skatteförfarandelagen. Något krav på att ändra gällande bestämmelser finns således inte. Det finns dock ett flertal domar där kammarrätterna med tillämpning av dagens lagstiftning ansett att en oriktig uppgift har lämnats i ond tro-fallen och skattetillägg har då tagits ut.

Enligt utredningens mening finns starka skäl att även göra ändring i skatteförfarandelagens regler om skattetillägg. Att enbart i skattebrottslagen tydliggöra att lämnande av en uppgift som i sig framstår som korrekt i samband med mervärdesskattebedrägerier kan vara att

bedöma som en oriktig uppgift skulle medföra tveksamheter om vad som gäller vid tillämpning av skatteförfarandelagen. Det är enligt utredningens bedömning av vikt att regleringen när det gäller skattebrott och skattetillägg vid lämnande av oriktig uppgift hålls enhetlig. Enligt utredningens mening bör den nya regleringen utformas på motsvarande sätt som förslaget till ändring i skattebrottslagen.

Utredningen föreslår därför att det i 49 kap. 5 § SFL tas in en ny tredje punkt som tydliggör att en uppgift avseende mervärdesskatt ska anses vara oriktig om den som lämnat uppgiften kände till eller borde ha känt till att uppgiften avsåg en transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt även om uppgiften i sig framstår som korrekt. En sådan reglering stämmer väl med hur tillämpningen i praxis i dag ser ut i aktuella fall.

Konsekvenser av förslagen

Utredningen bedömer att med föreslagna ändringar i skattebrottslagen genomförs artikel 3.2 d i och 3.2 d iii i SEFI-direktivet.

Förslagen bedöms inte påverka den praktiska tillämpningen och bedöms därmed sammantaget endast få marginella samhällsekonomiska och offentligfinansiella effekter.

Summary

The Inquiry has been instructed to propose measures, including in an interim report, in response to the European Commission's letter of formal notice on Sweden's implementation of Directive (EU) 2017/1371 of the European Parliament and of the Council on the fight against fraud to the Union's financial interests by means of criminal law (PIF Directive).

The letter states that the European Commission considers that Sweden has failed to correctly incorporate Article 3(2)(d)(i) and 3(2)(d)(iii) of the Directive, concerning the following:

- criminalisation of false, incorrect or incomplete oral statements; and
- criminalisation of correct statements or documents submitted for certain fraudulent purposes.

With respect to value added tax (VAT), the PIF Directive – which entered into force on 17 August 2017 – applies to serious offences against the common value added tax system connected with the territory of two or more Member States and the total damage caused by the offences is at least EUR 10 million. The Directive primarily focuses on the most serious forms of VAT fraud, particularly carousel fraud and VAT fraud through missing traders.

The national regulation is set out in Section 2 of the Tax Offences Act (1971:69). Under the provision, any person who intentionally submits false, incorrect or incomplete statements or documents to the authorities, other than orally, or fails to submit returns, statements of income or other required documents, and thereby creates a risk of tax being withheld from the public or wrongfully credited or repaid to that or any other person, will be sentenced to a maximum of two years' imprisonment for tax offences.

Financial crime in the form of tax offences against VAT systems is generally referred to as VAT fraud. Under Swedish law, there is no offence classification for VAT fraud or tax fraud. Offences referred to as VAT fraud are normally considered tax offences in accordance with Section 2 of the Tax Offences Act. However, this crime may also include other offence classifications.

In its interim report, the Inquiry presents proposals for legislative amendments to the Tax Offences Act that allow oral statements to lead to criminal responsibility, and to ensure that presenting correct statements for the purposes of fraudulently disguising the non-payment or wrongful creation of rights to VAT refunds will be expressly covered by the legislation.

Given that the provisions on tax surcharges in the Tax Offences Act and the Tax Procedures Act are closely linked, the Inquiry proposes that the proposed amendments to the Tax Offences Act also be implemented in the Tax Procedures Act.

Amendments to the Tax Offences Act

Exemption for statements submitted orally in the Tax Offences Act to be removed

Article 3(2)(d)(i) of the PIF Directive requires that every action or omission committed in cross-border fraudulent schemes in relation to the use or presentation of false, incorrect or incomplete VAT-related statements or documents, which has as an effect the diminution of the resources of the Union budget, constitutes fraud aimed at the EU's financial interests. The Directive therefore requires that both statements and documents are covered by criminal responsibility.

To fulfil the criminalisation requirements under Article 3(2)(d)(i) of the PIF Directive, the Inquiry proposes that oral statements should also be covered by criminal responsibility in Section 2 of the Tax Offences Act. Furthermore, the Inquiry proposes that oral statements may also lead to criminal responsibility with respect to provisions on negligent tax information (Section 5), accounting offences (Section 7) and negligent accounting (Section 8).

According to the Inquiry, there are no grounds to limit the proposal to statements concerning VAT. The Inquiry also proposes that

oral statements regarding other taxes or fees be made punishable. The manner in which statements are submitted may otherwise risk creating uncertainty of what applies in cases where an investigation involves income tax and VAT. In this respect, uniform regulation would also be clearer and easier to understand.

According to the Inquiry's assessment, the proposal does not entail an increased risk of violating a person's right against self-incrimination in connection with a preliminary investigation or during tax procedures when criminal proceedings may be imminent. The risk of a person being pressured or forced to provide information is not deemed greater when providing an oral statement than when submitting written statements.

Moreover, if incorrect oral statements become generally punishable in connection with tax offences, this will not entail major changes as regards which actions may lead to criminal law measures. This is because the statements or documents that form the basis of tax returns, income statements and other prescribed statements are not provided orally to begin with, but in other forms.

Regulation of 'correct statements and documents' under the Tax Offences Act

According to Article 3(2)(d)(iii) of the PIF Directive, it is punishable to present correct VAT-related statements or documents for the purposes of fraudulently disguising the non-payment or wrongful creation of rights to VAT refunds. The Swedish regulation in Section 2 of the Tax Offences Act does not explicitly pertain to statements or documents that may be correct in themselves, but rather incorrect statements or documents. In its decision NJA 2018, p. 704, the Supreme Court took a position stating that a request for a deduction of input VAT constituted an incorrect statement under the Tax Offences Act, even though the request related to genuine acquisitions and corresponded to what was stated in the tax return.

When assessing how to formulate a new regulation that clarifies the legislation, it is essential to base it on the aims of the PIF Directive. A regulation must ensure that the requirements under the PIF Directive regarding correct statements and documents are fulfilled while simultaneously ensuring that the application of the Tax Offences Act in terms of VAT fraud is not limited or that the scope of

application is too broad. Furthermore, the Inquiry considers that it should, as much as possible, be based on the assessment by the Supreme Court, and follow the case-law of the Court of Justice of the European Union concerning the conditions for denying deductions or refuse exemption from tax liability in cases where a person was aware or should have been aware (bad faith) that they, through their purchase, took part in a transaction that constituted VAT fraud.

The Inquiry proposes introducing a new Section 2 (a) of the Tax Offences Act. The paragraph should clarify that correct statements or documents submitted in connection with VAT fraud may be deemed incorrect in certain cases. According to the proposal, statements or documents concerning VAT should be considered incorrect if the person who submitted them was aware or should have been aware that they concerned a transaction that was part of VAT fraud, even if the statement appears correct.

It is proposed that the regulation include all provisions in the Tax Offences Act that contain the term ‘incorrect statement or document’. However, the regulation should be limited to VAT.

The proposed new regulation regarding correct statements or documents would not constitute a separate new criminalisation of certain types of VAT fraud. It will instead clarify that these cases are included in current criminal provisions.

It should be noted that bad faith under the new proposed regulation would only carry weight during the assessment of whether the objective criterion of incorrect statement(s) exists, and would not affect the intention requirement (or gross negligence) needed to rule on offences in accordance with the provisions of the Tax Offences Act.

Amendments to the Tax Procedures Act

Exemption for oral statements in the Tax Procedures Act to be removed

The PIF Directive does not include any provisions concerning tax surcharges. Therefore, the Directive does not stipulate any requirements that oral statements constitute grounds for tax surcharges. The provision on tax surcharges relating to incorrect statements in the Tax Procedures Act (Chapter 49, Section 4) concerning the

exemption of oral statements corresponds to Section 2 of the Tax Offences Act.

The Inquiry also proposes that incorrect statements provided orally may form the basis of tax surcharges. The Inquiry considers this a prerequisite for the system to ensure uniform application of the regulation as regards tax offences and tax surcharges when incorrect statements are submitted. Furthermore, the Inquiry considers that uniform regulation of tax surcharges and criminal responsibility in accordance with the Tax Offences Act would be simpler to apply, more logical to understand and a general prerequisite for rule of law as regards the application of various sanctions systems.

The right against self-incrimination (the right to remain silent) also includes statements that form the basis of decisions on penalties imposed in the form of tax surcharges in tax procedures. In addition, the Inquiry considers that the proposal that incorrect statements submitted orally may form the basis of tax surcharges would not entail an increased risk of a violation of a person's right against self-incrimination in connection with a preliminary investigation or during tax procedures when criminal proceedings may be imminent.

Amended legislation stipulating that incorrect statements submitted orally may constitute grounds for tax surcharges is not expected to make a material difference to the practical application of the provision on when tax surcharges will be imposed. Tax procedures are based on the fact that practically all statements are currently submitted in writing.

Regulation of 'correct statements and documents' under the Tax Procedures Act

As stated above, the PIF Directive does not include any provisions concerning when tax surcharges will be imposed, or a requirement that correct statements or documents in connection with VAT fraud should constitute tax surcharges in accordance with the Tax Procedures Act. Therefore, there is no requirement to amend the current provisions. However, in several decisions, the administrative courts of appeal applied current legislation and considered that incorrect statements or documents were submitted in cases of bad faith, and tax surcharges were subsequently imposed.

As indicated above, the Inquiry considers that there are strong grounds to also amend the rules on tax surcharges under the Tax Procedures Act. Doubts as to what applies under the Tax Procedures Act would arise if only the Tax Offences Act clarified that submitting statements or documents that seem correct in connection with VAT fraud may be deemed incorrect. The Inquiry considers it important that regulations on tax offences and tax surcharges remain uniform with respect to the submission of incorrect statements or documents. The Inquiry considers that the new regulation should be designed to correspond to the proposed amendments to the Tax Offences Act.

The Inquiry therefore proposes introducing a third point to Chapter 49, Section 5, clarifying that statements concerning VAT should be considered incorrect if the person who submitted the statement was aware or should have been aware that it concerned a transaction that was part of VAT fraud, even if it appears correct. Such a regulation would fall in line with current legal practice.

Consequences of the proposals

The Inquiry considers that the proposed amendments to the Tax Offences Act would implement Article 3(2)(d)(i) and 3(2)(d)(iii) of the PIF Directive.

Overall, the proposals are not expected to affect the law enforcement and only to have marginal effects on the economy and public finances.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebrottslagen (1971:69)
dels att 2, 5 och 7 §§ ska ha följande lydelse,
dels att det ska införas en ny paragraf, 2 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §¹

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 för skattebrott till fängelse i högst två år.

Den som 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 för skattebrott till fängelse i högst två år.

2 a §

En uppgift avseende mervärdesskatt ska enligt denna lag anses vara oriktig om den som lämnat uppgiften kände till eller borde ha känt till att uppgiften avser en

¹ Senaste lydelse 1996:658.

transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdes-skatt även om uppgiften i sig framstår som korrekt.

5 §²

Den som på annat sätt än muntligen av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för vårdslös skatteuppgift till böter eller fängelse i högst ett år.

Om gärningen med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av mindre allvarlig art, *skall* inte dömas till ansvar enligt första stycket.

Den som av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för vårdslös skatteuppgift till böter eller fängelse i högst ett år.

Om gärningen med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av mindre allvarlig art, *ska* inte dömas till ansvar enligt första stycket.

7 §³

Den som, i annat fall än som avses i 2 §, på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till

1. myndighet, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt,

2. någon som är skyldig att för honom innehålla skatt eller lämna kontrolluppgift eller motsvarande underrättelse, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldighetens fullgörande eller för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt,

döms för skatteredovisningsbrott till böter eller fängelse i högst sex månader.

Detsamma gäller den som, i annat fall än som avses i 2 §, uppsåtligen underlåter att lämna en föreskriven uppgift angående sådant

Den som, i annat fall än som avses i 2 §, uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till

² Senaste lydelse 1996:658.

³ Senaste lydelse 2011:1247.

förhållande som anges i första stycket 1 eller 2 till någon som avses där. Detta gäller dock endast under förutsättning att uppgiften ska lämnas utan föreläggande eller anmaning och inte avser egen inkomst-deklaration.

I ringa fall ska inte dömas till ansvar enligt första eller andra stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2024.

1.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs att 49 kap. 4 och 5 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

49 kap.

4 §

Skattetillägg ska tas ut av den som *på något annat sätt än muntligen*

Skattetillägg ska tas ut av den som

1. under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning, eller
2. har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning.

Skattetillägg enligt första stycket 2 får dock tas ut bara om uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

49 kap.

5 §

En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att

1. en lämnad uppgift är felaktig, *eller*
2. en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats,

1. en lämnad uppgift är felaktig,
2. en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats, *eller*

3. den som har lämnat en uppgift avseende mervärdesskatt kände till eller borde ha känt till att uppgiften avser en transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt även om uppgiften i sig framstår som korrekt.

En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om

1. uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, eller
2. uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2024.

2 Utredningens uppdrag och arbete

Utredningens uppdrag

Utredningen har i uppdrag bl.a. att i ett delbetänkande föreslå åtgärder med anledning av kommissionens formella underrättelse om Sveriges genomförande av SEFI-direktivet. Utredningens kommittédirektiv finns i bilaga 1.

Kommissionen pekar i sin underrättelse på att den svenska bestämmelsen i 2 § skattebrottslagen endast avser handlingar och inte omfattar uttalanden. Genom att inte ta upp uttalanden i den aktuella bestämmelsen har Sverige, enligt kommissionen, underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 3.2 d i i direktivet. Kommissionen pekar vidare på att ordalydelsen i 2 § skattebrottslagen är utformad på ett sådant sätt att den inte omfattar presentation av korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt.

I utredningens uppdrag ingår att lämna författningsförslag där artikel 3.2 d i i SEFI-direktivet genomförs så att även muntliga uppgifter kan leda till straffansvar enligt 2 § skattebrottslagen samt att bedöma om undantaget för muntliga uppgifter även bör tas bort gällande skatte-tillägg och i övrigt lämna nödvändiga författningsförslag.

Utredningen ska vidare lämna författningsförslag där artikel 3.2 d iii i SEFI-direktivet genomförs så att även presentation av korrekta uppgifter i syfte att bedrägligen dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt uttryckligen omfattas av lagstiftningen. Utredningen ska också bedöma om ändringar bör göras i skatteförfarandelagen till följd av genomförandet av artikel 3.2 d iii i SEFI-direktivet, och i övrigt lämna nödvändiga författningsförslag.

Utredningens arbete

Utredningens arbete inleddes i september 2022 och har bedrivits på sedvanligt sätt med regelbundna sammanträden. Sammanlagt har det hållits sex stycken sammanträden. Ett av sammanträdena genomfördes i form av ett tvådagars internat.

Utredningen har även haft möten med Ekobrottsmyndigheten och Skatteverket.

3 Bakgrund

3.1 Skyddet för EU:s ekonomiska intressen och bekämpandet av bedrägerier

Bekämpandet av bedrägerier och skyddet av EU:s ekonomiska intressen är en viktig del i kampen mot den organiserade brottsligheten.¹ Den organiserade brottsligheten utgör i dag ett betydande hot mot EU:s medborgare, företag och statliga institutioner samt mot hela ekonomin. Av EU:s senaste hotbilda-bedomning avseende grov och organiserad brottslighet som tas fram av Europol vart fjärde år (Socta 2021) framgår att det finns organiserade kriminella grupper i alla medlemsstater samt att organiserade kriminella grupper använder sig av sina stora, olagliga tillgångar för att infiltrera den lagliga ekonomin och offentliga institutioner i syfte att undergräva rättsstatsprincipen och de grundläggande rättigheterna.² Intäkterna från kriminell verksamhet inom de nio huvudsakliga brottsliga marknaderna i EU uppgick enligt en genomförd kartläggning till 139 miljarder euro år 2019³, vilket motsvarar 1 procent av EU:s bruttonationalprodukt.

Den organiserade brottsligheten kännetecknas av nätverk, där samarbetet mellan brottslingar är dynamiskt, systematiskt och drivs av vinstorienterade intressen. Organiserade kriminella grupper verkar gränsöverskridande och online inom alla kriminella marknader i en

¹ EU:s ekonomiska intressen omfattar en inkomstsida (EU:s egna medel) och en utgiftssida. Till inkomstsidan hör bl.a. tullavgifter och en mervärdesskattebaserad avgift som tas ut av medlemsstaterna.

² Europol, 2021, *EU Socta 2021*, , <https://www.europol.europa.eu/activities-services/main-reports/european-union-serious-and-organised-crime-threat-assessment> (besökt 2023-08-01).

³ Europeiska kommissionen, generaldirektoratet för migration och inrikes frågor, Disley, E., Hulme, S., Blondes, E., *Mapping the risk of serious and organised crime infiltrating legal businesses: final report*, 2021, <https://data.europa.eu/doi/10.2837/64101> (besökt 2023-08-01). De nio brottsliga marknaderna som tas upp i rapporten är följande: Olaglig narkotika, människohandel, smuggling av migranter, bedrägeri (gemenskapsinternt bedrägeri via skenföretag, immaterialrättsintrång, livsmedelsbedrägeri), miljöbrott (olagligt avfall och olaglig handel med vilda djur och växter), olagliga skjutvapen, olagliga tobaksvaror, it-brottslighet och organiserad egendomsbrottslighet.

nätverksmiljö, med alltmer sofistikerade arbetsmetoder och ny teknik. Hotet om gränsöverskridande verksamhet och nya arbetsmetoder hos organiserade kriminella grupper som verkar både offline och online kräver samordnade samt mer riktade och anpassade insatser.

I EU:s strategi för att bekämpa organiserad brottslighet 2021–2025 betonas att de åtgärder som vidtas på EU-nivå för att stödja medlemsstaterna i kampen mot organiserad brottslighet måste fortsätta och förstärkas för att säkerställa ett effektivt samarbete och informations- och kunskapsutbyte mellan nationella myndigheter, vilket främjas av ett gemensamt straffrättsligt regelverk och effektiva finansiella resurser.⁴ Bedrägerier med skenföretag inom EU är en del av EU:s prioriteringar år 2022–2025 i kampen mot grov och organiserad brottslighet inom Empact (Europeiska sektorsövergripande plattformen mot brottsshot) enligt beslut från Europeiska unionens råd under år 2021.⁵

Kommissionens senaste rapport om mervärdesskattegapet⁶ visar att EU-länderna förlorade uppskattningsvis 93 miljarder euro i mervärdesskatteintäkter under år 2020. Även om mervärdesskattegapet är extremt högt minskade det med cirka 31 miljarder euro jämfört med 2019 års siffror. Den ökade efterlevnaden av mervärdesskatte-reglerna bedöms till viss del förklaras av effekten av de statliga stöd-åtgärder som infördes som svar på covid-19-pandemin. En majoritet av medlemsländerna införde olika former av anstånd med inbetalning av skatt till följd av pandemin, vilket medför en ökad osäkerhet i beräkningen av mervärdesskattegapet år 2020.⁷ Sverige har enligt rapporten, efter Finland och Estland, det lägsta mervärdesskattegapet inom EU.

Kommissionen presenterade den 8 december 2022 flera förslag för att modernisera nuvarande mervärdesskatte regler med hänsyn till de möjligheter som digital teknik erbjuder (Mervärdesskatt i den

⁴ COM(2021) 170 Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, rådet, europeiska ekonomiska och sociala kommittén samt regionkommittén om EU:s strategi för att bekämpa organiserad brottslighet 2021–2025.

⁵ Se <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-trends/eu-policy-cycle-empact> (besökt 2023-08-01). Empact är en permanent fortsättning på EU:s policycykel för organiserad och grov internationell brottslighet.

⁶ Mervärdesskattegapet ger en uppskattning av förlusten av mervärdesskatteintäkter till följd av skattebedrägeri, skatteunddragande, skatteflykt och optimeringsmetoder, konkurser, finansiella insolvenser samt felberäkningar och administrativa fel. Andra omständigheter som kan påverka mervärdesskattegapets storlek är den ekonomiska utvecklingen och kvaliteten på den nationella statistiken.

⁷ Europeiska kommissionen, generaldirektoratet för skatter och tullar, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A., et al., 2022, *VAT gap in the EU: report 2022* <https://data.europa.eu/doi/10.2778/109823> (hämtad 2023-08-01).

digitala tidsåldern). Förslagen har tre huvudsakliga syften, att modernisera mervärdesskatterapporteringen genom digitala rapporteringskrav för gränsöverskridande transaktioner inom EU, att uppdatera mervärdesskattereglerna för plattformsekonomin och att introducera en enda registreringspunkt för mervärdesskatt.⁸ Förslagen är en del av kommissionens handlingsplan för enkel och rättvis beskattning som antogs i juli 2020 som bl.a. pekar på behovet att se över hur teknik kan användas av skattemyndigheter för att bekämpa skattebedrägerier och gynna företag.⁹ Förhandlingar om förslagen påbörjades inom EU under första halvåret år 2023.

Förslaget om digitala rapporteringskrav för gränsöverskridande transaktioner inom EU föreslås tillämpas från och med den 1 januari 2028. Beskattningsbara personer ska enligt förslaget rapportera uppgifter från e-fakturor som utfärdats i enlighet med den europeiska standard som fastställs i direktiv 2014/55/EU om elektronisk fakturering vid offentlig upphandling.¹⁰ Obligatorisk e-fakturering införs samtidigt för gränsöverskridande transaktioner mellan företag inom EU. Information om transaktionerna ska rapporteras in till skattemyndigheten som därefter överför informationen till centrala VIES (VAT Information Exchange System) som kommer administreras av kommissionen och som skattemyndigheterna i medlemsstaterna kommer att kunna ta del av.

Rapporteringssystemet syftar till att möjliggöra för medlemsstaterna att överföra nationellt lagrad information om mervärdesskatt som de lagrar på nationell nivå, vilket ska bidra till att effektivt bekämpa bedrägerier med inriktning på systemet för mervärdesskatt (mervärdesskattebedrägeri¹¹). Det centrala VIES föreslås kunna aggregera uppgifter per beskattningsbar person om gränsöverskridande transaktioner mellan företag som överförts av medlemsstaterna. Möjligheten att kontrollera de rapporterade unionsinterna leveranserna

⁸ Se COM(2022) 701 final Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskatte regler för den digitala tidsåldern, COM(2022) 703 final Förslag till Rådets förordning om ändring av förordning (EU) nr 904/2010 vad gäller de arrangemang för administrativt samarbete på mervärdesskatteområdet som krävs för den digitala tidsåldern, samt COM(2022) 704 final Förslag till rådets genomförandeförordning om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller informationskrav för vissa mervärdesskatteordningar.

⁹ Regeringskansliets faktagromemoria 2022/23:FPM37.

¹⁰ Enligt 5 § lagen (2018:1277) om elektroniska fakturor till följd av offentlig upphandling är upphandlande myndigheter och enheter skyldiga att ta emot och behandla fakturor som överensstämmer med den europeiska standarden för elektronisk fakturering.

¹¹ Begreppet mervärdesskattebedrägeri beskrivs närmare i avsnitt 4.2.

mot uppgifter om unionsinterna förvärv som har överförts kommer att förbättras. Även en förbättrad möjlighet att jämföra information som lämnas av medlemsstaterna med annan information om mervärdeskatt som utbyts enligt förordning (EU) nr 904/2010, såsom tull- eller betalningsuppgifter.

Medlemsstaterna ges valfrihet att bestämma om rapporterings-system ska införas för nationella transaktioner. Om sådant införs så ska det följa den EU-gemensamma standarden.

3.2 SEFI-direktivet

Som en del i arbetet med skyddet av EU:s ekonomiska intressen antogs den 26 juli 1995 en konvention om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen (bedrägerikonventionen)¹². Syftet med konventionen var att säkerställa bättre överensstämmelse mellan medlemsstaternas straffrättsliga skydd mot bedrägerier som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen. Konventionen kompletterades år 1996 dels med ett första tilläggsprotokoll om korrup-tion, dels med ett protokoll om förhandsavgörande från dåvarande EG-domstolen om tolkningen av konventionen och det första tilläggs-protokollet. Ett andra tilläggsprotokoll, som avser penningtvätt, antogs år 1997.

Sveriges genomförande av bedrägerikonventionen och tillhörande protokoll medförde vissa författningsändringar i svensk rätt. Ändringarna innebar bl.a. att brottet subventionsmissbruk infördes i brottsbalken den 1 juli 1999.¹³

Som en följd av det fortsatta arbetet med frågorna presenterade kommissionen den 11 juli 2012 ett förslag till direktiv om bekämpning genom straffrättsliga bestämmelser av bedrägeri som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen. Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1371 av den 5 juli 2017 om bekämpande genom straffrättsliga bestämmelser av bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen (SEFI-direktivet) trädde i kraft den 17 augusti 2017. För de medlemsstater som är bundna av direktivet ersätter det bedrägerikonventionen med tillhörande protokoll. Direktivet fast-

¹² Konvention som utarbetats på grundval av artikel K.3 i fördraget om Europeiska unionen, om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen, EGT C 316, 27.11.1995.

¹³ Prop. 1998/99:32 EU-bedrägerier och korrup-tion och prop. 2000/01:133 Tillträde till andra tilläggsprotokollet till bedrägerikonventionen.

ställer minimiregler för kriminalisering och påföljder avseende bedrägeri och annan olaglig verksamhet som riktar sig mot dessa intressen. I direktivet, liksom i konventionen, konstateras att bedrägerier som riktar sig mot unionens finansiella intressen, i många fall inte är begränsade till en medlemsstat och ofta genomförs i organiserad form (skäl 2).

Vad gäller inkomster från egna medel som härrör från mervärdesskatt är SEFI-direktivet endast tillämpligt på fall av allvarliga brott som riktar sig mot det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Vid tillämpning av direktivet ska brott som riktar sig mot det gemensamma systemet för mervärdesskatt anses vara allvarliga när en uppsåtlig handling eller underlåtenhet enligt definitionen i artikel 3.2 d har anknytning till territoriet i två eller flera medlemsstater i unionen och inbegriper en total skada på minst 10 miljoner euro.¹⁴

Av skäl 4 i direktivet framgår att begreppet allvarliga brott avser de allvarligaste formerna av mervärdesskattebedrägeri, i synnerhet karusellbedrägeri, mervärdesskattebedrägeri via skenföretag och mervärdesskattebedrägeri som begås inom ramen för en kriminell organisation, som ger upphov till allvarliga hot mot det gemensamma systemet för mervärdesskatt och därmed mot unionens budget. Utöver vad som nämns i artikel 2.2 bör, enligt skäl 4, ett brott anses allvarligt när det härrör från ett bedrägligt upplägg som begås organiserat med syftet att dra otillbörlig förmån av det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Av skäl 4 framgår vidare att begreppet total skada avser den uppskattade skada som härrör från bedrägeri-upplägget som helhet vilken åsamkats både de berörda medlemsstaternas finansiella intressen och unionen, exklusive räntor och sanktioner. SEFI-direktivet finns i bilaga 2.

3.3 Sveriges genomförande av SEFI-direktivet

Vid genomförandet av SEFI-direktivet bedömdes i promemorian Straffrättsliga bestämmelser till skydd för EU:s finansiella intressen (Ds 2018:34) att Sverige genom befintlig reglering i allt väsentligt uppfyllde de åtaganden som följer av direktivet. För att fullt ut genomföra direktivet föreslog utredningen i promemorian att det skulle införas en särskild straffskala för grova fall av subventionsmissbruk

¹⁴ Se artikel 2.2 i SEFI-direktivet.

med brottsbeteckningen grovt subventionsmissbruk. Straffet för grovt subventionsmissbruk föreslogs vara fängelse i lägst sex månader och högst sex år.¹⁵

I promemorian redovisades vidare överväganden kring de två frågor som är av särskilt intresse för denna utredning, nämligen undantaget i 2 § skattebrottslagen för muntligt lämnade uppgifter liksom att korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt som lämnas i visst syfte inte uttryckligen omfattas av ordalydelsen i samma paragraf.

När det gäller undantaget för muntliga uppgifter bedömdes att det kunde ifrågasättas om det skäl som framfördes vid skattebrottslagens införande hade någon egentlig bäring. Skälet som då framfördes var att en kriminalisering av oriktiga uppgifter som lämnas muntligen skulle kunna stå i strid med rätten att inte lämna straffrättsligt belastande uppgifter om sig själv i en förundersökning. I promemorian bedömdes mot den bakgrunden att det skulle kunna övervägas om det fanns skäl att helt slopa undantaget för muntliga uppgifter i skattebrottslagen. Dock framhölls samtidigt att det var mycket svårt att föreställa sig att ett skattebrott skulle kunna begås enbart på grundval av muntliga uppgifter då skattesystemet bygger på skriftlighet genom att den som är skattskyldig eller skyldig att innehålla skatt för annans räkning har en skyldighet att lämna uppgifter i form av skattedeklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift. Vidare påpekades i promemorian att eftersom direktivets kriminaliseringskrav begränsas till allvarliga brott mot det gemensamma systemet för mervärdesskatt och bl.a. ska gälla en skada som uppgår till minst 10 miljoner euro, torde utrymmet för att begå ett sådant brott enbart genom muntliga uppgifter vara mycket begränsat. Sammantaget gjordes i promemorian bedömningen att det saknades skäl att utvidga straffansvaret i 2 § skattebrottslagen till att omfatta fall där oriktiga uppgifter lämnas muntligen.¹⁶

När det gällde SEFI-direktivets krav på att presentation av korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt i syfte att bedrägligen dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt ska vara straffbelagd redogjordes i promemorian för aktuell praxis på området med beaktande av unionsrätten. Vid tidpunkten för arbetet med promemorian hade Högsta domstolen

¹⁵ I promemorian föreslogs även en förordningsändring genom vilken Ekonomistyrningsverket fick i uppdrag att fullgöra viss upplysningskyldighet enligt direktivet.

¹⁶ Ds 2018:34 s. 33–36.

ännu inte meddelat sitt avgörande i NJA 2018 s. 704, i vilket fråga var om ett yrkande om avdrag för mervärdesskatt gällande ett verkligt förvärv kan bedömas som en oriktig uppgift. Avgörandet beskrivs närmare i avsnitt 5.1.4. I avvaktan på Högsta domstolens avgörande bedömdes att det skulle innebära en tämligen långtgående utvidgning av uttrycket oriktig uppgift om en i och för sig korrekt uppgift om ingående mervärdesskatt skulle anses utgöra en oriktig uppgift i skattebrottslagens mening p.g.a. kännedom om ett bakomliggande mervärdesskattebedrägeri. I promemorian bedömdes dock ändå att Sverige uppfyllde kriminaliseringskravet med hänsyn till att den som deltar i ett karusellbedrägeri kan dömas som medgärningsperson för att tillsammans och i samförstånd med annan ha gjort sig skyldig till skattebrott.¹⁷

I propositionen gjordes samma bedömning som gjorts i promemorian, dvs. att det för att genomföra direktivet krävdes en lagändring av straffskalan för brottet subventionsmissbruk samt att det i övrigt inte behövdes några lagändringar för att svensk rätt skulle uppfylla åtagandena i direktivet (prop. 2018/19:78). Vid propositionens tillkomst hade Högsta domstolens avgörande i NJA 2018 s. 704 meddelats. Författningsändringen gällande subventionsmissbruk trädde i kraft den 1 juli 2019.

3.4 Europeiska kommissionens underrättelse

Kommissionen redovisade i en rapport från den 6 september 2021 en sammanställning av i vilken utsträckning medlemsstaterna bedömdes ha vidtagit de åtgärder som krävs för att följa SEFI-direktivet. Av rapporten framgår bl.a. att brister identifierats i ungefär hälften av medlemsstaterna när det gäller införlivandet av definitionen av bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen (artikel 3) till följd av ett snävare tillämpningsområde i den nationella lagstiftningen.¹⁸

Kommissionen skickade den 9 februari 2022 en formell underrättelse till Sverige om Sveriges införlivande av SEFI-direktivet. Av

¹⁷ Ds 2018:34 s. 40 och 41.

¹⁸ COM(2022) 466 final Rapport från kommissionen till Europaparlamentet och rådet om genomförandet av Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1371 av den 5 juli 2017 om bekämpande genom straffrättsliga bestämmelser av bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen, 2021-09-06.

underrättelsen framgår bl.a. att kommissionen anser att Sverige har underlåtit att korrekt införliva artikel 3.2 d i och 3.2 d iii i direktivet. Direktivets artikel 3.2 d i och iii har följande lydelse:

Artikel 3

Bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen

1. Medlemsstaterna ska vidta de åtgärder som krävs för att säkerställa att bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen utgör brott, om de begåtts uppsåtligen.
2. I detta direktiv ska följande anses som bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen:

[...]

d) i fråga om inkomster från egna medel som härrör från mervärdesskatt, varje handling eller underlåtenhet som begåtts inom ramen för gränsöverskridande bedrägliga upplägg med avseende på

i) användning eller presentation av falska, felaktiga eller ofullständiga uppgifter eller dokument avseende mervärdesskatt, om detta leder till en minskning av medel från unionens budget,

[...]

iii) presentation av korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt i syfte att bedrägligen dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt.

Kommissionen pekar i sin underrättelse på att den svenska bestämmelsen i 2 § skattebrottslagen endast avser handlingar och inte omfattar uttalanden och att Sverige genom att inte ta upp uttalanden i den aktuella bestämmelsen har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 3.2 d i i direktivet. Kommissionen pekar vidare på att ordalydelsen i 2 § skattebrottslagen är utformad på ett sådant sätt att den inte omfattar presentation av korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt i syfte att bedrägligen dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt. Kommissionen anser att Sverige härigenom har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 3.2 d iii i direktivet.

Enligt 2 § skattebrottslagen döms 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 för skattebrott till fängelse i högst två år, se vidare avsnitt 5.1.

I 2 § kriminaliseras, som kommissionen framfört, enligt ordalydelsen inte ”korrekta” uppgifter utan ”oriktiga” uppgifter. Skattebrottslagen innehåller inte någon definition av vad som ska anses utgöra en oriktig uppgift. Innebörden bestäms i stället med ledning av bestämmelserna i den skatteförfattning som i det enskilda fallet reglerar skattskyldigheten (prop. 1995/96:170 s. 61). I 49 kap. 5 § skatteförfarandelagen, SFL, finns en definition av vad som avses med oriktig uppgift då skattetillägg tas ut. Där anges i första stycket att en uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig eller en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. Av andra stycket framgår dock att vissa uppgifter ändå inte ska anses vara oriktiga.

I NJA 2018 s. 704 kom Högsta domstolen fram till att ett yrkande om avdrag för ingående mervärdesskatt när yrkandet hänför sig till ett förvärv som är verkligt och har gått till på det sätt som redovisats i deklARATIONerna ändå kan vara att bedöma som en oriktig uppgift enligt skattebrottslagen. Angående avgörandet se avsnitt 5.1.4.

4 Mervärdesskattebedrägerier vid EU-handel

4.1 Allmänt om mervärdesskatt

Mervärdesskatt är en transaktionsbaserad, indirekt och allmän skatt på konsumtion. Reglerna för mervärdesskatt är i hög grad harmoniserade inom EU. Grunden för det gemensamma regelverket är rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Bestämmelser finns i svensk rätt från den 1 juli 2023 i en ny mervärdesskattelag (2023:200), ML.

Mervärdesskatt ska betalas till staten enligt mervärdesskattelagen bl.a. avseende ersättning för skattepliktiga leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster, ersättning för skattepliktiga unions-interna förvärv av varor eller för skattepliktig import av varor. Den som vid sitt inköp eller vid import betalar mervärdesskatt avseende sådana transaktioner (se 13 kap. 4 § ML) har som huvudregel rätt att göra avdrag för skatten såsom ingående skatt under förutsättning att förvärven av varorna eller tjänsterna skett från en beskattningsbar person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt på leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna. Avdragsrätten gäller som huvudregel under förutsättning att förvärvaren använder varorna eller tjänsterna för sina beskattade transaktioner inom landet (se 13 kap. 6 § ML). För förvärvarens rätt till avdrag saknar det normalt betydelse om säljaren har betalat in den utgående skatten till skattemyndigheten eller inte.

Betalningsskyldighet för mervärdesskatt i Sverige förutsätter att Sverige är beskattningsland för transaktionen. Bestämmelserna om beskattningsland är olika för varor och tjänster.

I vilket land beskattning ska ske beror på vad som anses vara den beskattningsgrundande händelsen. Denna kan när det gäller varor

vara antingen säljarens leverans eller köparens unionsinterna förvärv. Som huvudregel är vid leverans av varor beskattningsland det land där leveransen av varan anses äga rum. Leverans av en vara som transporteras från ett EU-land till köparen i annat EU-land, anses som huvudregel äga rum i det EU-land där transporten påbörjas. Vid leverans av varor som transporteras mellan två EU-länder kan dock beskattningsland i stället vara den plats där det unionsinterna förvärvet äger rum. Det beror på att det i sådant fall är förvärvet och inte leveransen som är den beskattningsgrundande händelsen. Ett unionsinternt förvärv anses som huvudregel äga rum i det EU-land där transporten till köparen avslutas.

Syftet med att köparens förvärv är den beskattningsgrundande händelsen är att beskattning i vissa angivna fall ska ske enligt destinationsprincipen, dvs. beskattning i det land där transporten avslutas. Vanligtvis överensstämmer destinationslandet med det land som köparen är registrerad för mervärdesskatt i. Beskattningen av ett förvärv i ett EU-land motsvaras av ett undantag från skatteplikt för den unionsinterna leveransen i det EU-land från vilket varan transporteras. Förutsättningarna för att undanta den unionsinterna leveransen från skatteplikt i det EU-land från vilket varan transporteras är en spegelbild av förutsättningarna för beskattning av ett unionsinternt förvärv i destinationslandet.¹

Vid handel mellan mervärdesskatteregistrerade företag i två EU-länder, är det som huvudregel köparen som är betalningsskyldig för mervärdesskatten. Det innebär att det är den svenska köparen, inte säljaren, som ska redovisa utgående mervärdesskatt på inköpet och motsvarande ingående mervärdesskatt. Om dessa belopp är lika stora tar beloppen ut varandra och ingen skatt betalas in om full avdragsrätt föreligger. Det innebär i sin tur att den svenska köparen vid en vidareförsäljning inom Sverige inte har någon ingående mervärdesskatt att kvitta den utgående mervärdesskatten mot avseende den aktuella transaktionen. Den utgående mervärdesskatten på varan ska då i sin helhet betalas till staten.

Vid tillhandahållande av tjänster finns det inte något unionsinternt förvärv utan den enda beskattningsbara transaktionen är säljarens tillhandahållande av tjänsten. Syftet med bestämmelserna om beskatt-

¹ Skatteverket, 2023, *Rättslig vägledning: Unionsinternt förvärv och unionsintern försäljning*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.9/329328.html> (hämtad 2023-07-07).

ningsland för tjänster är att, i huvudsak, uppnå beskattning i konsumtionslandet. För att uppnå detta syfte finns två huvudregler och ett antal undantag. Den första huvudregeln innebär att när tjänster tillhandahålls en beskattningsbar person så ska tjänsterna anses tillhandahållna i det land där köparen är etablerad, dvs. köparens etablering avgör i vilket land beskattning kan ske. För att förenkla och minska den administrativa bördan finns i dessa fall regler om obligatorisk omvänd betalningsskyldighet om säljaren och köparen finns i olika länder. En köpare som är en beskattningsbar person, blir i sådant fall betalningsskyldig för skatten på säljarens tillhandahållande av tjänsten, dvs. omvänd betalningsskyldighet. Den andra huvudregeln avser tjänster som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person. Platsen för tillhandahållande av tjänster i sådana fall är som huvudregel det land i vilket säljaren är etablerad.²

Utöver bestämmelser om unionsinterna förvärv och omvänd betalningsskyldighet vid gränsöverskridande transaktioner av varor och tjänster finns även bestämmelser om omvänd betalningsskyldighet för transaktioner inom Sverige. Sådana regler har främst tillkommit i syfte att förhindra mervärdesskattebedrägerier och finns inom följande sektorer: guld, bygg, avfall/skrot, utsläppsrätter/andra enheter, mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pek-datorer och bärbara datorer (se 16 kap. 11–16 §§ ML).

4.2 Allmänt om mervärdesskattebedrägerier och påverkan på offentliga finanser

Ekonomisk brottslighet i form av skattebedrägerier som riktar sig mot systemet för mervärdesskatt benämns allmänt mervärdesskattebedrägeri. Mervärdesskattebedrägeri är en medveten form av skatteundandragande och kan avse handlingar för att undvika att betala mervärdesskatt eller handlingar som ger avdragsrätt eller rätt till återbetalning på felaktiga grunder. Begreppet omfattar bl.a. situationer där felaktiga uppgifter lämnas eller där förfalskade dokument läggs fram. Det finns inte någon brottsrubricering i svensk rätt där brottet rubriceras som mervärdesskattebedrägeri eller skattebedrägeri. Brott som benämns som mervärdesskattebedrägerier är vanligen att be-

² Skatteverket, 2023, *Rättslig vägledning: Unionsinternt förvärv och unionsintern försäljning*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.9/329328.html> (hämtad 2023-07-07).

döma som skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen men brottsligheten kan även omfatta andra brottsrubriceringar.

En av de vanligaste formerna av skattebedrägeri, som orsakar stor ekonomisk skada, är s.k. MTIC-bedrägeri. Förkortningen MTIC står för Missing Trader Intra Community. Med MTIC-bedrägeri avses bedrägeri vid unionsintern handel inom EU där minst en av aktörerna är en s.k. missing trader, ett skenföretag. Kommissionen har beskrivit ett skenföretag som en beskattningsbar person som är registrerad för mervärdesskatt och som, potentiellt i bedräglig avsikt, förvärvar eller ger sken av att förvärva varor eller tjänster utan att betala mervärdesskatt och levererar dessa varor eller tillhandahåller dessa tjänster med mervärdesskatt inräknad i fakturapriset, men som inte betalar in mervärdesskatten till den berörda statliga myndigheten.³ Det kan vara fråga om karusellbedrägerier eller rena förvärvsbedrägerier (se närmare beskrivning i avsnitt 4.3).

MTIC-bedrägeri är inget nytt fenomen, det har i princip funnits lika länge som mervärdesskattesystemet. När mervärdesskatt introducerades i Frankrike år 1954 dröjde det inte länge innan de första fallen av MTIC-bedrägeri dök upp. Det skedde inom skrotbranschen. Personer kopplade till den organiserade brottsligheten samlade in skrot från allmänheten som sedan såldes till stålindustrin. Försäljningen fakturerades inklusive mervärdesskatt, men mervärdesskatten betalades inte in till staten. Faktureringen gjordes av personer som försvann (missing traders) när skattemyndigheten började utreda skattebedrägeriet med den obetalda mervärdesskatten.⁴

Karusellhandelsbedrägeri uppstod under 1970-talet när det blev möjligt att handla mellan Belgien, Luxemburg och Nederländerna utan att betala tull på import. När EU år 1993 införde möjligheten till gränsöverskridande handel enligt samma modell spred sig karusellhandelsbedrägerierna till hela EU-området.⁵

³ Se kommissionens numera upphävda förordning (EG) nr 1925/2004 av den 29 oktober 2004 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för vissa bestämmelser i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 angående administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt.

⁴ Amand, C. & Boucquez, K., *A New Defence for Victims of EU Missing – Trader Fraud?*, International VAT Monitor Vol. 22, nr 4, 2011, s. 234.

⁵ Wolf, R., *The Sad Story of Carbon Carousels*, International VAT Monitor Vol. 21, nr 6, 2010, s. 404.

Skattebedrägeri på mervärdesskatteområdet leder till betydande budgetförluster och påverkar den inre marknadens funktion.⁶ MTIC-bedrägerier är både i Sverige och internationellt mycket omfattande och bedöms vara samhällsfarligt av både Europeiska rådet och Europol.⁷ Bedrägerierna är ofta välorganiserade verksamheter och mervärdesskatteförlusterna kan uppgå till betydande belopp. Europol beräknar att skatteförlusterna till följd av MTIC-bedrägerier inom EU uppgår till omkring 50 miljarder euro årligen och företeelsen beskrivs som stöld av mervärdesskatt från det allmänna av organiserade kriminella grupper.⁸ Enligt uppgifter från Skatteverket identifierade myndigheten under åren 2014 och 2015 unionsinterna förvärv via missing traders i Sverige på över 600 miljoner kronor bara avseende motorfordon och elektronik.⁹

Skatteverket rapporterar årligen om skattefelet. Skattefelet är enligt den definition som Skatteverket använder skillnaden mellan den skatt som skulle ha blivit fastställd om alla redovisade sina transaktioner korrekt och den skatt som fastställs efter Skatteverkets kontroller. Bedömningen av det totala skattefelet för mervärdesskatt baseras på en beräkning genomförd av Statistiska Centralbyrån inom ramen för nationalräkenskaperna. Metoden innebär att nationalräkenskapernas ekonomiska flöden används för att beräkna en teoretisk skatteintäkt, dvs. vad skatteintäkten från mervärdesskatten borde vara om alla redovisade mervärdesskatt på ett korrekt sätt. Skattefelet utgörs av skillnaden mellan den teoretiska skattenivån och den fastställda skatten. Det totala skattefelet för mervärdesskatt bedömdes i Skattefelsrapport år 2022 till 7,5 miljarder kronor för året 2020, vilket motsvarar 1,6 procent av den fastställda skatten.¹⁰

En del av de skatter som fastställs betalas aldrig in, varvid en s.k. uppborädsförlust uppstår. Uppborädsförluster utgörs av skillnaden mellan fastställda skatter och inbetalda skatter och inkluderas inte i Skatteverkets definition av skattefelet. Uppborädsförluster kopplade till mervärdesskatt har ökat med drygt 10 miljarder kronor mellan

⁶ Rådets direktiv (EU) 2022/890 av den 3 juni 2022 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad avser förlängningen av tillämpningsperioden för det frivilliga förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa varor och tillhandahållande av tjänster som är känsliga för bedrägerier och mekanismen för snabba insatser mot mervärdesskattebedrägerier.

⁷ Se <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-trends/eu-policy-cycle-empact> (hämtad 2023-08-01).

⁸ Se <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-statistics/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud> (hämtad 2023-08-01).

⁹ Skatteverket, 2017, Promemoria bilaga till dnr 131173843-17/113, s. 10.

¹⁰ Skatteverket, 2023, Skattefelsrapport 2022, s. 41.

år 2019 och år 2021. För år 2021 uppgår förluster inom skatteslaget till knappt 12 miljarder kronor. Ökningarna för både år 2020 och år 2021 kan till betydande del kopplas till skatteutredningar inom gränsöverskridande mervärdesskatteundandragande med stora belopp.¹¹ Under år 2021 har utredningar inom området av ett begränsat antal företag medfört uppbördsförluster om cirka 10 miljarder kronor, varav 9 miljarder kronor avser mervärdesskatt och 1 miljard kronor skattetillägg.

4.3 Närmare om förfarandet vid mervärdesskattebedrägerier

Vid unionsinterna förvärv, dvs. när en beskattningsbar person köper en vara från en beskattningsbar person i ett annat EU-land och varan transporteras till köparens land, är köparen betalningsskyldig för mervärdesskatten för sitt förvärv. I motsats till vad som enligt huvudregeln gäller vid ett nationellt förvärv ska då köparen, i stället för säljaren, redovisa och betala mervärdesskatt till staten. Eftersom säljarens leverans av varan är undantagen från mervärdesskatt fakturerar säljaren utan mervärdesskatt och anger ”undantag från skatteplikt” på fakturan samt relevant bestämmelse för undantaget i nationell lag eller i mervärdesskattedirektivet.

De mervärdesskattebedrägerier som förekommer vid EU-handel mellan företag kallas som beskrivits ovan för MTIC-bedrägerier. Bedrägerierna bygger på att någon av parterna i en transaktionskedja är en missing trader, ett skenföretag. MTIC-bedrägerierna kan delas in i två huvudtyper vilka beskrivs närmare nedan; förvärvsbedrägerier respektive karusellbedrägerier. För båda formerna av bedrägerier utnyttjas det förfarande som gäller för handel inom EU, dvs. möjligheten för ett mervärdesskatteregistrerat företag att köpa varor eller tjänster utan mervärdesskatt från ett annat EU-land.

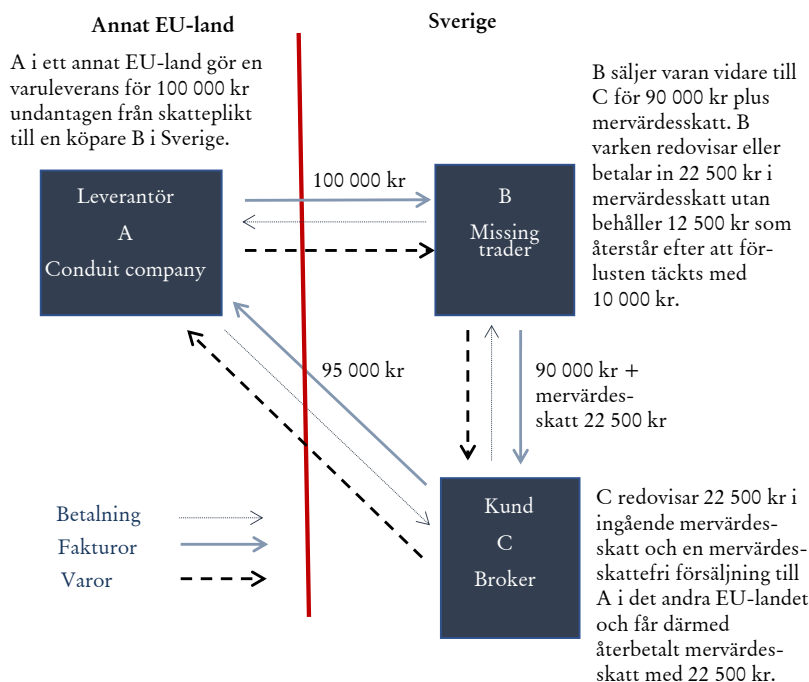
Ett karusellbedrägeri tar sikte på samspelet mellan minst tre aktörer i två medlemsstater inom EU och kretsar kring ett skenföretag, en missing trader, samt ett utnyttjande av möjligheten för ett mervärdesskatteregistrerat företag att köpa varor eller tjänster utan mervärdesskatt från ett annat EU-land. Genom en missing trader skapas förutsättningar att undandra det allmänna mervärdesskatt och att skatt

¹¹ Skatteverket, 2023, Årsredovisning 2022, s. 113.

felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till aktörerna i karusellbedrägeriet.

Förfarandet vid ett karusellbedrägeri kan – i sin enklaste form – beskrivas enligt följande. Ett företag (A) i medlemsstat 1 säljer en vara till en missing trader (B) i medlemsstat 2. B säljer sedan varan vidare till ett annat företag (C), i medlemsstat 2, och debiterar mervärdesskatt. C är en s.k. broker. B varken redovisar eller betalar mervärdesskatt för sitt unionsinterna förvärv från A eller för vidareförsäljning av varan till C (betalningsskyldighet för utgående mervärdesskatt). C gör i samband med sitt förvärv från B avdrag för ingående mervärdesskatt, den skatt som B inte kommer att redovisa och betala. C säljer sedan vidare varan till A, som är ett s.k. conduit company, i medlemsstat 1. A kan därefter sälja samma vara till B på nytt och proceduren kan göras om och om igen i en lång ”karusell”. Till följd av skatteundandragandet kan varorna säljas till underpris men ändå generera vinst för aktörerna i karusellen.

Figur 4.1 Förfarandet vid karusellbedrägeri – den enklaste versionen

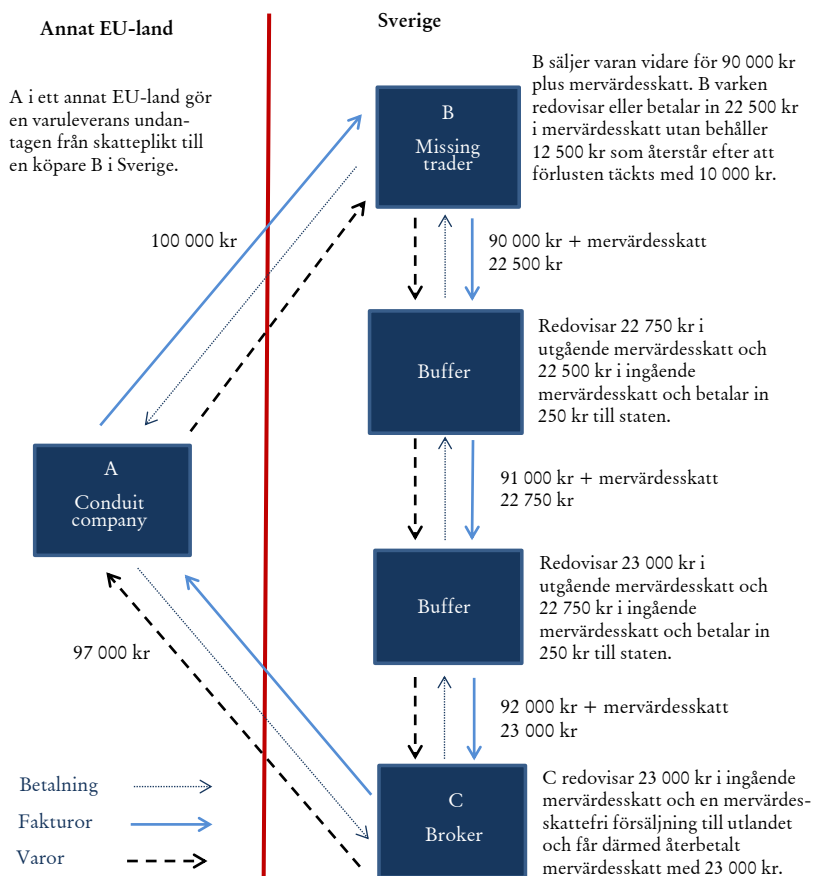


Källa: Egen bearbetning av bild från Skatteverket (promemoria bilaga till Dnr 1311 73843-17/113).

I exemplet i figur 4.1 säljer leverantören (A) i det andra EU-landet en vara, undantagen från skatteplikt, till en missing trader (B) i Sverige för 100 000 kronor. B säljer därefter varan vidare till en kund (C) i Sverige för 90 000 kronor och debiterar mervärdesskatt med 22 500 kronor. Eftersom B inte har för avsikt att redovisa och betala mervärdesskatten för vidareförsäljningen av varan till C kan priset sänkas med 10 000 kronor men ändå ge B en vinst på 12 500 kronor. C får i sin tur tillbaka mervärdesskatten genom avdrag i mervärdesskattedeklarationen. C säljer sedan varan utan mervärdesskatt till A i det andra EU-landet för 95 000 kronor. Detta innebär att samtliga inblandade parter gör en vinst på handeln på statens bekostnad (A gör en vinst om 5 000 kronor per varv, B gör en vinst om 12 500 kronor per varv och C gör en vinst om 5 000 kronor per varv). Staten förlorar mervärdesskatteintäkter på 22 500 kronor per varv i karusellen. Varorna kan cirkulera runt som i en karusell och alstra vinst åt de inblandade parterna för varje ny runda och en lika stor förlust för staten.

Genom att ta in fler företag och missing traders kan en karusellhandel generera återbetalning av mervärdesskatt i flera medlemsstater. Samtidigt försvåras utredningsmöjligheterna för skattemyndigheterna. Ett eller flera ytterligare företag, s.k. buffers, kan då läggas in i transaktionskedjan mellan B och C, se figur 4.2. Det framstår då som att det genomförs vanliga transaktioner mellan företag på den inhemska marknaden och bidrar till att skydda C som är den sista länken i transaktionskedjan. C är etablerad i samma land som B. C köper i fallet med fler företag i kedjan mellan B och C varorna eller tjänsterna som ingår i karusellhandeln av det näst sista företaget i kedjan för att därefter sälja dem vidare till företaget i det andra EU-landet (A). C slutför skattebedrägeriet genom att erhålla återbetalning av mervärdesskatt från staten vilken inte har betalats in av missing tradern (B) tidigare i transaktionskedjan. Företaget A som är conduit company används för att slussa varorna eller tjänsterna direkt eller indirekt till det land där skattebedrägeriet genomförs och det kan förekomma flera olika företag som används i detta syfte i en eller flera medlemsstater.

Figur 4.2 Karusellbedrägeri – version med fler inblandade aktörer



Källa: Egen bearbetning av bild från Skatteverket (promemoria bilaga till Dnr 1311 73843-17/113).

Det förekommer vidare att företag i en transaktionskedja säljer varor eller tjänster vidare till en annan transaktionskedja där det också utförs mervärdesskattebedrägerier. Det är inte ovanligt att ett flertal transaktionskedjor hänger samman på detta sätt. Upplägget medför att det blir svårare för utredande myndigheter att visa på att det rör sig om just cirkulära karuseller där bedrägerier utförs. Även om det inte är nödvändigt att visa att bedrägerierna ingår i en kedja eller karusell gör upplägget med flera sammanhängande transaktionskedjor att utredningsarbetet försvåras och det är svårare att visa att det rör sig om grov organiserad brottslighet. En annan sak som för-

svårar utredningen av bedrägerierna är att företagen kan byta roller i olika transaktionskedjor. I en första karusell kan ett företag ha rollen som buffer för att sedan vara broker i nästa kedja.

En företeelse som blivit vanligare som en del av upplägget och för att försvåra när myndigheterna vidtar åtgärder för att stoppa bedrägerierna är s.k. cross invoicing. Syftet med cross invoicing är att en missing trader (B) ska skapa en ingående mervärdesskatt för att neutralisera den utgående mervärdesskatt som uppkommer genom den inhemska faktureringen vid vidareförsäljning på den inhemska marknaden.

Det förekommer även rena förvärvsbedrägerier med motsvarande upplägg men utan att varorna cirkulerar vidare efter att de sålts till det sista företaget i kedjan i det land där skattebedrägeriet genomförs. En köpare, en missing trader (motsvarande B i figur 4.1), gör då ett unionsinternt förvärv, dvs. köper en vara från en beskattningsbar person i ett annat EU-land (motsvarande A i figur 4.1). Vid ett förvärvsbedrägeri redovisar köparen (B) inte någon utgående mervärdesskatt vid det unionsinterna förvärvet. Varorna säljs därefter i Sverige utan att B redovisar och betalar mervärdesskatt men fakturerar inklusive mervärdesskatt. Köparen i nästa led (motsvarande C i figur 4.1) kan då yrka avdrag för ingående mervärdesskatt trots att den inte motsvaras av utgående skatt som B skulle ha redovisat och betalat in. Varorna kan därmed säljas till ett lägre pris i det land där bedrägeriet genomförts eftersom missing tradern ändå gör en vinst bestående av den oredovisade mervärdesskatten. Företeelsen ger därmed missing tradern och företagen i kedjan en konkurrensfördel som andra företag som säljer liknande varor inte har. Förvärvsbedrägerier förekommer även på den svarta marknaden för försäljning till butiker, restauranger och andra detaljister. Missing tradern säljer i sådant fall till nästa kund i kedjan utan att ange mervärdesskatt i en faktura.

Av uppgifter från Ekobrottsmyndigheten framgår att det är vanligt att det i företagen som ingår i en karusellhandel förekommer en blandning av verklig handel med varor eller tjänster och skenhandel med användande av falska fakturor. Upplägget bidrar till att försvåra utredningen av bedrägerierna. Det kan även i vissa fall förekomma att företag med avsikt att bedriva en seriös och lagenlig verksamhet ingår i en transaktionskedja där mervärdesskattebedrägerier förekommer utan att företaget känner till detta.

4.4 Rätten till avdrag vid mervärdesskattebedrägerier

Varken mervärdesskattedirektivet eller mervärdesskattelagen innehåller någon uttrycklig reglering gällande om rätten till avdrag för mervärdesskatt är beroende av kännedom om det förekommit ett mervärdesskattebedrägeri i tidigare eller senare led av en transaktionskedja.

EU-domstolen har med hänvisning till den s.k. missbruksprincipen, som innebär att enskilda inte får missbruka eller åberopa gemenskapsrätten i bedrägligt syfte, slagit fast att det ankommer på en nationell domstol att vägra avdragsrätt för mervärdesskatt om det är utrett med hänsyn till objektiva omständigheter att en beskattningsbar person kände till eller borde ha känt till att denne genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri.¹² Den beskattningsbara personen kan nämligen i en sådan situation anses med råd och dåd främja bedrägeriet och kan därför ses som medgärningsman. Detta gäller oavsett om varornas återförsäljning innebär vinning för den beskattningsbara personen. Avdragsrätten ska enligt EU-domstolen i sådant fall vägras även om transaktionen uppfyller de objektiva kriterier i mervärdesskattedirektivet som ligger till grund för uttrycken leverans av varor och ekonomisk verksamhet (jfr. uttrycken ”leverans av varor” och ”ekonomisk verksamhet” i artikel 2 och 9). EU-domstolen har samtidigt tydligt uttryckt att näringsidkare som vidtar varje åtgärd som rimligen kan krävas av dem i syfte att säkerställa att deras transaktioner inte ingår i ett bedrägeri, vare sig det är fråga om mervärdesskattebedrägeri eller andra bedrägerier, ska kunna förlita sig på att dessa transaktioner är rättsenliga, utan att därvid riskera att förlora rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

Avgörande för om rätt till avdrag för mervärdesskatt föreligger enligt EU-domstolens praxis kan således sägas vara om den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till (ond tro) att denne genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri.

EU-domstolen har även slagit fast att det rent allmänt åligger de nationella myndigheterna och domstolarna att neka en rättighet som följer av mervärdesskattedirektivet, såvitt detta ger uttryck för den allmänna princip enligt vilken ingen får åberopa rättigheter i unionsrätten på ett sätt som utgör missbruk eller är bedrägligt, samt att

¹² Se Kittel och Recolta Recycling, C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446.

detta gäller oavsett vilken rättighet på mervärdesskatteområdet som påverkas av skatteundandragandet.¹³

EU-domstolen har i ett avgörande från den 24 november 2022¹⁴ uttryckt principen så att det ankommer på nationella myndigheter och domstolar att neka avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. I avgörandet tydliggörs att avdragsrätten ska nekas inte bara när den beskattningsbara personen själv har gjort sig skyldig till skattebedrägeri, utan även när det är fastställt att den beskattningsbara person till vilken de varor eller tjänster som ligger till grund för avdragsrätten har levererats eller tillhandahållits, kände till eller borde ha känt till att denne genom förvärvet av dessa varor eller tjänster deltog i, eller åtminstone underlättade, en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri. I avgörandet slog EU-domstolen även fast att den omständigheten att en första förvärvare av en vara också känt till och underlättat den ursprungliga säljarens bedrägeri inte är något hinder för att en andra förvärvare kan nekas avdrag för mervärdesskatt som betalats i samband med en transaktion som omfattas av detta skattebedrägeri eller som har ägt rum efter det. Domstolen klargjorde i avgörandet vidare att den andra förvärvaren av en vara som i ett skede före förvärvet har varit föremål för en bedräglig transaktion – men som endast avsett en del av den mervärdesskatt som staten har rätt att uppbära – kan få sin rätt att dra av den mervärdesskatt som betalats med anledning av förvärvet i dess helhet nekad om vederbörande visste eller borde ha vetat att förvärvet hade samband med ett bedrägeri. EU-domstolen uttrycker vidare i samma dom att okunskap om att det förekommit bedrägeri i samband med den skattepliktiga transaktion som ger upphov till avdragsrätten, trots att sådana kontroller som rimligen kan krävas av varje ekonomisk aktör har utförts, utgör ett implicit materiellt villkor för avdragsrätten, och en beskattningsbar person som inte uppfyller detta villkor måste därför helt nekas att utöva sin avdragsrätt.

EU-domstolen har vidare i ett annat avgörande uttalat att det förhållandet att förfarandemissbruk konstateras inte behöver leda till en sanktionsåtgärd, vilken skulle kräva tydligt och otvetydigt lag-

¹³ Se Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389.

¹⁴ Se Finanzamt M., C-596/21, EU:C:2022:921.

stöd, men däremot till återbetalningsskyldighet eftersom avdraget blivit omotiverat.¹⁵

Högsta förvaltningsdomstolen har med hänvisning till unionsrättslig praxis fastslagit att en köpare som känt till eller borde ha känt till att denne genom sina transaktioner deltog i ett förfarande som utgjorde mervärdesskattebedrägeri inte har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen, se HFD 2013 ref. 12. Se även HFD 2021 ref. 18 där domstolen konstaterar att det inte krävs att det har skett ett slutligt faktiskt bortfall av mervärdesskatt inom ramen för den aktuella leveranskedjan för att neka avdrag.

Den unionsrättsliga praxis som ovan redogjorts för har i svensk praxis även haft betydelse för bedömningen av vad som kan vara att bedöma som en oriktig uppgift enligt skattebrottslagen, se NJA 2018 s. 704 (se vidare avsnitt 5.1.4). I avgörandet bedömde Högsta domstolen att ett yrkande om avdrag för mervärdesskatt kan vara att bedöma som en oriktig uppgift i skattebrottslagens mening då avdragsrätt inte funnits på grund av förvärvarens onda tro.

¹⁵Se Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 93.

5 Gällande rätt

5.1 Skattebrott

5.1.1 Skattebrottslagen och dess tillämpningsområde

Skattebrottslagen trädde i kraft den 1 januari 1972 och ersatte då skattestrafflagen (1943:313). Inom ramen för reformen infördes samtidigt ny lagstiftning om administrativa sanktioner i form av skatte- och avgiftstillägg. Skattebrottslagen har därefter under åren genomgått ett antal förändringar. Den 1 juli 1996 utvidgades tillämpningsområdet då lagen blev generellt tillämplig på skatter och beteckningen skattebrott infördes. Det centrala brottet konstruerades då som ett farebrott med ett enhetligt subjektivt rekvisit.¹ Den 1 januari 2016 infördes vissa förändringar av reglerna om skattetillägg och skattebrott i syfte att stärka rättssäkerheten i skatteförfarandet. Bakgrunden var att det svenska systemet med dubbla sanktioner, skattetillägg och brottspåföljd, i två olika förfaranden mot en och samma person av Högsta domstolen i NJA 2013 s. 502 bedömts som oförenligt med rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma gärning enligt Europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna (Europa-konventionen).²

Skattebrottslagen gäller, enligt 1 § första stycket, i fråga om skatt och om så särskilt föreskrivs även annan avgift till det allmänna som inte betecknas som skatt. I och med översynen av skattebrottslagen år 1996 kom lagen att bli generellt tillämplig på skatter. Vad gäller avgifter måste det i respektive författning direkt anges att skattebrottslagen är tillämplig.³ Av 1 § andra stycket framgår att lagen inte tillämpas i fråga om gärningar som är belagda med straff i lagen

¹ Prop. 1995/96:170 s. 1.

² Prop. 2014/15:131 s. 1.

³ Prop. 1995/96:170 s. 155.

(2000:1225) om straff för smuggling eller lagen (2014:1470) om beskattning av viss privatinförsl av cigaretter samt för skattetillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknande avgift. Bestämelsen har ansetts motiverad framför allt i fråga om avgränsningen av de avgifter som kan komma att omfattas av lagen.⁴

5.1.2 Skattebrotten

För skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen döms den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet (aktivt skattebrott) eller underlåter att till myndighet lämna deklARATION, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift (passivt skattebrott) och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan. Om skattebrottet är ringa döms för skatteförseelse enligt 3 § och om det är grovt döms för grovt skattebrott enligt 4 §.

Brottet vårdslös skatteuppgift i 5 § är den oaktsamma motsvarigheten till aktivt skattebrott. För sådant brott döms den som på annat sätt än muntligen av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan. I ringa fall döms inte till ansvar.

Enligt 6 § döms den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra skyldighet att göra skatteavdrag på sätt som föreskrivs i skatteförfarandelagen för skatteavdragsbrott. I ringa fall ska inte dömas till ansvar.

För skatteredovisningsbrott enligt 7 § döms i vissa fall då gärningen inte utgör skattebrott enligt 2 §. För skatteredovisningsbrott kan nämligen dömas även om det saknas fara för skatteundandragande eller uppsåt till skatteundandragande vilket krävs enligt 2 §. Av 7 § framgår att den som, i annat fall än som avses i 2 §, på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till

(1) myndighet, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt, eller

(2) någon som är skyldig att för honom innehålla skatt eller lämna kontrolluppgift eller motsvarande underrättelse,

⁴ Prop. 1995/96:170 s. 87.

om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldighetens fullgörande eller för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt, döms för skatteredovisningsbrott.

Detsamma gäller enligt andra stycket den som, i annat fall än som avses i 2 §, uppsåtligen underlåter att lämna en föreskriven uppgift angående sådant förhållande som anges i första stycket 1 eller 2 till någon som avses där. Detta gäller dock endast under förutsättning att uppgiften ska lämnas utan föreläggande eller anmaning och inte avser egen inkomstdeklaration. I ringa fall döms inte till ansvar.

Enligt 8 § döms den som av grov oaktsamhet begår en gärning som avses i 7 § första stycket 2 eller andra stycket för vårdslös skatteredovisning. I ringa fall döms inte till ansvar.

Enligt 10 § döms för försvårande av skattekontroll den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga och därigenom ger upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras. I ringa fall döms inte till ansvar.

5.1.3 Närmare om förutsättningar för skattebrott

I detta avsnitt följer en beskrivning av rekvisiten för att en handling ska vara att bedöma som brott enligt skattebrottslagen i huvudsak i de delar som är av betydelse för utredningens uppdrag.

På annat sätt än muntligen

Den oriktiga uppgiften ska enligt 2 § skattebrottslagen ha lämnats till myndighet på annat sätt än muntligen. Lämnande av oriktiga uppgifter muntligen är således inte straffbart enligt bestämmelsen. Muntliga uppgifter undantas i skattebrottslagen från det straffbara området även när det gäller bestämmelserna om vårdslös skatteuppgift (5 §) och skatteredovisningsbrott (7 §).

Något formkrav för uppgiftslämnandet har dock inte ställts upp och en handling som innehåller en oriktig uppgift behöver exempelvis inte vara undertecknad av uppgiftslämnaren för att omfattas. Även om något formkrav inte uppställs för uppgiftslämnandet är en förutsättning för straffansvar enligt lagens förarbeten att den aktu-

ella uppgiften utgör ett tjänligt bevismedel. För att en oriktig uppgift i t.ex. en elektronisk handling ska kunna föranleda straffansvar får det exempelvis förutsättas att utställaren går att identifiera och att en sådan handling på ett eller annat sätt kommer att kunna ges samma bevisvärde som ett pappersdokument.⁵

Muntliga uppgifter undantogs uttryckligen från det straffbara området redan i samband med att skattestrafflagen trädde i kraft den 1 juli 1943. Enligt 1902 års inkomstskatteförordning gällde dessförinnan att alla uppgifter till taxeringsmyndigheterna som orsakat ett för lågt beskattningsresultat omfattades av straffbestämmelsen.⁶ I prop. 1943:140 inför att skattestrafflagen trädde i kraft bestämdes området för straffbart handlande i stället till att omfatta oriktiga uppgifter i självdeklaration eller därmed jämförlig skriftlig handling.⁷

När skattebrottslagen infördes den 1 januari 1972 begränsades kriminaliseringen till oriktiga uppgifter som lämnats i skriftlig handling. Inför ikraftträdandet föreslogs att det brottsliga handlandet skulle kunna avse även uppgifter som lämnats muntligen och inte begränsas till lämnande av oriktiga uppgifter i deklaration eller annan formbunden skriftlig handling.⁸ Åtskilliga remissinstanser ansåg att brottsbeskrivningarna borde inskränkas till att omfatta skriftliga uppgifter eftersom det kan medföra svårigheter att bevisa vad som sagts muntligen samt att det knappast ansågs finnas något praktiskt behov av att kriminalisera oriktiga muntliga uppgifter. Några remissinstanser påpekade även att den enskilde kunde hamna i intressekonflikter vid kriminalisering av oriktiga muntliga uppgifter eftersom oriktiga uppgifter lämnade vid förundersökning i samband med misstanke om brott inte var straffbara samtidigt som skatte- och åklagarmyndigheterna ofta samarbetade gällande beskattningskontroll och brottsundersökning vilket kunde medföra att den enskilde inte alltid fick veta när misstanke om brott uppstod.⁹ I propositionen gjordes också bedömningen att en kriminalisering av oriktiga muntliga uppgifter skulle kunna stå i strid med rätten att inte lämna straffrättsligt

⁵ Prop. 1995/96:170 s. 161.

⁶ Prop. 1971:10 s. 58–59.

⁷ Falskdeklaration omfattade enligt 1 § första stycket skattestrafflagen om någon i deklaration eller däremot svarande skriftlig försäkran till ledning vid fastställande av skatt eller annan allmän avgift uppsåtligen lämnade oriktig uppgift ägnad att för honom eller den han företräder leda till frihet från skatt eller avgift, till för låg skatt eller avgift eller till oriktig återbetalning av skatt eller avgift.

⁸ Prop. 1971:10 s. 82.

⁹ Prop. 1971:10 s. 227.

belastande uppgifter om sig själv i en förundersökning. Genom konstruktionen av skattebrottet som ett effektbrott ansågs dessutom behovet av att straffbelägga ett muntligt uppgiftslämnande som begränsat och muntligt lämnande uppgifter undantogs därför från det straffbara området vid införandet av lagen.¹⁰

Före den lagändring som genomfördes den 1 juli 1996 var bestämmelsen i 2 § första stycket skattebrottslagen formulerad så att för aktivt skattebedrägeri dömdes den som till ledning för myndighetsbeslut i fråga om skatt eller avgift uppsåtligen avgav handling med oriktig uppgift och därigenom föranledde att skatt eller avgift inte påfördes eller påfördes med för lågt belopp eller tillgodoräknades med för högt belopp. Lagändringen innebar bl.a. att begreppet handling ersattes med ett krav på att uppgiften skulle ha lämnats ”på annat sätt än muntligen”. Även före lagändringen den 1 juli 1996 gällde dock som framgått ovan att muntliga oriktiga uppgifter inte var straffbara. Genom att handlingsbegreppet slopades ansågs det klargöras att en oriktig uppgift som lämnats elektronisk omfattats av skattebrottslagen.¹¹

Oriktig uppgift

Begreppet oriktig uppgift förekommer i straffbestämmelserna i 2, 5 och 7 §§ skattebrottslagen. Genom en hänvisning i 8 § till 7 § har begreppet betydelse även för den paragrafen. Bestämmelserna är s.k. blankettstraffbud och rekvisitet oriktig uppgift måste tolkas utifrån de materiella bestämmelserna i skatte- och avgiftsförfattningarna. Historiskt sett har innebörden av begreppet oriktig uppgift bestämts i skattestraffrättslig praxis och senare även i skatterättslig praxis. Sedan år 2003 finns i 49 kap. 5 § SFL en definition av begreppet oriktig uppgift. Begreppet oriktig uppgift i skattebrottslagen har samma innebörd som begreppet har i skatteförfarandelagen.¹²

Med oriktig uppgift avses varje osant meddelande angående någon omständighet som är av betydelse för ett riktigt fastställande av skatte- eller avgiftsskyldigheten. Med oriktig uppgift avses också ofullständiga uppgifter i vart fall om uppgiftslämnaren ger intryck av att ha lämnat

¹⁰ Prop. 1971:10 s. 230.

¹¹ Prop. 1995/96:170 s. 161.

¹² Se bl.a. bestämmelserna om skattetillägg och efterbeskattning i 49 kap. 4 § och 66 kap. 27 § SFL samt prop. 2010/11:165 s. 1110 med där gjorda hänvisningar.

alla upplysningar av betydelse för ett visst skattebeslut.¹³ Uppgiften behöver inte lämnas i en deklARATION eller liknande utan den kan ha lämnats vid revision eller i annan korrespondens med Skatteverket. Även en oriktig uppgift lämnad till domstol kan leda till straffansvar. Ett förtigande av en omständighet kan i vissa fall vara att jämställa med ett oriktigt uppgiftslämnande.¹⁴ Högsta domstolen har i NJA 2018 s. 704 bedömt att ett yrkande om avdrag för mervärdesskatt gällande ett verkligt förvärv varit att bedöma som en oriktig uppgift.¹⁵

Ett farebrott

Skattebrottet i 2 § skattebrottslagen är konstruerat som ett farebrott vilket innebär att det inte är nödvändigt att ett skatteundandragande faktiskt har skett, dvs. att ett beslut om debitering har fattats, utan det är tillräckligt att det uppstår fara för skatteundandragande. Skattebrottet fullbordas när en oriktig uppgift lämnas till myndigheten eller när tidpunkten för att lämna en föreskriven uppgift inträder utan att skyldigheten har fullgjorts.¹⁶

Det subjektiva rekvisitet

Det krävs även uppsåt för utdömande av ansvar för skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen. Uppsåtet ska täcka samtliga objektiva brottsförutsättningar, dvs. såväl lämnandet som underlåtenheten, uppgiftens oriktighet och fara för att skatt undandras. Det subjektiva rekvisitet är enhetligt för skattebrottet och omfattar samtliga uppsåtsformer.¹⁷ Det innebär att förekomst av någon av uppsåtsformerna avsiktsuppsåt, insiktsuppsåt eller likgiltighetsuppsåt kan ligga till grund för straffansvar.¹⁸ Av NJA 2010 s. 306 framgår att det krävs uppsåt till skatteundandragande och inte endast till fara för sådant. Det krävs dock inte någon exakt uppfattning om vilka skatter som påverkas av den oriktiga uppgiften eller om storleken på det belopp som riskerar att undandras.

¹³ Se Åberg, Skattebrottslag (1971:69), 2 §, Karnov (Juno) (hämtad 2023-08-01).

¹⁴ Prop. 1995/96:170 s. 61 och 102–103.

¹⁵ Avgörandet beskrivs närmare i avsnitt 5.1.4 nedan.

¹⁶ Prop. 1995/96:170 s. 157.

¹⁷ Prop. 1995/96:170 s. 159.

¹⁸ Se Asp, Brottsbalk (1962:700), 1 kap. 2 §, Karnov (Juno) (hämtad 2023-08-01).

5.1.4 Ett yrkande om avdrag för mervärdesskatt gällande ett verkligt förvärv kan vara en oriktig uppgift (NJA 2018 s. 704)

Högsta domstolen har i avgörandet NJA 2018 s. 704 tagit ställning till 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. Högsta domstolen kom fram till att företrädaren i det aktuella bolaget hade lämnat en oriktig uppgift i den mening som avses i skattebrottslagen genom att yrka avdrag för ingående mervärdesskatt, trots att bolaget inte hade avdragsrätt för den i målet aktuella ingående mervärdesskatten enligt praxis från EU-domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen. Högsta domstolen uttryckte, med hänvisning till Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i HFD 2013 ref. 12, att det är ett krav att vara i ”god tro” för att ha rätt till avdrag i den aktuella situationen. Högsta domstolen beskrev detta närmare i sitt avgörande enligt följande:

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.

Eftersom kravet på god tro för rätt till avdrag inte framgår direkt av lagtexten i mervärdesskattelagen gjorde Högsta domstolen även en bedömning av om det kunde anses förenligt med den straffrättsliga legalitetsprincipen att fälla till ansvar för skattebrott i dessa situationer. Högsta domstolen ansåg att det är förenligt med den straffrättsliga legalitetsprincipen att göra en sådan bedömning och uttalade att legalitetsprincipen inte utgör hinder mot att ett straffbud tolkas enligt vedertagna grundsatsar så att dess rätta mening utröns även om en sådan tolkning måste ske med försiktighet. Högsta domstolen angav även att när innebörden av ett straffbud framgår av annan lagstiftning bör motsvarande gälla i fråga om sådan tolkning som görs av den lagstiftningen. Högsta domstolen uttryckte vidare att den tolkning som Högsta förvaltningsdomstolen med stöd av den övergrip-

ande unionsrättsliga principen om missbruk gjorde i rättsfallet HFD 2013 ref. 12, – dvs. att bedrägliga förfaranden kan tillmätas betydelse vid bedömningen av om rätt till avdrag för mervärdesskatt ska medges – måste anses ligga inom ramen för vad den straffrättsliga legalitetsprincipen tillåter i fråga om tolkning i syfte att utröna lagens rätta mening. Högsta domstolen ansåg därmed inte att analogiförbudet som följer av legalitetsprincipen innebar något hinder mot att ett yrkande om avdrag för mervärdesskatt i den aktuella situationen bedömdes som en oriktig uppgift i skattebrottslagens mening.

5.2 Skattetillägg

5.2.1 Bakgrund

När skattetilläggen infördes den 1 januari 1972 var administrativa sanktioner på skatteområdet i princip en nyhet i Sverige. Det nya sanktionssystemet byggde i huvudsak på Skattestrafflagsutredningens förslag som presenterades i betänkandet Skattebrotten (SOU 1969:42). Samtidigt som det administrativa sanktionssystemet infördes reformerades, som tidigare nämnts, reglerna om skattebrott genom en ny lag, skattebrottslagen.

Reformen och införandet av det skatteadministrativa sanktionssystemet syftade till att åstadkomma en effektivare och jämnare rättstillämpning. Ett huvudsyfte var även att öka trycket på de skattskyldiga att fullgöra sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt. I propositionen angavs bl.a. att de ansträngda åklagarmyndigheterna och domstolarna skulle avlastas av ett administrativt sanktionssystem och att den sakkunskap som fanns inom skatte- och taxeringsorganisationen skulle utnyttjas i största möjliga mån.¹⁹ Avsikten var att överträdelser mot skattelagstiftningen som var av mer bagatellartad karaktär kunde undantas från polisingripande och domstolsprövning samtidigt som sanktioner skapades för att understryka angelägenheten av att skattelagstiftningens intentioner upprätthölls.²⁰

Efter att skattebrottslagen ändrades den 1 juli 1996 så att begreppet "handling" togs bort och ersattes av uttrycket "på annat sätt än muntligen" genomfördes motsvarande ändring även för skattetilläggen i bl.a. taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen

¹⁹ Prop. 1971:10 s. 194–201.

²⁰ Prop. 1971:10 s. 240.

(1997:483). Syftet var att även uppgifter som lämnats elektroniskt skulle omfattas av bestämmelserna om skattetillägg samt att få en enhetlig reglering.²¹

Numer finns bestämmelser om skattetillägg i skatteförfarandelagen. Skatteförfarandelagen innehåller bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatter och avgifter och ska i stort sett gälla för hela skatteförfarandet. Skatteförfarandelagen trädde i kraft den 1 januari 2012 och ersatte bl.a. taxeringslagen och skattebetalningslagen, från vilka reglerna om skattetillägg överförts.

Genom prop. 2014/15:131 Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor har förändringar av reglerna om skattetillägg och skattebrott gjorts i syfte att stärka rättssäkerheten i skatteförfarandet. Orsaken var att det svenska systemet med dubbla sanktioner (skattetillägg och brottspåföljd) i två olika förfaranden mot en och samma person bedömts som oförenligt med rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma gärning enligt Europakonventionen.²² (Se vidare avsnitt 5.2.4 nedan om förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott.) De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 2016.

5.2.2 Skattetillägg vid oriktig uppgift

Skattetillägg ska enligt 49 kap. 2 § SFL tas ut på skatter som omfattas av skatteförfarandelagen. Enligt 49 kap. 3 § SFL ska skattetillägg även tas ut på avgifter i vissa fall. Av 49 kap. 4 § SFL framgår att skattetillägg ska tas ut av den som på annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning. Detsamma gäller om en oriktig uppgift har lämnats i ett mål om egen beskattning och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak. Har talan exempelvis avvisats får skattetillägg inte tas ut trots att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift i målet. Sakprövning krävs däremot inte om oriktig uppgift lämnas i en begäran om omprövning. I sådana fall kan skattetillägg alltså tas ut även om en begäran om omprövning återkallas.²³

Uppgifter som lämnas på annat sätt än muntligen under förfarandet omfattar t.ex. uppgifter i deklarationer, svar på en förfrågan

²¹ Prop. 1996/97:100 s. 461.

²² Se NJA 2013 s. 502.

²³ Prop. 2010/11 :165 s. 937.

eller svar som lämnas till en revisor i samband med en revision. Uppgifter i en begäran om omprövning omfattas också.²⁴ Även uppgifter som lämnas elektroniskt omfattas av regleringen. Det innebär att uppgifter som lämnas t.ex. i deklaration per telefon, sms eller via Internet kan föranleda skattetillägg, om de förutsättningar som gäller i övrigt är uppfyllda.²⁵

En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig, eller om en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. Oriktig uppgift föreligger dock inte om uppgiften 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 (49 kap. 5 § SFL).

I propositionen inför införandet av skattetilläggen framfördes särskilt att avsikten inte var att oriktiga yrkanden skulle medföra skattetillägg, även om det i vissa fall kan vara svårt att avgöra om ett riktigt meddelande eller ett yrkande föreligger. Det framfördes även att sådana fall också förekommer vid eftertaxering och att tveksamma skattetilläggsfrågor borde kunna avgöras med ledning av de rättsgrundsatser och den rättstillämpning som gäller vid tillämpningen av efter-taxeringsinstitutet.²⁶

Skattestrafflagsutredningen föreslog inför införandet av skattetilläggen att varje riktigt meddelande, såväl skriftligt som muntligt skulle kunna föranleda skattetillägg. Utredningen betonade samtidigt att då taxering huvudsakligen sker med ledning av skriftliga uppgifter, borde det i praktiken bli sällsynt med muntliga oriktiga meddelanden som grund för skattetillägg. Förslaget att oriktiga muntliga uppgifter skulle kunna föranleda skattetillägg väckte kritik vid remissbehandlingen. Även departementschefen ansåg att sanktioner för oriktiga muntliga uppgifter skulle komplicera systemet i hög grad och framförde att skattetillägg därför enbart borde komma i fråga vid skriftliga uppgifter.²⁷

Bevisbördan för att en oriktig uppgift har lämnats ligger på Skatteverket. Beskrivningen av beviskravet för oriktig uppgift i 49 kap. 5 §

²⁴ Prop. 2010/11:165 s. 935.

²⁵ Prop. 1996/97:100 s. 461, 600 och 652.

²⁶ Prop. 1971:10 s. 204.

²⁷ Prop. 1971:10 s. 205.

–”klart framgår” – ger uttryck för ett strängare krav på bevisningens styrka än det som gäller i den vanliga skatteprocessen.²⁸

5.2.3 Särskilt om avdragsrätt för mervärdesskatt och oriktig uppgift

Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2013 ref. 12 med hänvisning till unionsrättslig praxis uttryckt att en köpare som känt till eller borde ha känt till att denne genom sina transaktioner deltog i ett förfarande som utgjorde mervärdesskattebedrägeri inte har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen. Av samma avgörande framgår att enligt Högsta förvaltningsdomstolens bedömning ska vid tillämpningen av mervärdesskattelagens bestämmelser om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt beaktas den princip som EU-domstolen lagt fast för tolkning och tillämpning av mervärdesskattedirektivet vid bedrägerifall. Detta gäller enligt Högsta förvaltningsdomstolen även om varken mervärdesskattelagen eller direktivet innehåller någon uttrycklig reglering enligt vilken avdragsrätten för ingående skatt ska bedömas mot bakgrund av eventuell ond tro hos förvärvaren.

Högsta förvaltningsdomstolen har inte prövat frågan om skattetillägg på grund av oriktig uppgift i något fall som gällt avdrag för mervärdesskatt och där frågan om den beskattningsbara personen känt till eller borde ha känt till att denne genom sina transaktioner deltog i ett förfarande som utgjorde mervärdesskattebedrägeri varit avgörande för bedömningen. Det finns dock ett flertal kammarrättsavgöranden där aktuell fråga varit föremål för bedömning. I dessa avgöranden har en bedömning gjorts av om den beskattningsbara personen har ansetts känna till eller borde ha känt till att denne genom sina transaktioner deltog i ett mervärdesskattebedrägeri, dvs. varit i ond tro. I de fall den beskattningsbara personen bedömts vara i ond tro har yrkandet om avdrag för mervärdesskatt bedömts utgöra en oriktig uppgift och därmed grund för uttag av skattetillägg enligt skatteförfarandelagen.²⁹

²⁸ Prop. 2002/03:106 s. 233.

²⁹ Se t.ex. Kammarrätten i Stockholms domar 2019-02-18 i mål nr 3402-3406-18 och 2019-05-28 i mål nr 8939-8940-18. Jfr. Kammarrätten i Jönköpings dom 2022-04-22 i mål 1609-21 där skattebedrägeri och ond tro inte bedömdes vara visat.

5.2.4 Förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott

Inför införandet av skattetilläggen framhölls att skillnaden mellan det administrativa sanktionssystemet och straffsanktionerna främst var det principiella bortseendet från de subjektiva rekvisiten, även om det för skattetilläggen även finns befrielsegrunder i fall av ursäktlighet. Det administrativa sanktionssystemet möjliggjorde vid införandet även avkriminalisering av de mer bagatellartade överträdelserna av skatteförfattningarna och att åtalsförfarande inte behövde inledas när det var fråga om mindre belopp i undandragen skatt eller avgift, såvida inte speciella omständigheter förelåg såsom t.ex. upprepad brottslighet.³⁰

När det gäller hur ett ärende inleds i praktiken är det vanligen så att en oriktig uppgift upptäcks av Skatteverket vid granskning av deklarationen. Skatteverket påför då i normalfallet den skattskyldige skattetillägg om det inte föreligger skäl för befrielse.³¹ Ett påfört skattetillägg ska omprövas av Skatteverket på begäran av den som beslutet gäller och kan även överklagas till förvaltningsrätten.³² Om Skatteverket under utredningen av beskattningsfrågan bedömer att det finns skäl att anta att det har begåtts ett brott enligt skattebrottslagen ska anmälan till åklagare göras såvida det inte kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd enligt den lagen eller om anmälan av annat skäl inte behövs.³³

År 2013 klargjordes i rättspraxis att det svenska systemet med dubbla prövningar av en och samma fysiska person för samma gärning inom ramen för två skilda domstolsförfaranden strider mot Europakonventionens dubbelprövningsförbud i artikel 4.1 i konventionens sjunde tilläggsprotokoll och artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (EU:s rättighetsstadga).³⁴ Om det för en fysisk person finns förutsättningar för att dels ta ut skattetillägg, dels döma till ansvar för brott enligt skattebrottslagen för en och samma felaktighet eller passivitet finns därför sedan 2016 en reglering som säkerställer att dessa två sanktioner inte kan tas ut i skilda förfaranden.

³⁰ Prop. 1971:10 s. 241.

³¹ Grund för när befrielse ska medges regleras i 51 kap. SFL.

³² 66 kap. 2 § och 67 kap. 2 och 6 §§ SFL.

³³ Se 17 § skattebrottslagen.

³⁴ Se EU-domstolens dom Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105 samt NJA 2013 s. 502 och HFD 2013 ref. 71.

Å ena sidan finns bestämmelser i skatteförfarandelagen som under vissa förutsättningar utgör hinder mot att ta ut skattetillägg, tillfälligt eller slutligt. Som exempel kan nämnas att skattetillägg inte får tas ut om en brottsanmälan har gjorts, men om åklagaren inte inleder eller lägger ned en förundersökning återrapporteras ärendet till Skatteverket, som då kan utreda om skattetillägg ska tas ut. Om däremot åklagaren driver ärendet vidare inträder ett slutligt hinder för Skatteverket att ta ut ett skattetillägg.³⁵ Däremot kan då åklagaren i stället inom ramen för det straffrättsliga förfarandet yrka eller besluta att skattetillägg ska tas ut.³⁶

Å andra sidan finns i skattebrottslagen på motsvarande sätt hinder mot att t.ex. väcka åtal om Skatteverket har tagit ut ett skattetillägg för den aktuella felaktigheten eller passiviteten.³⁷

I skatteförfarandelagen och skattebrottslagen finns också bestämmelser om hinder mot ansökan om företrädaransvar i fråga om skattetillägg som avser en juridisk person respektive åtal, strafföreläggande eller åtalsunderlåtelse, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av t.ex. ett väckt åtal avseende samma fysiska person respektive om ansvar redan har utkrävts av samma fysiska person.³⁸

5.2.5 Omprövning och efterbeskattning

I 66 kap. SFL finns bestämmelser gällande omprövning av beslut som fattats enligt lagen. Skatteverket ska enligt 66 kap. 2 § SFL ompröva ett beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller annat förhållande mellan en enskild och det allmänna, om den enskilde begär det, överklagar eller det finns andra skäl. Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller ska som huvudregel meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (tvåårsfristen).³⁹ En omprövning av ett beslut till nackdel för den enskilde kan dock i vissa fall göras efter tvåårsfristen, bl.a. genom efterbeskattning.⁴⁰ Beslut om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift får som huvudregel meddelas inom

³⁵ 49 kap. 10 a och 10 b §§ SFL.

³⁶ Lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall.

³⁷ 13 b § första stycket skattebrottslagen.

³⁸ 59 kap. 17 § andra stycket SFL och 13 b § andra stycket skattebrottslagen.

³⁹ 66 kap. 21 § SFL.

⁴⁰ 66 kap. 27–34 §§ SFL.

sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.⁴¹ Enligt 66 kap. 27 § SFL kan efterbeskattning på grund av oriktig uppgift ske om ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning eller i ett mål om egen beskattning. Det ska således finnas ett orsakssamband, dvs. ett beslut om skatt ska ha blivit felaktigt eller inte fattats på grund av den oriktiga uppgiften. Finns inte ett orsakssamband mellan den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten och felaktigheten kan efterbeskattning inte ske.⁴² Ett efterbeskattningsbeslut kan också fattas på skönsmässiga grunder. Det fordras då att såväl förutsättningarna för skönsbeskattning som för efterbeskattning är uppfyllda.⁴³

⁴¹ Av bl.a. 66 kap. 30–34 §§ SFL framgår att Skatteverket under vissa förutsättningar får besluta om efterbeskattning även efter sexårsfristen.

⁴² Se Almgren & Leidhammar, *Skatteförfarandelagen m.m. En kommentar*, 66 kap. 27 §, (Juno) (hämtad 2023-08-03).

⁴³ Bestämmelser om skönsbeskattning finns i 57 kap. SFL.

6 Utgångspunkter för utredningens förslag

Kommissionen har som redogjorts för i avsnitt 3.4 skickat en formell underrättelse till Sverige där kommissionen anser att Sverige har underlåtit att korrekt införliva artikel 3.2 d i och 3.2 d iii i SEFI-direktivet.

SEFI-direktivet omfattar bl.a. krav på att medlemsstaterna kriminaliserar vissa företeelser. Däremot ställer direktivet inte krav på att medlemsstaterna ändrar sin skatterättsliga lagstiftning. SEFI-direktivets kriminaliseringskrav är, när det gäller inkomster från egna medel som kommer från mervärdesskatt, endast tillämpligt på fall av allvarliga brott som riktar sig mot det gemensamma systemet för mervärdesskatt, vilket enligt direktivet är fallet när en uppsåtlig handling eller underlåtenhet har anknytning till territoriet i två eller flera medlemsstater i unionen och inbegriper en total skada på minst 10 miljoner euro. Eftersom SEFI-direktivet uppställer miniminivåer för vad som ska vara kriminaliserat finns det dock inget hinder för en lagstiftning som går längre och omfattar mer än vad som gäller enligt direktivet. SEFI-direktivets kriminaliseringskrav medför alltså inte i sig något skäl att begränsa den svenska regleringen i de delar som denna går längre än direktivet. Det bedöms i stället vara angeläget att förutsättningarna att döma för brott vid mervärdesskattebedrägerier enligt gällande bestämmelser i skattebrottslagen inte begränsas.

Utredningens uppdrag omfattar att lämna förslag till de förändringar i skattebrottslagen som krävs för att uppfylla kraven i SEFI-direktivet. Utredningen ska också överväga om det behövs ändringar i skatteförfarandelagens bestämmelser om skattetillägg.

Mot bakgrund av att skattebrottslagen och skatteförfarandelagens bestämmelser om skattetillägg är starkt sammankopplade anser utredningen att det är väsentligt att ändringar i skattebrottslagen också

görs i skatteförfarandelagen. Det är enligt utredningen väsentligt för att systemet ska fungera på avsett vis att regleringen när det gäller skattebrott och skattetillägg vid lämnande av oriktig uppgift hålls enhetlig.

När det gäller undantaget för muntliga uppgifter är undantaget formulerat på samma sätt i båda lagarna. Det finns däremot i dag inte någon definition av begreppet oriktig uppgift i skattebrottslagen. Däremot finns i 49 kap. 5 § SFL en definition av oriktig uppgift. Att skattebrottslagen i dag bygger på att uttrycket oriktig uppgift har samma innebörd som i skattelagstiftningen är väsentligt för att regleringen som blankettstraffbud ska fungera. Det bör därför krävas mycket starka skäl för att ändra på denna ordning. En reglering där oriktig uppgift i skattebrottslagen ges en delvis annan innebörd än i skatteförfarandelagen skulle från systematiska utgångspunkter inge betänkligheter och medföra behov av en större översyn av regleringen som helhet vilket bedöms ligga utanför vad som är möjligt inom ramen för denna utredning. Utgångspunkten för utredningens förslag är således att de ändringar som föreslås ska omfatta både skattebrottslagen och skatteförfarandelagen.

Utredningen har med hänsyn till att en definition av oriktig uppgift finns i skatteförfarandelagen övervägt om det skulle vara tillräckligt att en ny reglering skulle införas i skatteförfarandelagen för att tydliggöra att lämnande av i sig korrekta uppgifter i samband med mervärdesskattebedrägerier kan vara att bedöma som oriktiga uppgifter. Det skulle därmed – som en konsekvens – vara den definitionen som skulle ligga till grund för prövningen av en fråga om ansvar för skattebrott enligt skattebrottslagen. Det som främst talar för en sådan lösning är att det skulle följa den systematik som finns i dag utan att större ingrepp i lagstiftningen som helhet skulle behöva ske.

Kommissionen har dock i den ovan nämnda underrättelsen uttryckligen angett att Sverige genom att i 2 § skattebrottslagen inte se till att den bestämmelsen är formulerad på ett sätt som omfattar korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 3.2 d iii i direktivet. Enligt utredningens bedömning är det med hänsyn till vad som framgår av kommissionens underrättelse osäkert om en ny reglering gällande korrekta uppgifter som endast införs i skatteförfarandelagen skulle anses vara tillräckligt tydlig som implementering av artikel 3.2 d iii i SEFI-direktivet. Att det i utredningens direktiv har angetts att det finns

skäl att tydliggöra en lagstiftning som uttryckligen kriminaliserar lämnandet av korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt i syfte att bedrägligen dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt bedöms också tala för att ny reglering bör införas även i skattebrottslagen.

Utredningen återkommer i kapitel 7 och 8 till förslag och överväganden om ändringar i skattebrottslagen och i kapitel 9 till förslag och överväganden om ändringar i skatteförfarandelagen.

7 Kriminalisering av oriktiga muntliga uppgifter

7.1 Undantaget för muntliga uppgifter i 2 § skattebrottslagen tas bort

Förslag: Även muntliga uppgifter ska kunna leda till straffansvar för skattebrott.

Av 2 § skattebrottslagen framgår att 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 för skattebrott till fängelse i högst två år.

SEFI-direktivet ställer i artikel 3.2 d i krav på att varje handling eller underlåtenhet som begåtts inom ramen för gränsöverskridande bedrägliga upplägg med avseende på användning eller presentation av falska, felaktiga eller ofullständiga uppgifter eller dokument avseende mervärdesskatt som leder till en minskning av EU:s egna medel ska utgöra bedrägeri som riktar sig mot EU:s finansiella intressen. Direktivet kräver således att både uppgifter och dokument ska omfattas av straffansvaret. För att uppfylla direktivet i denna del krävs att även uttalanden, dvs. muntliga uppgifter, uttryckligen omfattas av regleringen för i vart fall sådana skattebrott som omfattas av SEFI-direktivet. För att uppnå detta behöver således undantaget för muntliga uppgifter i 2 § skattebrottslagen tas bort för brott som omfattas av direktivet.

I det följande redogörs för utredningens överväganden rörande implementering av straffansvaret för muntliga uppgifter samt om im-

plementeringen bör begränsas till att omfatta endast de brott som omfattas av direktivet¹ eller om ändringen ska vara generell och avse muntliga uppgifter vid alla skattebrott som omfattas av 2 §.

Formuleringen ”på annat sätt än muntligen” infördes i skattebrottslagen i samband med 1996 års översyn av skattebrottslagen för att ersätta kravet som tidigare gällde på att oriktiga uppgifter skulle ha lämnats i en handling. Ändringen gjordes för att tydliggöra att uppgifter som lämnats elektroniskt omfattas av lagen.² I samband med att skattebrottslagen infördes övervägdes som beskrivits i avsnitt 5.1.3 att ta bort undantaget för muntliga uppgifter. Skälen som då framfördes mot att straffbelägga oriktiga uppgifter som lämnas muntligen var i huvudsak att det kan medföra svårigheter att bevisa vad som sagts muntligen samt att det inte bedömdes finnas något praktiskt behov att kriminalisera oriktiga muntliga uppgifter särskilt med den dåvarande konstruktionen av skattebrottet som ett effektbrott. Det bedömdes även att en kriminalisering av oriktiga uppgifter som lämnas muntligen skulle kunna försätta den enskilde i en intressekonflikt då oriktiga uppgifter lämnade vid förundersökning i samband med misstanke om brott inte är straffbara.³

Rätten att inte belasta sig själv, den s.k. passivitetsrätten, kommer till uttryck bl.a. genom rätten till en rättvis rättegång i artikel 6 i Europakonventionen och omfattar att den som är anklagad för brott inte genom tvång ska behöva bidra till utredningen eller bevisningen genom att göra medgivanden eller tillhandahålla belastande material. Oskuldspresumtionen är en annan del av rätten till en rättvis rättegång som innebär att var och en ska betraktas som oskyldig till dess hans eller hennes skuld lagligen har fastställts. Det är åklagaren som ska bevisa den misstänktes skuld. Den misstänkte har rätt att tåla och är inte skyldig att på något sätt underlätta åklagarens arbete utan har rätt att inte ”belasta sig själv”. Syftet är att den som anklagats för brott ska skyddas mot otillbörliga påtryckningar från myndigheternas sida.⁴

Inom EU garanteras rätten till en rättvis rättegång och oskuldspresumtionen genom bl.a. artiklarna 47 och 48 i EU:s rättighetsstadga samt Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2016/343,

¹ Se avsnitt 3.2.

² Prop. 1995/96:170 s. 105.

³ Prop. 1971:10 s. 227–230.

⁴ Danelius, 2023, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*, s. 357–358 och 392.

det s.k. oskuldspresumtionsdirektivet.⁵ Enligt artikel 7 i direktivet ska misstänkta och tilltalade ha rätt att tåla med avseende på det brott som de misstänks eller åtalas för att ha begått och ska inte behöva vittna mot sig själva. Innebörden och räckvidden av dessa rättigheter har samma innebörd som motsvarande rättigheter enligt Europakonventionen.⁶

Av Europadomstolens praxis framgår att rätten att inte belasta sig själv föreligger när det finns en anklagelse om brott i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen. Så är fallet när en myndighet har underrättat den enskilde om en anklagelse om brott eller har vidtagit en åtgärd som gör att den enskildes situation väsentligen har påverkats av att det finns en misstanke mot henne eller honom. Rätten att inte belasta sig själv kan dock även föreligga redan innan någon är skäligen misstänkt. En sådan situation kan uppkomma när uppgifter som har inhämtats från en enskild, innan ett straffrättsligt förfarande har inletts, senare används mot henne eller honom i det förfarandet. Det kan då vara oförenligt med artikel 6 att genom hot om straff eller vite tvinga fram uppgifter från den enskilde. En förutsättning för att det ska stå i strid med artikel 6 i Europakonventionen är dock att det finns ett nära samband mellan uppgiftsskyldigheten och ett eventuellt straffrättsligt förfarande. Ett förfarande ska antingen ha inletts eller vara nära förestående.⁷

Att lämna belastande uppgifter om sig själv utgör dock inte i sig någon kränkning. Det är bara om uppgifterna lämnats på grund av direkt påtryckning, direkt tvång eller vilseledande som det kan vara fråga om ett konventionsbrott.⁸

Om undantaget för muntliga uppgifter tas bort skulle det medföra att uppgifter som lämnats muntligt kan ligga till grund för ansvar för skattebrott på samma sätt som skriftliga uppgifter. Enligt utredningens bedömning skulle det dock inte medföra en ökad risk för kränkning av rätten att inte lämna belastande uppgifter om sig själv i samband med en förundersökning eller under skatteförfarandet då ett straffrättsligt förfarande kan vara nära förestående. Risken för att påtryckningar eller tvång att lämna uppgifter skulle förekomma be-

⁵ Direktivet är implementerat i svensk rätt, se prop. 2017/18:58.

⁶ Se artikel 52.3 i stadgan och skäl 27 i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2016/343.

⁷ Se Ibrahim and others v. the United Kingdom, nos. 50541/08, 50571/08, 50573/08 och 40351/09, § 249, ECHR 2016, samt prop. 2017/18:58 s. 16–17 med där gjorda hänvisningar till Europadomstolens praxis.

⁸ Se NJA 2018 s. 394.

döms inte vara större för muntliga uppgifter än för skriftliga uppgifter. När det gäller lämnande av uppgifter under skatteförfarandet återkommer utredningen i kapitel 9 till överväganden när det gäller ändringar i skatteförfarandelagen.

I promemorian som togs fram inför införandet av SEFI-direktivet bedömdes också att det kunde ifrågasättas om rätten att inte lämna straffrättsligt belastande uppgifter om sig själv i en förundersökning var ett skäl som med någon egentlig bäring talade mot att ta bort undantaget för muntliga uppgifter.⁹

Att oriktiga muntliga uppgifter blir generellt straffbara vid skattebrott bedöms inte heller medföra några större förändringar när det gäller vilka gärningar som kommer att leda till straffrättsliga åtgärder. De uppgifter som ligger till grund för skattedeklaration, kontrolluppgifter samt andra föreskrivna uppgifter (jfr 2 § skattebrottslagen) lämnas nämligen i förfarandet som utgångspunkt på annat sätt än muntligen. Att uppgifter lämnas på annat sätt än muntligen är många gånger en förutsättning inte bara för att få ett säkert underlag kring vilka uppgifter som lämnats utan även för att med säkerhet veta vem som lämnat uppgifterna. Att det kan medföra svårigheter att bevisa vad som sagts muntligen kan samtidigt inte vara ett skäl som i sig talar emot att även oriktiga uppgifter som lämnats muntligt kan leda till straffansvar.

Sammantaget gör utredningen bedömningen att det saknas något bärande skäl som talar mot att ta bort undantaget för muntliga uppgifter i 2 § skattebrottslagen. För att fullgöra de förpliktelser om krav på kriminalisering som följer av artikel 3.2 d i i SEFI-direktivet föreslås därför att även muntliga uppgifter ska omfattas av straffansvaret. Enligt utredningens bedömning saknas det vidare skäl att begränsa förslaget till att omfatta endast uppgifter som avser mervärdesskatt. Även muntliga uppgifter som lämnas avseende andra skatter och avgifter bör omfattas av det straffbara området. Det sätt på vilket uppgifter lämnas kan i annat fall riskera att skapa osäkerhet om vad som gäller i de fall en utredning omfattar t.ex. både inkomstskatt och mervärdesskatt. En enhetlig reglering i dessa avseenden torde också bli tydligare och vara lättare att förstå. Det saknas vidare skäl att begränsa förslaget till att endast avse de allvarliga brott som SEFI-direktivets kriminaliseringskrav tar sikte på. För att upprätthålla enhetlighet föreslås därför att förändringen ska avse samtliga

⁹ Ds 2018:34 s. 35.

skatter och avgifter samt även i övrigt gälla samtliga skattebrott som omfattas av 2 §.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 2 § skattebrottslagen.

7.2 Övriga undantag för muntliga uppgifter i skattebrottslagen tas bort

Förslag: Muntliga uppgifter ska även kunna leda till straffansvar för vårdslös skatteuppgift, skatteredovisningsbrott och vårdslös skatteredovisning.

Muntliga uppgifter undantas i skattebrottslagen från det straffbara området genom formuleringen ”på annat sätt än muntligen” även i bestämmelserna om vårdslös skatteuppgift (5 §) samt skatteredovisningsbrott (7 §). Genom hänvisning i 8 § som avser vårdslös skatteredovisning till 7 § gäller undantaget i tillämpliga delar även för den paragrafen. Utredningen har därför övervägt om även dessa bestämmelser ska ändras på motsvarande sätt som 2 §.

Brottet vårdslös skatteuppgift är den grovt oaktsamma motsvarigheten till skattebrott. För skatteredovisningsbrott döms vid uppsåtligt brott i vissa fall då gärningen inte utgör skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen. För skatteredovisningsbrott kan dömas även om det saknas fara för skatteundandragande eller uppsåt till skatteundandragande vilket krävs enligt 2 § skattebrottslagen. För vårdslös skatteredovisning döms den som av grov oaktsamhet begår skatteredovisningsbrott som avses i 7 § första stycket 2 eller andra stycket.

Även om SEFI direktivet inte medför krav på att samtliga bestämmelser i skattebrottslagen ska omfatta oriktiga uppgifter som lämnas muntligen så finns det andra skäl som talar för att regleringen hålls enhetlig. Att omfattningen av vilken typ av oriktiga uppgifter som utgör brott enligt skattebrottslagen är enhetlig måste anses förenkla rättstillämpningen och samtidigt bidra till att omfattningen av det straffbara området som helhet blir tydligare och enklare att förstå. I övrigt gör utredningen samma överväganden som redogjorts för ovan avseende ändringen av 2 § skattebrottslagen när det gäller att

muntliga uppgifter även ska omfattas av straffansvaret i tillämpliga delar i 5 och 7–8 §§. Att oriktiga muntliga uppgifter i dessa fall blir straffbara bedöms inte medföra några större förändringar när det gäller vilka gärningar som kommer att kunna leda till straffansvar enligt de aktuella bestämmelserna. De uppgifter som ligger till grund för skattekäring, kontrolluppgifter eller motsvarande som avses i de aktuella bestämmelserna bedöms som utgångspunkt lämnas på annat sätt än muntligen.

Utredningen bedömer inte heller att förslaget i denna del skulle medföra någon ökad risk för kränkning av rätten att inte lämna belastande uppgifter om sig själv. Utredningen föreslår därför sammanfattningsvis att även muntliga uppgifter ska kunna leda till straffansvar enligt 5 och 7–8 §§ skattebrottslagen som en del av en enhetlig reglering när det gäller muntliga uppgifter.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 5 och 7 §§ skattebrottslagen.

8 Kriminalisering av korrekta uppgifter som lämnas i visst syfte

8.1 Utgångspunkter för en ny reglering

Enligt artikel 3.2 d iii i SEFI-direktivet ska presentation av korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt i syfte att bedrägligen dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt vara straffbelagd. Den svenska regleringen som finns i 2 § skattebrottslagen omfattar inte uttryckligen uppgifter som i sig kan vara korrekta utan oriktiga uppgifter. Högsta domstolen har samtidigt i avgörandet NJA 2018 s. 704, som redovisats i avsnitt 5.1.4, tagit ställning till 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. Högsta domstolen kom fram till att företrädaren i det aktuella bolaget hade lämnat eller låtit lämna en oriktig uppgift i den mening som avses i skattebrottslagen genom att avdrag för ingående mervärdesskatt yrkats, eftersom bolaget på grund av ond tro inte hade avdragsrätt för den i målet aktuella ingående mervärdesskatten.

Som redovisats i avsnitt 3.4 har kommissionen i sin formella underrättelse ansett att Sverige har underlåtit att korrekt införa SEFI-direktivets kriminaliseringskrav i artikel 3.2 d iii.

I utredningens direktiv görs en bedömning att svensk rätt med hänsyn till avgörandet från Högsta domstolen redan i dag uppfyller kriminaliseringskravet i artikel 3.2 d iii genom det straffansvar som följer direkt av 2 § skattebrottslagen. Samtidigt framgår det av utredningens direktiv att regeringen trots detta ansett att det finns skäl att tydliggöra en lagstiftning som uttryckligen kriminaliserar lämnandet av korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt i syfte att bedrägligen

dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt.

En reglering måste tillgodose att kraven enligt SEFI-direktivet avseende ”korrekta uppgifter” uppfylls samtidigt som gällande tillämpning av skattebrottslagen vid mervärdesskattebedrägerier inte begränsas eller får ett för brett tillämpningsområde. En ny reglering bör vidare, mot bakgrund av vad som ovan nämnts, så långt möjligt utgöra en kodifiering av den praxis som finns när det gäller förutsättningarna för att vägra avdrag i de fall en person varit i ond tro. Utredningen redogör i det följande för övervägandena gällande utformningen av en ny reglering och hur SEFI-direktivets krav kan tillgodoses.

8.2 Grundläggande förutsättningar

Bedömning: En ny reglering ska inte begränsas till att avse korrekta uppgifter i de fall SEFI-direktivet medför kriminaliseringskrav utan utformas så att den ger stöd för att bestämmelserna i skattebrottslagen kan fortsätta tillämpas som i dag vid mervärdesskattebedrägerier. Regleringen bör begränsas till mervärdesskatt.

Vid bedömningen av hur en ny reglering som tydliggör lagstiftningen bör utformas är det väsentligt att utgå från syftet med SEFI-direktivet. Syftet med direktivet är att fastställa minimiregler för definitionen av brott och påföljder avseende bekämpande av bedrägeri och annan olaglig verksamhet som riktar sig mot unionens finansiella intressen, med avsikt att stärka skyddet mot brott som påverkar dessa finansiella intressen. Skyddet av unionens finansiella intressen kräver enligt direktivet en gemensam definition av begreppet bedrägeri som faller inom direktivets tillämpningsområde, och som omfattar bedrägligt agerande med avseende på såväl inkomster, utgifter och tillgångar på bekostnad av Europeiska unionens allmänna budget. Direktivet tar, i den del som gäller mervärdesskatt, framför allt sikte på åtgärder mot mervärdesskattebedrägeri, i synnerhet karusellbedrägeri och mervärdesskattebedrägeri via skenföretag.

SEFI-direktivets kriminaliseringskrav gäller endast fall av allvarliga brott som riktar sig mot det gemensamma systemet för mervärdesskatt vilket enligt direktivet är fallet när en uppsåtlig handling eller underlåtenhet har anknytning till territoriet i två eller flera med-

lemsstater i unionen och inbegriper en total skada på minst 10 miljoner euro. Den svenska skattebrottsbestämmelsen gäller skattebrott generellt och är inte begränsad till enbart mervärdesskatt eller till allvarliga brott med viss total skada på motsvarande vis som SEFI-direktivet. Enligt utredningens mening finns inte skäl att ändra den tillämpning av skattebrottslagen som finns i dag när det gäller mervärdesskattebedrägerier som sker genom karusellhandel eller via skenföretag utan krav på gränsöverskridande bedrägliga upplägg som omfattar en viss total skada.

Vid tillämpning av bestämmelsen om skattebrott i 2 § skattebrottslagen är det vidare tillräckligt att det föreligger fara för att skatt undandras det allmänna medan det enligt SEFI-direktivet krävs att handlingen eller underlåtenheten leder till en minskning av medel från unionens budget. SEFI-direktivet kräver vidare endast att uppsåtligt agerande i syfte att uppnå viss effekt ska vara straffbelagt.

Bestämmelsen om skattebrott kräver uppsåt, enligt praxis minst i form av likgiltighetsuppsåt¹, men inte att det finns ett syfte eller en avsikt att uppnå en viss effekt. Om en ny reglering av mervärdesskattebedrägerier genom karusellhandel eller via skenföretag skulle utformas med krav på avsiktsuppsåt bedöms att rättstillämpningen skulle bli onödigt komplicerad och att det i många fall inte skulle gå att fälla någon till ansvar eftersom gärningens konstruktion med en brottslighet som begås i flera led många gånger endast ger förutsättningar att bevisa likgiltighetsuppsåt. En reglering som endast tar sikte på avsiktsuppsåt riskerar därmed att bli verkningslös. Se vidare angående uppsåt i avsnitt 8.5.

En ny reglering i skattebrottslagen som endast syftar till att införa artikel 3.2 d iii i SEFI-direktivet, med de begränsningar som beskrivits ovan i fråga om bl.a. total skada och krav när det gäller uppsåtstyp, skulle sammantaget få ett mycket mer begränsat tillämpningsområde när det gäller mervärdesskattebedrägerier av aktuell typ än dagens praxis.² En sådan reglering skulle därmed även kunna medföra att vissa mervärdesskattebedrägerier skulle omfattas av den nya regleringen medan andra endast skulle vara att bedöma som skattebrott enligt dagens praxis. En sådan reglering skulle enligt utredningen riskera att ge upphov till gränsdragningsproblem vid tillämpningen när det gäller mervärdesskattebedrägerier av aktuell typ. Det

¹ Se avsnitt 5.1.3.

² Jfr NJA 2018 s. 704.

bedöms inte heller finnas skäl att införa en ny brottsrubricering i skattebrottslagen för att tydliggöra lagstiftningen och genomföra artikel 3.2 d iii i SEFI-direktivet.

Sammantaget bedömer utredningen att det är av vikt att en ny reglering för de aktuella fallen av mervärdesskattebedrägerier utformas på ett sätt som inte ändrar tillämpningen av skattebrottslagen i något av de avseenden som nu har redogjorts för. Förutsättningarna att döma för mervärdesskattebedrägerier enligt gällande bestämmelser i skattebrottslagen bör alltså inte begränsas i något avseende. En ny reglering bör uppfylla de krav som ställs i SEFI-direktivet när det gäller att omfatta presentation av korrekta uppgifter i vissa fall, samtidigt som den ger stöd för att bestämmelserna i skattebrottslagen kan fortsätta tillämpas fullt ut vid mervärdesskattebedrägerier.

Artikel 3.2 d i och iii i SEFI-direktivet är begränsade till att avse bedrägerier som riktar sig mot systemet för mervärdesskatt. Det har inte framkommit att det finns behov av ett förtydligande av begreppet oriktig uppgift för motsvarande situationer i fråga om andra skatter. Till skillnad mot vad som föreslagits i fråga om undantaget för muntliga uppgifter bör regleringen av korrekta uppgifter därför begränsas till mervärdesskatt.

8.3 En ny reglering ska kopplas till begreppet oriktig uppgift

Bedömning: En ny reglering i skattebrottslagen som tydliggör att lämnande av en i sig korrekt uppgift i vissa fall vid ett mervärdesskattebedrägeri kan vara att bedöma som skattebrott ska kopplas till begreppet oriktig uppgift.

Det finns i dag inte någon definition av begreppet oriktig uppgift i skattebrottslagen. Innebörden bestäms i stället med ledning av bestämmelserna i den skatteförfattning som i det enskilda fallet reglerar skattskyldigheten.³ Uttrycket oriktig uppgift förekommer även i skattelagstiftningen och det är avsett att ha samma innebörd i de olika regelsystemen.⁴

³ Prop. 1995/96:170 s. 61.

⁴ Se bl.a. bestämmelserna om skattetillägg och efterbeskattning i 49 kap. 4 § och 66 kap. 27 § SFL samt prop. 2010/11:165 s. 1110 med där gjorda hänvisningar.

Enligt 49 kap. 5 § SFL ska en uppgift anses vara 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 riktigt uppgiftslämnande.

Vad som avses med korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt

Av SEFI-direktivet (skäl 4) framgår att de förfaranden som åsyftas i artikel 3.2 d iii är mervärdesskattebedrägerier, i synnerhet karusellbedrägerier, mervärdesskattebedrägerier via skenföretag och mervärdesskattebedrägerier som begås inom ramen för en kriminell organisation. I propositionen inför införandet av SEFI-direktivet uttrycks också att de förfaranden som nämns i artikel 3.2 d iii är sådana som utgör led i karusellbedrägerier.⁵ Det ska dock tilläggas att motsvarande kan gälla vid förvärvsbedrägerier och andra fall där EU-domstolens praxis om ond tro kan tillämpas.⁶

Högsta domstolen formulerade i NJA 2018 s. 704, som gällde ett fall av mervärdesskattebedrägeri av aktuell typ, prejudikatfrågan så att frågan gällde ”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”. Högsta domstolen förtydligade vidare att skälet till frågan var ”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”.

I den aktuella situationen finns rätten att vägra avdrag inte reglerad i mervärdesskattelagen och deklARATIONEN visade sig uppfylla de materiella och formella krav som finns angivna i den lagen.⁷ Om en

⁵ Prop. 2018/19:78 s. 9.

⁶ Jfr Finanzamt M., C-596/21, EU:C:2022:921.

⁷ Det kan dock som förtydligande noteras att innehållet i en mervärdesskattedeklaration vanligen inte ger någon närmare vägledning angående de transaktioner som omfattas av deklARATIONEN. I en ruta för ingående skatt anges t.ex. endast ett belopp som inkluderar samtliga förvärv som är hänförliga till den rutan. Det går därmed som utgångspunkt vid mervärdesskattebedrägerier av aktuell typ inte att endast utifrån uppgifter i deklARATIONEN att bedöma om en uppgift är oriktig.

person i motsvarande situation hade yrkat avdrag för ingående skatt i ett fall där det enligt mervärdesskattelagen finns ett avdragsförbud och samtidigt inte lämnat de uppgifter som krävs för att rätten till avdrag ska kunna bedömas skulle en oriktig uppgift anses ha lämnats genom att avdrag har yrkats för en kostnad som inte är avdragsgill. Detsamma skulle gälla om det inom ramen för ett mervärdesskattebedrägeri t.ex. förekommer osanna fakturor. Har det inte funnits några leveranser av varor kan man vägra avdrag för ingående skatt med stöd av de vanliga bestämmelserna i mervärdesskattelagen.

Avdragsförbudet vid ond tro framgår inte heller uttryckligt av mervärdesskattedirektivet och gäller således vid sidan av de materiella och formella krav som finns uppställda i direktivet. EU-domstolen har uttryckt det så att god tro utgör ett ”implicit materiellt villkor” för avdragsrätt.⁸

Högsta domstolens hänvisning till att avdragsrätten fallit bort grundar sig på den relativt omfattande praxis från EU-domstolen som hade existerat en längre tid redan då SEFI-direktivet beslutades den 5 juli 2017 samt praxis från Högsta förvaltningsdomstolen, HFD 2013 ref. 12. EU-domstolens praxis innebär att avdragsrätten bortfaller om en köpare känt till eller borde ha känt till att denne deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri som leverantören eller en annan aktör tidigare eller senare i kedjan av leveranser eller tillhandahållanden gjort sig skyldig till.⁹

Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2013 ref. 12 med hänvisning till unionsrättslig praxis bekräftat att en köpare som känt till eller borde ha känt till att denne genom sina transaktioner deltog i ett mervärdesskattebedrägeri inte har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen. Högsta förvaltningsdomstolen har vidare i HFD 2021 ref. 18 ansett att för att en säljare ska nekas undantag från skatteplikt vid försäljning av varor till ett annat EU-land med hänvisning till att säljaren kände till eller borde ha känt till att denne blev inblandad i ett skatteundandragande krävs inte att det har skett ett slutligt faktiskt bortfall av mervärdesskatt inom ramen för den aktuella leveranskedjan.

När innebörden av artikel 3.2 d iii i SEFI-direktivet ska bedömas bör vidare noteras att utrymmet för att lämna korrekta uppgifter

⁸ Finanzamt M., C-596/21, EU:C:2022:921, p. 38.

⁹ Se t.ex. Mahagében och Dávid C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, p. 49, Bonik C-285/11 EU:C:2012:774, p. 43 samt Maks Pen C-18/13, EU:C:2014:69, p. 29.

samtidigt som man bedrägligen döljer något bör vara mycket begränsat.¹⁰ Kriminaliseringskravet i SEFI-direktivet bedöms därmed avse subjekt som inte varit direkt involverade i en brottslighet men som ändå genom sitt agerande har ”hjälpit de som utför skattebedrägeriet och blivit delaktig i detta bedrägeri”.¹¹

Sammanfattningsvis bedöms övervägande skäl tala för att avsikten med uttrycket korrekta uppgifter i SEFI-direktivet är att beskriva en situation där de i mervärdesskattedirektivet uppställda kraven är uppfyllda men där transaktionen utgjort en del i ett mervärdesskattebedrägeri.

En i sig korrekt uppgift vid mervärdesskattebedrägerier kan vara en oriktig uppgift

Frågan är hur en reglering som förtydligar att även lämnande av i sig korrekta uppgifter kan vara att bedöma som brott enligt skattebrottslagen bör utformas. I dag utgår skattebrottslagens kriminalisering, som tidigare redogjorts för, från att den uppgift som lämnats ska vara oriktig för att träffas av det straffbara området. Ett alternativ är därför att skattebrottslagen kompletteras med en bestämmelse som förtydligar att även uppgifter som för en utomstående betraktare kan framstå som korrekta – vid mervärdesskattebedrägerier – ska träffas av det straffbara området och begreppet oriktig uppgift. Införandet av en sådan bestämmelse skulle ske i förtydligande syfte och närmast utgöra en kodifiering av rättspraxis när det gäller hur begreppet oriktig uppgift ska förstås.

Ett annat alternativ som har övervägts är att regleringen inte skulle vara kopplad till oriktig uppgift utan i stället utformas med utgångspunkt i att korrekta uppgifter i vissa fall skulle kunna vara att bedöma som brott enligt de bestämmelser i skattebrottslagen där oriktig uppgift förekommer (2, 5 och 7 §§). En sådan reglering skulle i och för sig kunna vara tilltalande av språkliga skäl eftersom bestämmelsen då inte behöver uttryckas så att en i sig korrekt uppgift i vissa fall kan vara en oriktig uppgift. En sådan reglering skulle kunna utformas med utgångspunkt i artikel 3.2 d iii i SEFI-direktivet och

¹⁰ Jfr EU-domstolens uttalande i flera domar att nekande av avdrag i ond tro-fallen, trots att de materiella och formella kraven är uppfyllda, utgör ett undantag från de vanliga reglerna (se t.ex. Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, p. 48 och 50).

¹¹ Jfr Finanzamt M., C-596/21, EU:C:2022:921, p. 35.

utformas som ett andra stycke i 2, 5 och 7 §§ skattebrottslagen med exempelvis följande lydelse: ”Detsamma gäller den som lämnar en i sig korrekt uppgift om uppgiften syftar till att dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt.”

Samtidigt har Högsta domstolen i NJA 2018 s. 704 bedömt att en uppgift av aktuell typ varit att bedöma som en oriktig uppgift enligt skattebrottslagen.

Enligt utredningens mening – och i linje med Högsta domstolens avgörande – är i sig korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt som lämnas av någon som känner till eller borde ha känt till att uppgifterna avser transaktioner som ingår som ett led i ett mervärdesskattebedrägeri att bedöma som oriktiga uppgifter enligt skattebrottslagen. Att lämnade uppgifter i de aktuella fallen även fortsättningsvis anses vara oriktiga i den terminologi som gäller i svensk rätt kan ses som en bekräftelse på att det brottsliga upplägget inte accepteras och att uppgifterna faktiskt inte är att bedöma som korrekta just eftersom de är en del av ett bedrägligt upplägg som uppgiftslämnaren känner till eller borde ha känt till.

För skatteförfarandets del är det vidare så att lagstiftningen bygger på att det föreligger en oriktig uppgift för att bestämmelser rörande skattetillägg ska bli tillämpliga. Som tidigare framförts bedöms det också finnas starka skäl för att behålla samma innebörd vad gäller begreppet oriktig uppgift i skatteförfarandelagen och i skattebrottslagen.

Dessa skäl bedöms sammantaget tala för att en ny reglering i skattebrottslagen som kriminaliserar lämnandet av korrekta uppgifter i vissa fall vid mervärdesskattebedrägerier ska kopplas till begreppet oriktig uppgift och inte utformas som en självständig kriminalisering som tar sikte på lämnandet av korrekta uppgifter i vissa fall. Enligt utredningens mening kan en sådan reglering tillgodose kommissionens krav på att det uttryckligen ska framgå att korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt i vissa fall omfattas av skattebrottslagen. Det är som ovan angetts också i överensstämmelse med dagens praxis.

8.4 Regleringen ska omfatta alla bestämmelser i skattebrottslagen där begreppet oriktig uppgift förekommer

Förslag: Regleringen ska omfatta alla bestämmelser i skattebrottslagen där begreppet oriktig uppgift förekommer.

Oriktig uppgift förekommer i bestämmelserna om skattebrott, vårdslös skatteuppgift samt skatteredovisningsbrott i 2, 5 och 7 §§ skattebrottslagen. Genom hänvisning i 8 § gällande vårdslös skatteredovisning till 7 § har begreppet betydelse även för den bestämmelsen. Det förekommer vid åtal för skattebrott bestående i mervärdesskattebedrägeri att det finns ett alternativt ansvarsyrkande som gäller vårdslös skatteuppgift enligt 5 § skattebrottslagen för det fall uppsåtligt brott inte skulle bedömas föreligga. Redan inför införandet av skattebrottslagen påpekades avseende brottet vårdslös skatteuppgift att oriktig uppgift, som kan avslöjas endast vid en genomgång av bokföring eller andra räkenskaper, såsom vid mervärdesskattedeclaration eller annan liknande handling med summarisk redovisning, så gott som undantagslöst innebär fara för skatteundandragande. Bedömningen gjordes då att faran var stor för att det allmänna skulle orsakas en slutlig förmögenhetsförlust även till följd av grov oaktsamhet i dessa fall när det gäller exempelvis mervärdesskatt.¹²

När det gäller skatteredovisningsbrott enligt 7 § skattebrottslagen (samt den oaktsamma varianten av brottet i 8 §, vårdslös skatteredovisning) har utredningen inte exempel på något fall där dessa brottstyper förekommit vid mervärdesskattebedrägerier som begås i form av mervärdesskattebedrägeri, via skenföretag eller inom ramen för en kriminell organisation. Det bedöms samtidigt inte finnas något bärande skäl som talar emot att möjliggöra en tillämpning av en ny reglering gällande i sig korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt även inom ramen för 7 och 8 §§ i fall då förutsättningar att döma för skattebrott enligt 2 § inte föreligger, exempelvis på grund av att det saknats fara för skatteundandragande, eller då det saknats uppsåt till skatteundandragande. Att omfattningen av vilken typ av oriktiga uppgifter som utgör brott enligt skattebrottslagen är enhetlig anses bidra till att det straffbara området som helhet blir tydligt.

¹² Prop. 1971:10 s. 256.

Utredningen gör med hänsyn till detta bedömningen att en ny reglering som uttryckligen gäller korrekta uppgifter i samband med mervärdesskattebedrägerier ska omfatta samtliga bestämmelser i skattebrottslagen där begreppet oriktig uppgift förekommer.

8.5 Förslag till ny reglering

Förslag: En uppgift avseende mervärdesskatt ska enligt skattebrottslagen anses vara oriktig om den som lämnat uppgiften kände till eller borde ha känt till att uppgiften avser en transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt även om uppgiften i sig framstår som korrekt.

Enligt artikel 288 i EUF-fördraget¹³ är ett direktiv med avseende på det resultat som ska uppnås bindande för varje medlemsstat till vilken det är riktat, men överlåter till de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet. Medlemsstaterna är alltså vid genomförandet inte bundna av den terminologi, systematik eller lagstiftningsteknik som använts i ett direktiv så länge det avsedda resultatet uppnås.

En ny reglering bör uppfylla de krav som ställs i SEFI-direktivet när det gäller att omfatta presentation av korrekta uppgifter i vissa fall. Samtidigt bör den enligt utredningens mening så långt möjligt utgå från den bedömning Högsta domstolen gjort samt följa Högsta förvaltningsdomstolens och EU-domstolens praxis när det gäller förut-sättningarna för att vägra avdrag i de fall en beskattningsbar person varit i ond tro.

Artikel 3.2 d iii reglerar presentation av korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt i syfte att bedrägligen dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt. Nedan redogörs för utredningens bedömning när det gäller hur rekvisiten i artikel 3.2 d iii bör införas i skattebrottslagen.

¹³ Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

Uttrycket presentation av korrekta uppgifter

SEFI-direktivets uttryck ”presentation” av korrekta uppgifter bedöms motsvara det uttryck som används i skattebrottslagen att någon ”lämnar” en uppgift. Det har inte framkommit något skäl som talar för att förtydligande behövs i den delen.

Utredningen har i avsnitt 8.3 redogjort för att SEFI-direktivet med uttrycket korrekta uppgifter bedömts avse uppgifter som lämnats i vissa situationer då avdragsrätt saknas eller rätten till undantag från skatteplikt kan vägras på grund av ond tro. Det har övervägts om uttrycket korrekta uppgifter som används i SEFI-direktivet vid införandet av en ny reglering skulle kunna ersättas med en formulering som motsvarar den som Högsta domstolen använde i NJA 2018 s. 704, dvs. att en uppgift hänför sig till ”förvärv som är verkliga” alternativt formuleringen ”riktiga uppgifter” eller någon annan liknande formulering som EU-domstolen har använt sig av när det gäller uppgifter av aktuell typ. Det har dock inte bedömts vara möjligt att hitta någon sådan formulering som samtidigt tillgodoser kommissionens framställda krav i sin formella underrättelse till Sverige respektive regeringens uppdrag i utredningens direktiv att tydliggöra en lagstiftning som uttryckligen kriminaliserar lämnandet av korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt i visst syfte. Utredningen föreslår därför att begreppet korrekta uppgifter används. Eftersom uppgifter av aktuell typ i den svenska rättstillämpningen har ansetts utgöra oriktiga uppgifter om de lämnats i fall då ond tro förelegat bör formuleringen ”i sig framstår som korrekt” användas. Att en uppgift ”i sig framstår som korrekt”, får på ett tillräckligt tydligt sätt anses ge uttryck för att det är just den situation som gäller presentation av korrekta uppgifter enligt SEFI-direktivets artikel 3.2 d iii som regleringen avser.

Uttrycket ”i syfte att” bedöms begränsa tillämpningen

Uttrycket i SEFI-direktivet ”i syfte att” bedrägligen dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt ger rent språkligt uttryck för ett agerande med avsikt att uppnå en viss effekt. Uttrycket bör tolkas på så sätt att kriminaliseringskravet i direktivet gäller vid avsiktssuppsåt. Detta motsvarar inte vad som i dag gäller enligt svensk rätt vid tillämpning av 2 §

skattebrottslagen. Enligt 2 § skattebrottslagen krävs för att döma för skattebrott vid mervärdesskattebedrägerier uppsåtligt handlande eller uppsåtlig underlåtenhet men inte en direkt avsikt att skatt ska undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas. Enligt praxis gäller vid krav på uppsåt i svensk rätt att det ska föreligga minst i form av likgiltighetsuppsåt.

Den svenska regleringen i skattebrottslagen går alltså längre än direktivet och omfattar i fråga om mervärdesskattebedrägerier även brott som begås med andra former av uppsåt än avsiktsuppsåt samt även brott som begås genom grov oaktsamhet. Att i en ny reglering använda uttrycket ”i syfte att” – som är ett uttryck för att det finns en subjektiv avsikt, dvs. ett subjektivt rekvisit – för att reglera vad som objektivt sett är att bedöma som en oriktig uppgift enligt skattebrottslagen skulle kunna medföra att det blir svårare att bedöma en uppgift som oriktig i vissa fall. Det skulle t.ex. kunna innebära att det inte bedöms finnas förutsättningar att döma för brottet vårdslös skatteuppgift enligt 5 § skattebrottslagen i ett fall av mervärdesskattebedrägerier om den åtalade varit grovt oaktsam när det gäller lämnandet av en uppgift, men uppgiften samtidigt enligt en ny reglering inte är att bedöma som oriktig för att den åtalade inte lämnat uppgiften i syfte att uppnå en viss effekt.

Sammanfattningsvis bedöms att begreppet ”i syfte att” skulle begränsa tillämpningen av en ny reglering om i sig korrekta uppgifter vid mervärdesskattebedrägerier på ett sätt som såvitt framkommit inte i dag har något stöd i praxis. Bedömningen görs därmed att en reglering som speglar praxis bör väljas, dvs. kriminaliseringen ska omfatta samtliga uppsåtsformer och grovt oaktsamma förfaranden.

Uttrycket att dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt

Skyddet av unionens finansiella intressen kräver enligt SEFI-direktivet en gemensam definition av begreppet bedrägeri, som faller inom direktivets tillämpningsområde och som omfattar bedrägligt agerande med avseende på såväl inkomster, utgifter och tillgångar på bekostnad av Europeiska unionens allmänna budget. SEFI-direktivets kriminaliseringskrav gäller de allvarligaste formerna av mervärdesskattebedrägeri (se skälen p. 4).

Utredningen har bedömt att SEFI-direktivet med uttrycket korrekta uppgifter avser uppgifter som lämnats i vissa situationer då avdragsrätt för mervärdesskatt enligt EU-domstolens praxis saknas eller rätten till undantag från skatteplikt kan vägras på grund av ond tro, se avsnitt 8.3.

För att beskriva i vilka situationer lämnande av korrekta uppgifter kan vara straffbart används i SEFI-direktivet formuleringen ”att dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt”. Syftet med att använda denna formulering får, enligt utredningens mening, vara att definiera och tydliggöra de situationer som ska anses utgöra ett mervärdesskattebedrägeri eller ett skatteundandragande.

Med uttrycket dölja en utebliven betalning, såsom detta används i SEFI-direktivet, torde således avses den situationen att en förvärvare är medveten om att en överlåtare (missing tradern) i en transaktionskedja inte avser att betala eller redovisa den utgående mervärdesskatt som är hänförlig till försäljningen. En otillbörlig rätt till återbetalning av mervärdesskatt uppstår i sista ledet i en karusellhandel, då transaktionen i det ledet medför rätt till avdrag eller återbetalning av skatt. Det kan dock inte uteslutas att det kan finnas ytterligare situationer som uppfyller förutsättningarna att otillbörligen skapa en rätt till återbetalning.

Frågan är hur uttrycket ”att dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt” förhåller sig till EU-domstolens praxis.

EU-domstolens praxis innebär att avdragsrätten för mervärdesskatt bortfaller om en köpare känt till eller borde ha känt till att denne deltog i en transaktion som ingick i ett skatteundandragande eller ett mervärdesskattebedrägeri som leverantören eller en annan aktör tidigare eller senare i kedjan av leveranser eller tillhandahållanden gjort sig skyldig till. Någon definition av vad som avses med skatteundandragande och mervärdesskattebedrägeri finns dock inte tydligt uttryckt i lagstiftning eller praxis. Begreppen synes i EU-domstolens praxis användas synonymt för att beskriva de uppsåtliga handlingar som leder till att mervärdesskatt inte betalas eller felaktigt återbetalas. I de fall där begreppen mervärdesskattebedrägeri eller skatteundandragande använts har det varit fråga om att en aktör i ett tidigare eller senare led genom ett bedrägligt förfarande inte har

betalat skatt eller tillskapat en rätt till återbetalning av skatt med för högt belopp.

Formuleringen ”bedrägligen dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt” i SEFI-direktivet får enligt utredningens mening anses motsvara uttrycken mervärdesskattebedrägeri eller skatteundandragande som de används av EU-domstolen.

Enligt utredningens mening kan syftet med SEFI-direktivets uttryck att ”dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt”, uppnås genom en reglering som tydliggör den EU-praxis som bygger på att det saknas avdragsrätt eller rätt till undantag från skatteplikt om den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att en transaktion ingick som ett led i ett skatteundandragande eller mervärdesskattebedrägeri. EU-domstolens praxis i fråga om vad som kan anses utgöra ett skatteundandragande eller mervärdesskattebedrägeri utvecklas fortfarande. Att använda den formulering som används i SEFI-direktivet riskerar, enligt utredningens mening, därför att förfaranden som av EU-domstolen bedöms som skatteundandragande eller mervärdesskattebedrägeri inte kommer att omfattas av regleringen. Som ovan nämnts tar SEFI-direktivet endast sikte på de mer allvarliga fallen av skatteundandraganden och mervärdesskattebedrägeri. Att utgå från de begrepp som används av EU-domstolen överensstämmer också bättre med avgörandena från Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen. Utredningen återkommer nedan till frågan om huruvida begreppet skatteundandragande eller uttrycket mervärdesskattebedrägeri bör användas.

En reglering med utgångspunkt i att avdragsrätt saknas

Utredningen har som framgår av vad som ovan redovisats bedömt att syftet med artikel 3.2 d iii i SEFI-direktivet kan uppnås genom en reglering som tydliggör den EU-praxis angående när avdragsrätt eller rätt till undantag från skatteplikt kan vägras trots att de transaktioner som gjorts uppfyller de i mervärdesskattedirektivet uppställda kraven (korrekta uppgifter). En förutsättning är att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att en lämnad uppgift

avsåg en transaktion som ingick som ett led i ett mervärdesskattebedrägeri, dvs. ond tro.

Utredningen har vidare gjort bedömningen att i sig korrekta uppgifter som lämnas av någon som är i ond tro är att bedöma som oriktiga uppgifter enligt skattebrottslagen, se avsnitt 8.3. Ett tydliggörande av att även i sig korrekta uppgifter kan vara att anse som oriktiga uppgifter i den mening som avses i skattebrottslagen föreslås därför genomföras med utgångspunkt i de fall avdragsrätt eller rätt till undantag från skatteplikt kan vägras. Genom att utgå från de situationer där avdragsrätt eller rätt till undantag från skatteplikt inte föreligger på grund av ond tro avgränsas regleringen till de fall där det faktiskt är så att avdragsrätt eller rätt till undantag från skatteplikt saknas enligt EU-domstolens praxis.

I EU-domstolens avgöranden uttrycks som ovan nämnts det aktuella avdragshindret på olika sätt. I vissa fall nämns t.ex. mervärdesskattebedrägeri medan det i andra fall hänvisas till skatteundandragande. Vidare hänvisas i vissa fall till vad som hänt tidigare i leveranskedjan medan det i andra också nämns vad som hänt i senare led. I Högsta domstolens dom används uttrycket mervärdesskattebedrägeri. Högsta förvaltningsdomstolen har använt uttrycket mervärdesskattebedrägeri såväl som skatteundandragande.¹⁴ Enligt utredningens mening bör man emellertid undvika uttrycket mervärdesskattebedrägeri för att uttrycka i vilka fall den föreslagna regleringen ska vara tillämplig. Någon definition av begreppet finns inte i annan lagstiftning. Av EU-domstolens praxis framgår att avdragsförbudet också avser skatteundandraganden i vissa fall då avdragsrätt eller rätt till undantag från skatteplikt inte finns på grund av ond tro. Enligt utredningens mening är det därför ett bättre alternativ i detta sammanhang att använda uttrycket undandragande av mervärdesskatt.

Med undandragande av mervärdesskatt avses att en aktör i ett tidigare eller senare led genom ett bedrägligt förfarande inte har betalat skatt eller har tillskapat en rätt till återbetalning av skatt med för högt belopp. Skatteundandragandet ska alltså, för att bestämmelsen ska bli tillämplig, vara en följd av att transaktionen utgjort ett led i ett mervärdesskattebedrägeri. Enbart det förhållandet att skatt som redovisats inte har betalats, t.ex. på grund av att den beskattningsbara personen ställts inför ekonomiska svårigheter, medför inte

¹⁴ Se NJA 2018 s. 704, HFD 2013 ref. 12 och HFD 2021 ref. 18.

att den beskattningsbara personen gjort sig skyldig till mervärdesskattebedrägeri.¹⁵

Utredningen föreslår mot bakgrund av det ovan angivna att en oriktig uppgift ska anses föreligga om den som lämnat en uppgift avseende mervärdesskatt som i sig framstår som korrekt varit i ond tro, det vill säga kände till eller borde ha känt till att uppgiften avsåg en transaktion som var ett led i ett undandragande av mervärdesskatt.

Särskilt om ond tro och om kravet på uppsåt

Utredningen föreslår en ny reglering gällande i sig korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt som grundas på ond tro, dvs. att den som lämnat en uppgift kände till eller borde ha känt till att uppgiften avsåg en transaktion som var ett led i ett undandragande av mervärdesskatt.

EU-domstolen har med hänvisning till den s.k. missbruksprincipen, som innebär att enskilda inte får missbruka eller åberopa gemenskapsrätten i bedrägligt syfte, slagit fast att det ankommer på en nationell domstol att vägra avdragsrätt för mervärdesskatt om det är utrett med hänsyn till objektiva omständigheter att en beskattningsbar person kände till eller borde ha känt till att han eller hon genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri. Av EU-domstolens praxis framgår vidare att bedömningen av om en beskattningsbar person kände till eller borde ha känt till detta inte är någon straffrättslig subjektiv bedömning utan ska bedömas helt baserat på objektiva omständigheter.¹⁶

Det är av vikt att poängtera att det alltid ska göras en prövning av om en beskattningsbar person har varit i ond tro i de aktuella fallen. Det finns ingen avsikt med den föreslagna regleringen att tillämpningen ska gå mot ett strikt ansvar för den som lämnar en uppgift som visar sig avse en transaktion som varit ett led i ett undandragande av mervärdesskatt. Den nya reglering som föreslås syftar endast till att tydliggöra en reglering som omfattar korrekta uppgifter enligt SEFI-direktivet genom att kodifiera gällande praxis. Det är således viktigt att kravet på ond tro upprätthålls i praxis. Risken är annars att företag väljer att avstå från transaktioner inom EU för att inte riskera att delta i mervärdesskattebedrägerier.

¹⁵ Se t.ex. HA.EN C-227/21, EU:C:2022:687, p. 32 och 33.

¹⁶ Se Kittel och Recolta Recycling, C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, p. 53 och 54.

EU-domstolen har vid upprepade tillfällen uttryckt saken så att skattemyndigheten inte kan kräva att de beskattningsbara personerna ska vidta komplexa och fördjupade kontrollåtgärder avseende sina leverantörer, då detta i praktiken skulle innebära att skattemyndigheten överför sitt kontrollansvar på de beskattningsbara personerna. Däremot strider det inte mot unionsrätten att kräva att näringsidkare vidtar alla åtgärder som rimligen kan krävas av dem för att försäkra sig om att den transaktion som de genomför inte leder till att de blir delaktiga i ett skatteundandragande.¹⁷

Det bör i detta sammanhang även särskilt noteras att ond tro i den nya reglering som föreslås endast är en förutsättning för att en lämnad uppgift ska vara att bedöma som oriktig. Förekomsten av ond tro har därmed endast betydelse för bedömningen av om det objektiva rekvisitet ”oriktig uppgift” föreligger och påverkar inte kravet på uppsåt (eller grov oaktsamhet) som subjektivt rekvisit. Detta bedöms vara i enlighet med aktuell praxis vid tillämpning av skattebrottslagen vid mervärdesskattebedrägerier.

Bedömningen av om det finns förutsättningar för att döma för ett brott inom straffrätten görs vanligen i två steg. Först bedöms om de objektiva rekvisiten i en straffbestämmelse är uppfyllda och om så är fallet görs därefter en bedömning gällande det subjektiva rekvisitet, dvs. uppsåt eller grov oaktsamhet. Det innebär att det vid en prövning enligt 2 § skattebrottslagen först bedöms om samtliga objektiva rekvisit för skattebrott är uppfyllda. Om så är fallet görs därefter även en bedömning av om nödvändigt uppsåt föreligger för samtliga av de objektiva rekvisiten. Det innebär att även i de fall då en lämnad uppgift är att bedöma som en oriktig uppgift av den typ som föreslås avseende i sig korrekta uppgifter krävs även uppsåt i vanlig ordning för att döma för skattebrott eller skatteredovisningsbrott enligt 2 och 7 §§ eller grov oaktsamhet för att döma för vårdslös skatteuppgift enligt 5 §.

Lagförslag

Förslaget innebär att det i skattebrottslagen tas in en bestämmelse som tydliggör att en uppgift som i sig framstår som korrekt och som lämnas i samband med mervärdesskattebedrägeri i vissa fall ska vara att bedöma som en oriktig uppgift.

¹⁷ Se Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, p. 51 och 52.

Bestämmelsen föreslås formuleras så att en uppgift avseende mervärdesskatt ska anses vara oriktig om den som lämnat uppgiften kände till eller borde ha känt till att uppgiften avser en transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt även om uppgiften i sig framstår som korrekt.

8.6 Regleringen införs i en ny paragraf

Förslag: Regleringen ska införas i en ny paragraf i skattebrottslagen.

Utredningen har övervägt om en ny reglering i skattebrottslagen bör utformas som en ny paragraf eller som en del av de bestämmelser som påverkas, dvs. 2, 5 och 7 §§ samt 8 § som påverkas genom hänvisning i 7 §. Utredningen föreslår att regleringen införs i en ny paragraf i skattebrottslagen. Förslaget innebär att 2, 5 och 7–8 §§ i skattebrottslagen förblir oförändrade i detta avseende. Skälen för att en ny paragraf bedöms vara att föredra är i huvudsak följande.

Alternativet skulle vara att lägga till ett andra stycke i 2, 5 och 7 §§. Detta skulle innebära en upprepning av den nya regleringen rörande i sig korrekta uppgifter som på ett onödigt sätt skulle belasta straffbestämmelserna i 2, 5 och 7 §§. Ett andra stycke i 2, 5 och 7 §§ bedöms även ge ett mer otydligt resultat då det skulle innebära att bestämmelserna skulle innehålla en generell straffbestämmelse för alla typer av skattebrott i första stycket och därefter ett nytt andra stycke med en definition av vad som kan vara att bedöma som en oriktig uppgift, men bara i fråga om mervärdesskatt och vid i sig korrekta uppgifter. Ett andra stycke i 2, 5 och 7 §§ bedöms även medföra en risk för otydlighet i fråga om vilket subjektivt rekvisit som krävs för straffansvar vid korrekta uppgifter. Det bedöms svårare att i ett andra stycke tydliggöra att ond tro endast har betydelse för det objektiva rekvisitet oriktig uppgift och att det utöver detta för straffansvar även i de fall som omfattas av ett andra stycke (dvs. vid korrekta uppgifter) krävs uppsåt eller grov oaktsamhet enligt första stycket i respektive straffbestämmelse.¹⁸

¹⁸ Jfr kravet i 1 kap. 2 § brottsbalken på att det uttryckligen ska anges om annat subjektivt rekvisit än uppsåt krävs för ansvar enligt en viss straffbestämmelse.

Den nya regleringen som föreslås avseende i sig korrekta uppgifter är inte någon självständig ny kriminalisering vid vissa mer-värdesskattebedrägerier utan avser att tydliggöra att dessa fall rymms i aktuella straffbestämmelser. Genom en ny paragraf bedöms det sammanfattningsvis enklare att tydliggöra att i sig korrekta uppgifter i vissa fall kan vara att bedöma som oriktiga uppgifter.

Lagförslag

Förslaget innebär att det förtydligande som föreslås i avsnitt 8.5. tas in i en ny 2 a § i skattebrottslagen. Bestämmelsen omfattar alla bestämmelser i skattebrottslagen där begreppet oriktig uppgift förekommer, se avsnitt 8.4.

9 Förslag om ändringar i skatteförfarandelagen

9.1 Undantaget för muntliga uppgifter i skatteförfarandelagen tas bort

Förslag: Även oriktiga uppgifter som lämnats muntligen ska kunna ligga till grund för skattetillägg.

SEFI-direktivet innehåller inte några bestämmelser rörande skattetillägg. Direktivet medför därmed inte något krav på att oriktiga uppgifter som lämnas muntligen ska kunna utgöra grund för skattetillägg. Mot bakgrund av att skattebrottslagen och skatteförfarandelagens bestämmelser om skattetillägg är starkt sammankopplade anser utredningen att det är väsentligt för att systemet ska fungera på avsett vis att ändringar i skattebrottslagen också görs i skatteförfarandelagen, se kapitel 6.

Bestämmelsen om skattetillägg vid oriktig uppgift i skatteförfarandelagen (49 kap. 4 § SFL) är när det gäller undantaget för uppgifter som lämnas muntligen utformad på motsvarande sätt som 2 § skattebrottslagen, dvs. skattetillägg ska tas ut av den ”som på något annat sätt än muntligen” i vissa fall lämnat en oriktig uppgift.

Samma skäl som framförts ovan i avsnitt 7.2 till varför en enhetlig reglering av vilken typ av oriktiga uppgifter som är straffbelagda att lämna enligt skattebrottslagens olika bestämmelser bedöms utgöra starka skäl för att också ta bort undantaget för muntliga uppgifter när det gäller i vilka fall som skattetillägg ska tas ut. En enhetlig reglering när det gäller skattetillägg och straffansvar enligt skattebrottslagen bedöms vara enklare att tillämpa, mer logisk att förstå och i stort även vara en förutsättning för rättssäkerheten när det gäller tillämpningen av de olika sanktionssystemen.

Rätten att inte belasta sig själv, passivitetsrätten, som närmare beskrivits i avsnitt 7.1, omfattar också uppgifter som ligger till grund för beslut om en sanktion i form av skattetillägg inom skatteförfarandet. För skatteutredningarna innebär det att i den utsträckning utredningen omfattar frågor om skattetillägg måste rättssäkerhetskraven i artikel 6 i Europakonventionen uppfyllas. Med avseende på passivitetsrätten innebär det att bestämmelser som reglerar enskildas skyldighet att medverka i skatteutredningar ska utformas på ett sådant sätt att inte åtgärder kan vidtas i skatteutredningen som står i strid med den skattskyldiges rätt att inte behöva belasta sig själv när det finns risk för att skattetillägg ska tas ut.¹

Om undantaget för muntliga uppgifter som grund för skattetillägg vid oriktig uppgift tas bort skulle det medföra att uppgifter som lämnats muntligt kan ligga till grund för skattetillägg på samma sätt som skriftliga uppgifter. Enligt utredningens bedömning skulle detta dock inte heller när det gäller skattetilläggsförfarandet medföra en ökad risk för kränkning av rätten att inte lämna belastande uppgifter om sig själv i samband med en förundersökning eller under skatteförfarandet då ett straffrättsligt förfarande kan vara nära förestående. Risken för påtryckningar eller tvång att lämna uppgifter till grund för beslut om skattetillägg vid oriktig uppgift bedöms inte vara större för muntliga uppgifter än för skriftliga uppgifter.

Frågeställningen om den enskildes rätt att tåga och myndigheters möjlighet att begära in uppgifter har belysts i tidigare sammanhang i förhållande till artikel 6 i Europakonventionen.² Skatteverket är i dessa sammanhang skyldigt att beakta den enskildes rätt att tåga och att inte vittna mot sig själv. Det finns även en bestämmelse i 44 kap. 3 § SFL som förbjuder vitesförelägganden i fall då det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller som kan leda till bl.a. skattetillägg om föreläggandet avser en fråga som har samband med den misstänkta gärningen. Om den som ska föreläggas är en juridisk person, gäller förbudet även ställföreträdare för den juridiska personen.³

Utredningen föreslår mot bakgrund av det ovan angivna att undantaget för muntliga uppgifter tas bort i 49 kap. 4 § SFL. I likhet med vad som föreslås i fråga om ändring i skattebrottslagen saknas det

¹ Prop. 2002/03:106 s. 178 och 179.

² Se t.ex. prop. 2017/18:58 s. 16 och 17, prop. 1997/98:10 s. 53 och 54, SOU 2004:37 s. 293 och 294 samt NJA 2001 s. 563.

³ Prop. 2017/18:58 s. 17.

skäl att begränsa förslaget till att omfatta endast uppgifter som avser mervärdesskatt. Även muntliga uppgifter som lämnas avseende andra skatter och avgifter bör således omfattas.

En ändrad lagstiftning som medför att oriktiga uppgifter som lämnas muntligen kan utgöra grund för skattetillägg förväntas inte medföra någon särskild skillnad i den praktiska tillämpningen av bestämmelsen om när skattetillägg ska tas ut. Skatteförfarandet bygger i dag på att uppgifter i allt väsentligt lämnas skriftligen (genom elektronisk eller pappersbaserad kommunikation).

Förslaget bedöms inte medföra behov av några ytterligare lagändringar i skatteförfarandelagen. Regleringen innebär redan i nuläget att det kan beslutas om efterbeskattning vid lämnande av muntliga oriktiga uppgifter (66 kap. 27 § SFL).

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 49 kap. 4 § SFL.

9.2 Ny reglering avseende korrekta uppgifter

Förslag: En uppgift ska anses vara riktig om det klart framgår att den som lämnat uppgiften kände till eller borde ha känt till att uppgiften avser en transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt även om uppgiften i sig framstår som korrekt.

Förtydligande av lagstiftningen bör göras även i skatteförfarandelagen

Skattetillägg ska enligt 49 kap. 4 § SFL tas ut av den som på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en riktig uppgift till ledning för egen beskattning. Detsamma gäller om en riktig uppgift har lämnats i ett mål om egen beskattning och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

I 49 kap. 5 § SFL definieras riktig uppgift. En uppgift ska, enligt första stycket, anses vara riktig om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig eller en uppgift som ska lämnas till ledning för

beskattningen har utelämnats. I paragrafens andra stycke anges dock att uppgiften i vissa fall ändå inte ska anses som oriktig.

Som framgått ovan innehåller SEFI-direktivet inte några bestämmelser rörande när skattetillägg ska tas ut eller något krav på att korrekta uppgifter i samband med mervärdesskattebedrägerier ska kunna utgöra grund för skattetillägg enligt skatteförfarandelagen. Något krav på att ändra gällande bestämmelser finns således inte.

Enligt utredningens mening finns som tidigare framförts starka skäl att ändå göra ändring i skatteförfarandelagens regler. Att enbart i skattebrottslagen tydliggöra att lämnande av en i sig korrekt uppgift i samband med mervärdesskattebedrägerier kan vara att bedöma som en oriktig uppgift skulle medföra tveksamheter om vad som gäller vid tillämpning av skattetilläggsbestämmelserna. Det är enligt utredningen av vikt att regleringen när det gäller skattebrott och skattetillägg vid lämnande av oriktig uppgift hålls enhetlig, se kapitel 6. Detta talar således klart för att även tydliggöra att bestämmelserna i skatteförfarandelagen när det gäller oriktig uppgift uttryckligen omfattar i sig korrekta uppgifter i samband med mervärdesskattebedrägerier. Uttrycket mervärdesskattebedrägeri bör dock även här undvikas för att uttrycka i vilka fall den föreslagna regleringen ska vara tillämplig, se avsnitt 8.5. I stället används uttrycket undandragande av mervärdesskatt.

Det bör även här framhållas att med undandragande av mervärdesskatt avses att en aktör i ett tidigare eller senare led genom ett bedrägligt förfarande inte har betalat skatt eller tillskapat en rätt till återbetalning av skatt med för högt belopp. Skatteundandragandet ska alltså för att bestämmelsen ska bli tillämplig vara en följd av att transaktionen utgjort ett led i ett mervärdesskattebedrägeri. Enbart det förhållandet att skatt som redovisats inte betalats, t.ex. på grund av att den beskattningsbara personen ställts inför ekonomiska svårigheter, medför inte att den beskattningsbara personen gjort sig skyldig till mervärdesskattebedrägeri.⁴ Även om det finns ett flertal domar där kammarrätterna ansett att en oriktig uppgift har lämnats i ond trofallen kan det i detta sammanhang även nämnas att Högsta förvaltningsdomstolen inte prövat denna frågeställning. Tillsammans med övriga ändringar som föreslås skulle förslaget enligt utredningen medföra en enhetlig och tydlig reglering.

⁴ Se t.ex. HA.EN C-227/21, EU:C:2022:687, p. 32 och 33.

Regleringen ska tydliggöra "oriktig uppgift"

Utredningen har i samband med de överväganden som gjorts när det gäller ändringar i skattebrottslagen även övervägt om formuleringen av den nya bestämmelsen i skatteförfarandelagen bör knytas till definitionen av oriktig uppgift eller ta utgångspunkt i att korrekta uppgifter i det aktuella fallet ska vara en egen grund för skattetillägg. Som redogjorts för i det sammanhanget (se avsnitt 8.3) har bedömningen gjorts att det finns starka skäl som talar för att en ny reglering ska kopplas till begreppet oriktig uppgift för att behålla den begreppstillämpning kopplat till det begreppet som i dag är grundläggande för skatteförfarandet och skattebrottslagen och som är väl etablerad i praxis på området. Bedömningen görs därmed att en förtydligande reglering även i skatteförfarandelagen bör kopplas till begreppet oriktig uppgift.

En ny punkt införs i 49 kap. 5 § SFL

Enligt utredningens mening bör den nya regleringen utformas med utgångspunkt i samma överväganden och med motsvarande formulering som redovisas i avsnitt 8.5 rörande förslag till ändring i skattebrottslagen. I likhet med vad som föreslås i fråga om ändringen i skattebrottslagen ska regleringen av korrekta uppgifter begränsas till mervärdesskatt.

Till skillnad mot vad som föreslås i fråga om skattebrottslagen anser utredningen att det inte bör införas någon ny paragraf i skatteförfarandelagen. I stället är det lämpligare att ett tillägg görs till den definition som finns i 49 kap. 5 § SFL. Utredningen föreslår därför att det i paragrafen tas in en ny tredje punkt som tydliggör att en uppgift avseende mervärdesskatt ska anses vara oriktig om den som lämnat uppgiften kände till eller borde ha känt till att uppgiften avsåg en transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt även om uppgiften i sig framstår som korrekt. En sådan reglering stämmer också väl överens med hur denna frågeställning för närvarande bedöms av förvaltningsdomstolarna. Ett yrkande om avdrag för mervärdesskatt har då ansetts utgöra lämnande av en oriktig uppgift om avdragsrätt inte har funnits på grund av att den som lämnat uppgiften varit i ond tro.

Ingen ändring behövs rörande efterbeskattning

Utöver bestämmelserna om skattetillägg är det en förutsättning att en oriktig uppgift har lämnats för att i vissa fall besluta om efterbeskattning. Efterbeskattning kan nämligen enligt 66 kap. 27 § SFL ske om ett beslut om skatt har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige under förfarandet, eller i mål om egen beskattning har lämnat en oriktig uppgift (se avsnitt 5.2.5).

En ändring i skatteförfarandelagen enligt utredningens förslag med införande av en ny definition av vad som kan anses utgöra en oriktig uppgift, innebär att regleringen i skatteförfarandelagen som helhet görs enhetlig för de bestämmelser som innehåller rekvisitet oriktig uppgift. Den föreslagna regleringen utgör således även ett klargörande att efterbeskattning kan ske på grund av oriktig uppgift i fall då den som lämnat en uppgift kände till eller borde ha känt till att uppgiften avsåg en transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt. Detta överensstämmer även med hur bestämmelsen tillämpas i dag. Det finns inte behov av ytterligare ändringar i skatteförfarandelagen.

Lagförslag

Förslaget innebär att det tas in en ny tredje punkt i 49 kap. 5 § SFL.

10 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Förslag: De föreslagna författningsändringarna i skattebrottslagen och skatteförfarandelagen ska träda i kraft den 1 juli 2024.

Bedömning: Några särskilda övergångsbestämmelser behövs inte.

Kommissionen har i sin formella underrättelse av den 9 februari 2022 framfört att Sverige underlåtit att korrekt införliva bl.a. artikel 3.2 d i och 3.2 d iii i SEFI-direktivet. Direktivet skulle vara genomfört senast den 6 juli 2019. Det finns därmed skäl att de författningsändringar som föreslås och som avser genomförande av artikel 3.2 d i och 3.2 d iii i direktivet införs så snart som möjligt. Utredningen föreslår därför att ändringarna ska träda i kraft den 1 juli 2024.

Av 2 kap. 10 § regeringsformen följer att ingen får dömas till straff eller annan brottspåföljd för en gärning som inte var belagd med brottspåföljd när den begicks. Inte heller får någon dömas till svårare brottspåföljd för gärningen än den som var föreskriven då. Enligt andra stycket samma paragraf får skatt eller statlig avgift inte tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten utom i vissa fall om riksdagen enligt andra stycket finner att det finns särskilda skäl.

När det gäller att oriktiga uppgifter som lämnats muntligt ska kunna ligga till grund för straffansvar enligt skattebrottslagen samt skattetillägg innebär förbudet mot retroaktiv straff- och skattelag att bestämmelserna endast kan tillämpas på muntliga uppgifter som har lämnats efter ikraftträdandet. Några särskilda övergångsbestämmelser behövs därmed inte.

När det gäller den nya regleringen rörande att korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt i visst syfte kan vara att bedöma som oriktiga uppgifter som kan ligga till grund för straffansvar enligt skattebrottslagen samt för skattetillägg enligt skatteförfarandelagen bedöms inte heller finnas behov av särskilda övergångsbestämmelser. De nya bestämmelserna tillämpas på uppgifter som har lämnats efter ikraftträdandet. För uppgifter som har lämnats före ikraftträdandet tillämpas nu gällande bestämmelser i enlighet med den praxis som i dag finns när det gäller såväl skattebrott som skattetillägg. De nya bestämmelserna är ett förtydligande av vad som redan i dag gäller. Någon ändring av praxis är inte avsedd.

11 Konsekvenser av förslagen

11.1 Inledning

I detta kapitel behandlas utredningens konsekvensbedömning enligt kommittéförordningen (1998:1474).

Om förslagen i ett betänkande påverkar kostnaderna eller intäkterna för staten, kommuner, landsting, företag eller andra enskilda ska enligt 14 § kommittéförordningen en beräkning av dessa konsekvenser redovisas i betänkandet. Om förslagen innebär samhällsekonomiska konsekvenser i övrigt ska även dessa redovisas.

Medför förslagen en kostnadsökning eller inkomstminskning för det allmänna ska förslag till finansiering lämnas.

Enligt 15 § kommittéförordningen ska också sådana konsekvenser av förslagen redovisas som har betydelse för den kommunala självstyrelsen, för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet, för systerställning och offentlig service i olika delar av landet, för små företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt i förhållande till större företags, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen. Om ett betänkande innehåller förslag till nya eller ändrade regler, ska enligt 15 a § nämnda förordning förslagets kostnadsmässiga och andra konsekvenser anges i betänkandet.

Konsekvenserna ska anges på ett sätt som motsvarar de krav på innehållet som anges i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Av 6 § samma förordning framgår bl.a. att en konsekvensutredning ska innehålla en beskrivning av problemet och vad man vill uppnå samt vilka alternativa lösningar som finns.

11.2 Syfte och konsekvenser

Utredningens förslag i delbetänkandet syftar till att tillgodose kommissionens krav på att Sverige korrekt införlivar artikel 3.2 d i och iii i SEFI-direktivet som reglerar kriminalisering av uppgifter som lämnas muntligen och korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt som lämnas i syfte att bedrägligen dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt. Kommissionen skickade den 9 februari 2022 en formell underrättelse till Sverige om genomförandet av SEFI-direktivet. Av underrättelsen framgår att kommissionen anser att Sverige bland annat har underlåtit att korrekt införliva nämnda artikel i direktivet, se avsnitt 3.4.

För att Sverige ska uppfylla de åtaganden som följer av SEFI-direktivet har utredningen i delbetänkandet lämnat förslag om att undantaget i skattebrottslagen för muntligt lämnade uppgifter tas bort. Vidare föreslås att en uppgift avseende mervärdesskatt ska anses vara oriktig om den som lämnat uppgiften kände till eller borde ha känt till att uppgiften avsåg en transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt även om uppgiften i sig framstår som korrekt.

Utredningen föreslår vidare att motsvarande ändringar avseende undantaget för muntliga uppgifter samt korrekta uppgifter även görs i skatteförfarandelagens bestämmelser om skattetillägg.

Förslaget om att oriktiga muntliga uppgifter ska bli straffbara samt kunna leda till att skattetillägg påförs bedöms inte medföra några förändringar när det gäller vilka gärningar som kommer att leda till straffansvar eller skattetillägg. När det gäller förslagen om att korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt som lämnats i visst syfte kan anses vara oriktiga uppgifter har utredningen bedömt att förslaget innebär en kodifiering av dagens praxis.

De förslag som lämnas i delbetänkandet bedöms ha liten eller marginell betydelse för den praktiska tillämpningen och medför därmed endast mycket små eller marginella ekonomiska konsekvenser.

Om förslagen som utredningen har lämnat inte genomförs finns behov av att på annat sätt hantera de synpunkter som kommissionen i sin underrättelse framfört om att Sverige har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 3.2 d i och iii i SEFI-direktivet. Förslagen och utredningens överväganden redovisas i kapitel 6–9. Där redovisas även i förekommande fall olika alternativ till lösningar.

11.3 Offentligfinansiella effekter

Någon närmare beräkning av de offentligfinansiella intäkter som utredningens förslag i delbetänkandet medför i termer av ett minskat skattefel eller ökat skattetillägg är inte möjligt att göra. Utredningen bedömer sammantaget att förslagets effekter på de offentliga finanserna är marginella.

11.4 Effekter för myndigheter, företag och andra

Effekter för brottsutredande myndigheter, Skatteverket och andra myndigheter

Förslagen bedöms medföra att antalet utredningar avseende mervärdesskatt vid brottsutredande myndigheter och Skatteverket påverkas endast marginellt. Någon närmare beräkning av den sammanlagda effekten är inte möjligt att göra men sammantaget bedöms den eventuella ökade kostnaden vara marginell och kunna hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Förslagen förväntas inte få några konsekvenser för andra myndigheter.

Effekter för domstolarna

Förslagen att även muntliga uppgifter ska kunna leda till straffansvar eller skattetillägg samt att korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt i de fall som avses i artikel 3.2 d iii i SEFI-direktivet uttryckligen omfattas av lagstiftningen bedöms inte leda till att antalet mål som rör mervärdesskattebedrägerier kommer att påverkas i någon betydande utsträckning. Den eventuella ökning av kostnaderna som förslagen kan innebära för domstolarna bedöms sammantaget vara marginell och kunna hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Effekter för företag och enskilda

Förslagen har ingen påverkan på vare sig enskilda företag eller den verksamhet de bedriver. Sammantaget innebär detta att det inte heller uppstår någon effekt på företagen som grupp, vare sig på totalnivå, branschnivå eller med avseende på storlek.

11.5 Konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet

Kampen mot mervärdesskattebedrägerier är ett viktigt område. Det är därför en viktig signal att tydliggöra att även en uppgift som i sig framstår som korrekt kan vara att bedöma som en oriktig uppgift om den utgör ett led i ett mervärdesskattebedrägeri. Att lämnade uppgifter i de aktuella fallen även fortsättningsvis anses vara oriktiga i den terminologi som gäller i svensk rätt kan ses som en bekräftelse på att det brottsliga upplägget inte accepteras. Utredningen bedömer dock att de direkta effekterna av förslaget endast blir marginella när det gäller att motverka skatterelaterad brottslighet och att stärka det brottsförebyggande arbetet.

Genom att klargöra i vilka situationer någon som varit delaktig i ett mervärdesskattebedrägeri kan dömas för brott eller påföras skatte-tillägg ökar förutsebarheten och rättssäkerheten för den enskilde stärks.

11.6 Övriga effekter

Vad gäller konsekvenser för jämställdheten mellan kvinnor och män, de integrationspolitiska målen, fördelningseffekter, miljön, sysselsättningen samt för kommuner och regioner bedöms förslagen inte få några effekter.

11.7 Förhållandet till regeringsformen och EU-fördragen

Utredningens förslag bedöms vara förenliga med grundläggande principer i regeringsformen. Förslagen bedöms enligt utredningen inte heller ge upphov till någon inskränkning som står i strid med EU-rätten.

12 Författningskommentar

12.1 Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

Genom föreslagna ändringar i skattebrottslagen genomförs artikel 3.2 d i och 3.2 d iii i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1371 av den 5 juli 2017 om bekämpande genom straffrättsliga bestämmelser av bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen (SEFI-direktivet) samt görs vissa ytterligare ändringar för att behålla en enhetlig reglering.

2 § Den som 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 för skattebrott till fängelse i högst två år.

Paragrafen ändras på det sättet att undantaget för uppgifter som lämnas muntligen tas bort. Ändringen genomför artikel 3.2 d i i SEFI-direktivet. Ändringen innebär att även oriktiga uppgifter som har lämnats muntligen omfattas av paragrafen. Ändringen är inte begränsad till mervärdesskatt eller till de allvarliga brott som SEFI-direktivet (artikel 3.2) ställer krav på kriminalisering av.

Rätten att inte belasta sig själv, den s.k. passivitetsrätten, gäller oberoende av ändringen både för uppgifter som lämnas muntligt och på annat sätt.

Övervägandena finns i kapitel 6–7.

2 a § *En uppgift avseende mervärdesskatt ska enligt denna lag anses vara oriktig om den som lämnat uppgiften kände till eller borde ha känt till att uppgiften avser en transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt även om uppgiften i sig framstår som korrekt.*

Paragrafen, som är ny, genomför artikel 3.2 d iii i SEFI-direktivet.

Paragrafen är inte begränsad till brott med viss total skada eller som har anknytning till territoriet i två eller fler medlemsstater som direktivet gäller men är dock begränsad till att gälla uppgifter avseende mervärdesskatt.

Paragrafen avser oriktig uppgift generellt i skattebrottslagen och är inte begränsad till skattebrott enligt 2 §. Paragrafen inför artikel 3.2 d iii i SEFI-direktivet genom att kodifiera gällande praxis (jfr NJA 2018 s. 704) och tydliggöra att även uppgifter som i sig framstår som korrekta under vissa förutsättningar kan vara att bedöma som oriktiga uppgifter och därmed ligga till grund för brott enligt skattebrottslagen. Det förfarande som paragrafen framför allt tar sikte på är mervärdesskattebedrägerier som begås i form av MTIC-bedrägerier (jfr skäl 4 i SEFI-direktivet).

I paragrafen föreskrivs att en uppgift avseende mervärdesskatt ska anses vara oriktig om den som lämnat uppgiften kände till eller borde ha känt till att uppgiften avser en transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt även om uppgiften i sig framstår som korrekt. Med uttrycket att en lämnad uppgift ”avser en transaktion” avses de köp eller försäljningar av varor eller tjänster som den lämnade uppgiften gäller.

En förutsättning för att uppgiften i dessa fall ska anses vara oriktig är att den som lämnat uppgiften kände till eller borde ha känt till att den avser en transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt (ond tro). Frågan om den som lämnat uppgiften ska anses ha varit i ond tro ska avgöras mot bakgrund av objektiva omständigheter.

Med undandragande av mervärdesskatt avses att en aktör i ett tidigare eller senare led genom ett bedrägligt förfarande inte har betalat skatt eller tillskapat en rätt till återbetalning av skatt med för högt belopp. Skatteundandragandet ska alltså för att bestämmelsen ska bli tillämplig vara en följd av att transaktionen utgjort ett led i ett mervärdesskattebedrägeri. Enbart det förhållandet att skatt som redovisats inte betalats, t.ex. på grund av att den beskattningsbara personen ställts inför ekonomiska svårigheter, medför inte att den beskattningsbara personen gjort sig skyldig till mervärdesskattebedrägeri (se t.ex. HA.EN, C-227/21, EU:C:2022:687, p. 32 och 33).

Det kan noteras att paragrafen inte utgör någon självständig straffbestämmelse utan tydliggör vad som kan vara en oriktig uppgift i de

aktuella fallen vid tillämpning av befintliga straffbestämmelser i skattebrottslagen.

För att döma för skattebrott enligt 2 § krävs uppsåtligt handlande eller uppsåtlig underlåtenhet. Det gäller även vid skattebrott som begås genom lämnande av uppgifter avseende mervärdesskatt som i sig framstår som korrekta i de fall som avses i 2 a §. Det ska noteras att förekomsten av ond tro endast är en förutsättning för att den lämnande uppgiften ska vara att bedöma som oriktig. Ond tro har därmed endast betydelse för bedömningen av om det objektiva rekvisitet oriktig uppgift föreligger. Det innebär att även i de fall då en lämnad uppgift är att bedöma som en oriktig uppgift av den typ som regleras i 2 a § krävs uppsåt i vanlig ordning för att döma för skattebrott eller skatteredovisningsbrott enligt 2 och 7 §§ eller grov oaktsamhet för att döma för vårdslös skatteuppgift enligt 5 §.

Övervägandena finns i kapitel 6 och 8.

5 § Den som av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för vårdslös skatteuppgift till böter eller fängelse i högst ett år.

Om gärningen med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av mindre allvarlig art, ska inte dömas till ansvar enligt första stycket.

Paragrafen ändras på det sättet att undantaget för uppgifter som lämnas muntligen tas bort. Ändringen innebär att även uppgifter som har lämnats muntligen omfattas av paragrafen. Ändringen görs som en följd av ändringen av 2 § som genomför artikel 3.2 d i i SEFI-direktivet.

Övervägandena finns i kapitel 6 och 7.

7 § Den som, i annat fall än som avses i 2 §, uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till

1. myndighet, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt,

2. någon som är skyldig att för honom innehålla skatt eller lämna kontrolluppgift eller motsvarande underrättelse, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldighetens fullgörande eller för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt,

döms för skatteredovisningsbrott till böter eller fängelse i högst sex månader.

Detsamma gäller den som, i annat fall än som avses i 2 §, uppsåtligen underlåter att lämna en föreskriven uppgift angående sådant förhållande som anges i första stycket 1 eller 2 till någon som avses där. Detta gäller dock endast under förutsättning att uppgiften ska lämnas utan föreläggande eller anmaning och inte avser egen inkomstdeklaration.

I ringa fall ska inte dömas till ansvar enligt första eller andra stycket.

Paragrafen ändras på det sättet att undantaget för uppgifter som lämnas muntligen tas bort. Ändringen innebär att även oriktiga uppgifter som har lämnats muntligen omfattas av paragrafen. Ändringen innebär även att oriktiga uppgifter som har lämnats muntligen omfattas av 8 § (vårdslös skatteredovisning) som hänvisar till 7 §. Ändringen görs som en följd av ändringen av 2 § som genomför artikel 3.2 d i i SEFI-direktivet.

Övervägandena finns i kapitel 6 och 7.

12.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

49 kap.

4 § Skattetillägg ska tas ut av den som

1. under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning, eller
2. har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning.

Skattetillägg enligt första stycket 2 får dock tas ut bara om uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

Paragrafen ändras på det sättet att undantaget för uppgifter som lämnas muntligen tas bort. Ändringen görs som en följd av ändringen i 2 § skattebrottslagen som genomför artikel 3.2 d i i SEFI-direktivet. Ändringen innebär att skattetillägg ska tas ut även då en oriktig uppgift lämnats muntligt.

Rätten att inte belasta sig själv, passivitetsrätten, gäller oberoende av ändringen både för uppgifter som lämnas muntligt och på annat sätt.

Övervägandena finns i kapitel 6 och 9.

5 § En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att

1. en lämnad uppgift är felaktig,
2. en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats, *eller*

3. *den som har lämnat en uppgift avseende mervärdesskatt kände till eller borde ha känt till att uppgiften avser en transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt även om uppgiften i sig framstår som korrekt.*

En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om

1. uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, *eller*
2. uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

I paragrafens första stycke införs en ny tredje punkt. Ändringen görs som en följd av införandet av 2 a § i skattebrottslagen som genomför artikel 3.2 d iii i SEFI-direktivet.

Enligt artikel 3.2 d iii i SEFI-direktivet ska ett bedrägeri som består av presentation av korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt i syfte att bedrägligen dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt vara kriminaliserat.

I den nya punkten föreskrivs att en uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att den som har lämnat en uppgift avseende mervärdesskatt kände till eller borde ha känt till att uppgiften avser en transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt även om uppgiften i sig framstår som korrekt. Med uttrycket att en lämnad uppgift ”avser en transaktion” avses de köp eller försäljningar av varor eller tjänster som den lämnade uppgiften gäller.

En förutsättning för att uppgiften i dessa fall ska anses vara oriktig är att den som lämnat uppgiften kände till eller borde ha känt till att den ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt, dvs. att den som lämnat uppgiften varit i ond tro. Frågan om den som lämnat uppgiften ska anses ha varit i ond tro ska avgöras mot bakgrund av objektiva omständigheter.

Med undandragande av mervärdesskatt avses att en aktör i ett tidigare eller senare led genom ett bedrägligt förfarande inte har betalat skatt eller tillskapat en rätt till återbetalning av skatt med för högt belopp. Skatteundandragandet ska alltså för att bestämmelsen ska bli tillämplig vara en följd av att transaktionen utgjort ett led i ett mervärdesskattebedrägeri. Enbart det förhållandet att skatt som redovisats inte har betalats, t.ex. på grund av att den beskattnings-

bara personen ställts inför ekonomiska svårigheter, medför inte att den beskattningsbara personen gjort sig skyldig till mervärdesskattebedrägeri (se t.ex. HA.EN, C-227/21, EU:C:2022:687, p. 32 och 33).

Det förfarande som den tredje punkten i första stycket framför allt tar sikte på är mervärdesskattebedrägerier som begås i form av MTIC-bedrägerier.

Bevisbördan för att en oriktig uppgift har lämnats enligt den nya punkten 3 i första stycket ligger på Skatteverket och beviskravet är det samma som för övriga punkter i paragrafen, dvs. att det ”klart framgår” att den som lämnat uppgiften kände till eller borde ha känt till att uppgiften avsåg en transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt.

Övervägandena finns i kapitel 6 och 9.

Kommittédirektiv 2022:54

Åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier

Beslut vid regeringssammanträde den 9 juni 2022

Sammanfattning

En särskild utredare ska föreslå åtgärder för att förhindra bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet. Utredaren ska överväga om det kan vara lämpligt med ett förfarande där företags registreringsnummer för mervärdesskatt visas som ogiltigt i det elektroniska systemet för utbyte av information mellan EU-länder (VIES). Vidare ska utredaren i ett delbetänkande föreslå åtgärder med anledning av Europeiska kommissionens formella underrättelse om Sveriges genomförande av Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1371 av den 5 juli 2017 om bekämpande genom straffrättsliga bestämmelser av bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen, kallat SEFI-direktivet.

Utredaren ska bl.a.

- föreslå lämpliga åtgärder för att förhindra bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet,
- särskilt analysera och överväga vilka ytterligare verktyg Skatteverket behöver för att upptäcka och förhindra bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet,
- föreslå åtgärder med anledning av kommissionens formella underrättelse om Sveriges genomförande av SEFI-direktivet, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget ska redovisas senast den 29 februari 2024. Deluppdraget om genomförande av SEFI-direktivet ska redovisas senast den 31 augusti 2023.

Mervärdesskattebedrägerier

Det finns inga säkra uppgifter om omfattningen av bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet i Sverige. Skatteverkets bedömning (Skattefelsrapport 2021) är att det totala skattefelet för mervärdesskatten år 2019 uppgick till 12,4 miljarder kronor eller 2,7 procent av fastställd skatt. Det är emellertid inte känt hur stor del av detta belopp som avser bedrägerier. I Skatteverkets Årsredovisning 2021 framgår att de befarade uppbördsförlusterna ökat under 2020 och 2021, vilket kopplas till mervärdesskatteundandragande. I propositionen Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor (prop. 2020/21:20) framgår att Skatteverket beräknade att skatteförlusterna för en viss typ av mervärdesskattebedrägeri till åtminstone 3,3 miljarder kronor under cirka två års tid.

Bedrägerier på mervärdesskatteområdet omfattar ofta verkliga eller fiktiva unionsinterna förvärv. Ett exempel på hur ett bedrägeri kan gå till är följande. Ett företag i Sverige köper en vara av ett företag i ett annat EU-land och säljer därefter varan vidare till ett annat företag i Sverige, utan att redovisa och betala mervärdesskatt. Det andra företaget i Sverige som köpte varan gör sedan avdrag för mervärdesskatt. I vissa fall innebär denna typ av bedrägeri att samma varor levereras flera gånger till samma företag i transaktionskedjan utan att mervärdesskatt betalas in till staten, exempelvis via s.k. karusellhandel. Det förekommer även mervärdesskattebedrägerier med konstruerade transaktioner för att få pengar utbetalda av staten.

Bedrägerierna sker i många fall på ett systematiskt sätt med ett flertal företag inblandade och med användning av olika mellanled för att försvåra upptäckt. Bedrägerierna har en negativ inverkan på konkurrensen och den inre marknaden inom EU, eftersom obeskattade varor kan säljas till ett lägre pris på marknaden till nackdel för andra företag som gör rätt för sig och betalar skatt.

Uppdraget att föreslå lämpliga åtgärder för att förhindra bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet

Flera åtgärder har vidtagits på mervärdesskatteområdet för att förhindra bedrägerier och skatteundandragande. Till exempel har omvänd skattskyldighet införts vid omsättning av vissa varor och tjänster, såsom skrot av vissa metaller, utsläppsrätter för växthusgaser och viss elektronik, som mobiltelefoner. Det är dock angeläget att se över lagstiftningen så att den är ändamålsenlig och att den ger Skatteverket tillräckliga och effektiva verktyg för att upptäcka och förhindra bedrägerier och skatteundandragande.

En särskild utredare bör därför överväga vilka åtgärder som kan vara aktuella för att förhindra bedrägerier och skatteundandragande och lämna förslag om detta. De åtgärder som föreslås ska vara lämpliga och förenliga med mervärdesskattedirektivet (rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt) och EU-rätten i övrigt. Utredaren bör också hålla sig informerad om åtgärder som vidtagits av andra EU-länder på detta område. Även förslag om åtgärder som avviker från mervärdesskattedirektivet men som Sverige skulle kunna bemyndigas att vidta, enligt artikel 395 i direktivet, kan komma i fråga. Vid analysen ska en avvägning göras mellan de föreslagna åtgärdernas effektivitet och de administrativa kostnader samt kostnader i övrigt som åtgärderna kan medföra för enskilda, företag och myndigheter. Vidare ska en proportionalitetsbedömning göras av de föreslagna åtgärderna.

Utredaren ska därför

- undersöka hur bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet går till,
- bedöma vilka åtgärder som är möjliga och lämpliga att genomföra för att upptäcka och förhindra sådana bedrägerier och skatteundandraganden,
- särskilt analysera och överväga vilka ytterligare verktyg Skatteverket behöver för att kunna upptäcka och förhindra sådana bedrägerier och skatteundandraganden,
- om det bedöms lämpligt, föreslå sådana åtgärder, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Är ett förfarande med en snabb ändring av uppgifter i VIES en lämplig åtgärd för att förhindra mervärdesskattebedrägerier?

VIES, VAT Information Exchange System, är ett elektroniskt system som bl.a. gör det möjligt att kontrollera en köparens registreringsnummer för mervärdesskatt i samband med att varor och tjänster levereras till andra EU-länder.

Regler på EU-nivå om när ett registreringsnummer för mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES finns i rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri. Av artikel 17 i EU-förordningen framgår att varje medlemsstat ska lagra viss information om de som har tilldelats ett registreringsnummer för mervärdesskatt, bl.a. uppgift om ett företags registreringsnummer för mervärdesskatt har blivit ogiltigt och uppgift om tidpunkt för detta. Av artikel 23 i EU-förordningen framgår att medlemsstaterna ska säkerställa att registreringsnumret för mervärdesskatt visas som ogiltigt i VIES åtminstone om personer som är registrerade till mervärdesskatt har förklarat att deras ekonomiska verksamhet har upphört eller om den behöriga skatteförvaltningen anser att de har upphört med sådan verksamhet. Skatteförvaltningen får i synnerhet utgå från att en person har upphört med sin ekonomiska verksamhet om personen, trots sin skyldighet att göra det, inte har lämnat in några mervärdesskattedeklarationer och periodiska sammanställningar för ett år efter det att tidsfristen för inlämnande av den första uteblivna deklARATIONEN eller sammanställningen har löpt ut. Personen ska ha rätt att på annat sätt styrka att ekonomisk verksamhet bedrivs. Vidare ska medlemsstaterna säkerställa att registreringsnumret för mervärdesskatt visas som ogiltigt i VIES om personer har lämnat falska uppgifter för att bli registrerade till mervärdesskatt eller har underlåtit att anmäla ändring av sina uppgifter, och skatteförvaltningen skulle ha vägrat registrering till mervärdesskatt eller dragit tillbaka registreringsnumret för mervärdesskatt om den haft kännedom om detta. Av artikel 19 i EU-förordningen framgår att medlemsstaterna ska säkerställa att uppgifterna i VIES är aktuella, kompletta och korrekta.

I nuläget visas ett företags registreringsnummer som ogiltigt i VIES efter att företaget har avregistrerats från mervärdesskatt i Sverige. Avregistrering från mervärdesskatt ska ske om förutsättningar för

registrering inte längre är uppfyllda, dvs. i princip att företaget inte bedriver en ekonomisk verksamhet. Detta är svårt att visa, vilket innebär att avregistrering i praktiken sker antingen efter begäran från företaget eller i samband med konkurs. Det kan således ta lång tid innan ett företag avregistreras från mervärdesskatt. Bedrägerierna på mervärdesskatteområdet sker ofta snabbt, under en kort tidsperiod och uppgår till stora belopp. I syfte att förhindra mervärdesskattebedrägerier har Skatteverket i en hemställan föreslagit att det ska få besluta att ett företags registreringsnummer för mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES om det är sannolikt att registreringsnumret används, eller kommer att användas, för mervärdesskattebedrägerier i Sverige eller annat EU-land (Fi2017/01936), även om företaget inte har avregistrerats från mervärdesskatt i Sverige.

Ett förfarande där företags registreringsnummer snabbt kan visas som ogiltigt i VIES skulle kunna förhindra bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet. Det finns därför skäl att överväga om en sådan möjlighet bör införas vid mervärdesskattebedrägerier med gränsöverskridande inslag. Ett sådant förfarande måste utformas på ett rättssäkert sätt, lämpligen som ett led i processen att avregistrera ett företag från mervärdesskatt. Förfarandet måste också vara proportionerligt och förenligt med EU-rätten och det behöver vara tydligt vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att ett sådant beslut ska kunna fattas.

Utredaren ska därför

- analysera under vilka omständigheter det är möjligt och förenligt med EU-rätten att visa ett registreringsnummer för mervärdesskatt som ogiltigt i VIES,
- bedöma om det är lämpligt att införa ett förfarande i den nationella lagstiftningen som innebär att ett registreringsnummer för mervärdesskatt visas som ogiltigt i VIES även om avregistrering från mervärdesskatt ännu inte har skett i Sverige,
- redovisa hur ett sådant förfarande skulle kunna utformas, särskilt med beaktande av rättssäkerhetsaspekter, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget rörande SEFI-direktivet

Den 17 augusti 2017 trädde Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1371 av den 5 juli 2017 om bekämpande genom straffrättsliga bestämmelser av bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen, kallat SEFI-direktivet, i kraft. Direktivets syfte är att fastställa minimiregler för definitionen av brott och påföljder till skydd för EU:s finansiella intressen (artikel 1). I fråga om inkomster från mervärdesskatt är direktivet begränsat till allvarliga brott som riktar sig mot det gemensamma systemet för mervärdesskatt (artikel 2.2). Ett sådant brott anses vara allvarligt när en uppsåtlig handling eller underlåtenhet enligt definitionen i artikel 3.2 d har anknytning till territoriet i två eller flera EU-länder och inbegriper en total skada på minst 10 000 000 euro.

Sveriges genomförande av SEFI-direktivet behandlas i propositionen Skärpt straff för subventionsmissbruk (prop. 2018/19:78).

Kommissionen skickade den 9 februari 2022 en formell underrättelse till Sverige om genomförandet av SEFI-direktivet (dnr Ju2022/00506). Av underrättelsen framgår att kommissionen anser att Sverige bl.a. har underlåtit att korrekt införliva artikel 3.2 d i och 3.2 d iii.

Artikel 3.2 d i jämförd med 2 § skattebrottslagen

Av artikel 3.2 d i i SEFI-direktivet framgår att alla typer av handlingar, även lämnandet av oriktiga muntliga uppgifter och underlåtenhet, som leder till en minskning av EU:s egna medel ska utgöra bedrägeri som riktar sig mot EU:s finansiella intressen.

Den nationella regleringen finns i 2 § skattebrottslagen (1971:69). Enligt bestämmelsen döms 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 för skattebrott till fängelse i högst två år.

Kriminalisering av oriktiga muntliga uppgifter

Regeringens uppfattning är att Sverige har genomfört direktivet korrekt men mot bakgrund av kommissionens formella underrättelse och för att regleringen tydligare ska motsvara direktivets lydelse finns det anledning att ändra 2 § skattebrottslagen så att samtliga situationer enligt artikel 3.2 d i omfattas av den nationella lagstiftningen.

En sådan ändring kan få följder även för skatteförfarandet. Till exempel är regleringen om skattetillägg uppbyggd på samma sätt som 2 § skattebrottslagen, dvs. för att kunna påföra skattetillägg ska det vara fråga om en uppgift som lämnas på annat sätt än muntligen (49 kap. 5 § skatteförfarandelagen [2011:1244]). Det finns därför anledning att även göra en översyn av bestämmelserna om skattetillägg.

Utredaren ska därför i ett delbetänkande

- lämna författningsförslag där artikel 3.2 d i i SEFI-direktivet genomförs så att även muntliga uppgifter kan leda till straffansvar enligt 2 § skattebrottslagen,
- bedöma om muntlighetsundantaget även bör tas bort gällande skattetillägg, och
- i övrigt lämna nödvändiga författningsförslag.

Utredaren får även ta upp andra närliggande frågor i samband med de frågeställningar som ska utredas och lägga fram de förslag som behövs.

Förslagen som utredaren lämnar ska vara förenliga med EU-rätten och Sveriges övriga internationella åtaganden, särskilt artikel 6 i Europakonventionen, däribland rätten att inte belasta sig själv, s.k. självinkriminering.

Artikel 3.2 d iii jämförd med 2 § skattebrottslagen

Enligt artikel 3.2 d iii i SEFI-direktivet ska ett momsbedrägeri som består av presentation av korrekta uppgifter i syfte att bedrägligen dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt vara kriminaliserat. Det förfarande som åsyftas är mervärdesskattebedrägerier som begås i form av s.k.

karusellhandel, via skenföretag eller inom ramen för en kriminell organisation.

Den svenska skattebrottsbestämmelsen kriminaliserar enligt ordalydelsen inte ”korrekta” uppgifter utan ”oriktiga” uppgifter. Skattebrottslagen innehåller inte heller någon definition av vad som ska anses utgöra en oriktig uppgift. Innebörden bestäms i stället med ledning av bestämmelserna i den skatteförfattning som i det enskilda fallet reglerar skattskyldigheten (prop. 1995/96:170 s. 61). I 49 kap. 5 § skatteförfarandelagen finns en definition om vad som avses med oriktig uppgift vid påförandet av skattetillägg. Där står att en uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig eller en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats.

Kommissionen anser mot denna bakgrund att Sverige har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt direktivet dels genom att den bestämmelse i nationell rätt som införlivar artikeln, 2 § skattebrottslagen, inte omfattar muntliga uppgifter, dels genom att 2 § skattebrottslagen inte omfattar korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt i syfte att bedrägligen dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt.

Högsta domstolen har i avgörandet NJA 2018 s. 704 tagit ställning till 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. Högsta domstolen kom fram till att företrädaren i det aktuella bolaget hade lämnat en oriktig uppgift i den mening som avses i skattebrottslagen genom att yrka avdrag för ingående mervärdesskatt, trots att bolaget inte hade avdragsrätt för den i målet aktuella ingående mervärdesskatten. Domstolen ansåg även att det var förenligt med den straffrättsliga legalitetsprincipen att göra en sådan bedömning.

Kriminalisering av presentation av korrekta uppgifter som lämnats i visst syfte

I och med avgörandet från Högsta domstolen är regeringens uppfattning att svensk rätt redan i dag uppfyller kriminaliseringskravet i artikel 3.2 d iii genom det straffansvar som följer direkt av 2 § skattebrottslagen. Trots detta anser regeringen att det finns skäl att tyd-

liggöra en lagstiftning som uttryckligen kriminaliserar lämnandet av korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt i syfte att bedrägligen dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt.

Utredaren ska därför i ett delbetänkande

- lämna författningsförslag där artikel 3.2 d iii i SEFI-direktivet genomförs så att även presentation av korrekta uppgifter i syfte att bedrägligen dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt uttryckligen omfattas av lagstiftningen,
- bedöma om ändringar bör göras i skatteförfarandelagen till följd av genomförandet av artikel 3.2 d iii i SEFI-direktivet, och
- i övrigt lämna nödvändiga författningsförslag.

Konsekvensbeskrivningar

Utredaren ska lämna en redovisning av samhällsekonomiska och andra effekter av förslagen, inklusive kostnader och andra konsekvenser som uppstår för näringslivet och det allmänna. Om förslagen leder till kostnadsökningar eller intäktsminskningar för staten ska utredaren föreslå finansiering.

Kontakter och redovisning av uppdraget

Utredarens uppdrag ska bedrivas i kontakt med berörda myndigheter, näringslivet och övriga eventuella intressenter. Utredaren ska inhämta synpunkter från Skatteverket och vid behov även från andra berörda myndigheter eller organisationer. Utredaren ska hålla sig informerad om och vid behov beakta relevant arbete som pågår inom Regeringskansliet, inom EU och inom utredningsväsendet, samt beakta relevant EU-rätt.

Deluppdraget om genomförande av SEFI-direktivet ska redovisas i ett delbetänkande senast den 31 augusti 2023.

Uppdraget ska i övrigt redovisas senast den 29 februari 2024.

(Finansdepartementet)

DIREKTIV

EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS DIREKTIV (EU) 2017/1371

av den 5 juli 2017

om bekämpande genom straffrättsliga bestämmelser av bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen

EUROPAPARLAMENTET OCH EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionsätt, särskilt artikel 83.2,

med beaktande av Europeiska kommissionens förslag,

efter översändande av utkastet till lagstiftningsakt till de nationella parlamenten,

med beaktande av Regionkommitténs yttrande ⁽¹⁾,i enlighet med det ordinarie lagstiftningsförfarandet ⁽²⁾, och

av följande skäl:

- (1) Skyddet av unionens finansiella intressen gäller inte endast förvaltningen av budgetanslag utan omfattar alla åtgärder som inverkar eller riskerar att inverka negativt på dess tillgångar, och medlemsstaternas tillgångar i den mån dessa åtgärder har relevans för unionens politikområden.
- (2) I konventionen, upprättad på grundval av artikel K.3 i fördraget om Europeiska unionen (EU-fördraget), av den 26 juli 1995 om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen ⁽³⁾, inbegripet protokollet av den 27 september 1996 ⁽⁴⁾, den 29 november 1996 ⁽⁵⁾ och den 19 juni 1997 ⁽⁶⁾ (nedan kallad *konventionen*) anges minimiregler för fastställande av brott och påföljder avseende bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen. Medlemsstaterna upprättade konventionen, i vilken det uppmärksammades att bedrägeri som riktar sig mot unionens inkomster och utgifter i många fall inte är begränsade till ett enda land och att de ofta genomförs i form av organiserad brottslighet. På denna grund konstaterades det redan i konventionen att skyddet för unionens finansiella intressen kräver att bedrägliga ageranden som skadar dessa intressen blir föremål för straffrättslig lagföring. Parallellt med detta antogs rådets förordning (EG, Euratom) nr 2988/95 ⁽⁷⁾. I den förordningen fastställs allmänna regler om enhetliga kontroller och om administrativa åtgärder och sanktioner rörande oegentligheter i förhållande till unionsrätten samtidigt som den hänvisar till regler för olika sektorer inom det området, bedrägeri så som detta definieras i konventionen och tillämpningen av medlemsstaternas straffrättsliga lagstiftning och förfaranden.
- (3) Unionens politik inom området skydd av unionens finansiella intressen har redan varit föremål för harmoniseringsåtgärder såsom förordning (EG, Euratom) nr 2988/95. För att säkerställa genomförandet av unionens politik inom detta område är det viktigt att det även i fortsättningen sker en tillnärmning av medlemsstaternas straffrättsliga lagstiftningar genom att komplettera det förvaltnings- och civilrättsliga skyddet av unionens finansiella intressen med avseende på de allvarligaste typerna av bedrägerirelaterade ageranden på det området, med undvikande av bristande överensstämmelse både inom och mellan dessa rättsområden.
- (4) Skyddet av unionens finansiella intressen kräver en gemensam definition av bedrägeri som faller inom detta direkts tillämpningsområde, som bör omfatta bedrägligt agerande med avseende på såväl inkomster, utgifter och

⁽¹⁾ EUT C 391, 18.12.2012, s. 134.

⁽²⁾ Europaparlamentets ståndpunkt av den 16 april 2014 (ännu ej offentliggjord i EUT) och rådets ståndpunkt vid första behandlingen av den 25 april 2017 (EUT C 184, 9.6.2017, s. 1). Europaparlamentets ståndpunkt av den 5 juli 2017 (ännu ej offentliggjord i EUT).

⁽³⁾ EGT C 316, 27.11.1995, s. 48.

⁽⁴⁾ EGT C 313, 23.10.1996, s. 1.

⁽⁵⁾ EGT C 151, 20.5.1997, s. 1.

⁽⁶⁾ EGT C 221, 19.7.1997, s. 11.

⁽⁷⁾ Rådets förordning (EG, Euratom) nr 2988/95 av den 18 december 1995 om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen (EGTL 312, 23.12.1995, s. 1).

tillgångar på bekostnad av Europeiska unionens allmänna budget (nedan kallad *unionens budget*), inbegripet finansiella transaktioner som upp- och utlåningsverksamhet. Begreppet *allvarliga brott* som riktar sig mot det gemensamma system för mervärdesskatt som inrättats genom rådets direktiv 2006/112/EG⁽¹⁾ avser de allvarligaste formerna av mervärdesskattebedrägeri, i synnerhet karusellbedrägeri, mervärdesskattebedrägeri via skenföretag och mervärdesskattebedrägeri som begås inom ramen för en kriminell organisation, som ger upphov till allvarliga hot mot det gemensamma systemet för mervärdesskatt och därmed mot unionens budget. Brott som riktar sig mot det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör anses vara allvarliga när de har anknytning till två eller flera medlemsstaters territorium, härrör från ett bedrägligt upplägg varigenom brotten begås organiserat med syftet att dra o tillbörlig förmån av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och inbegriper en av brottet orsakad total skada på minst 10 000 000 EUR. Begreppet *total skada* avser den uppskattade skada som härrör från bedrägeriupplägget som helhet vilken åsamkats både de berörda medlemsstaternas finansiella intressen och unionen, exklusive räntor och sanktioner. Detta direktiv syftar till att bidra till insatserna för att bekämpa dessa kriminella företeelser.

- (5) I de fall där kommissionen genomför unionens budget inom ramen för delad eller indirekt förvaltning kan den delegera budgetgenomförandeuppgifter till medlemsstaterna eller anförtro dem åt organ eller byråer som inrättats i enlighet med fördragen eller till vissa andra enheter och personer. Vid sådan delad eller indirekt förvaltning bör unionens finansiella intressen åtnjuta lika stort skydd som det åtnjuter inom ramen för kommissionens direkta förvaltning.
- (6) Vid tillämpning av detta direktiv avses med *upphandlingsrelaterade utgifter* alla utgifter som har samband med sådana offentliga kontrakt som regleras i artikel 101.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU, Euratom) nr 966/2012⁽²⁾.
- (7) Unionsrätten om penningtvätt är fullt tillämplig på penningtvätt som inbegriper egendom som utgör vinning av brott som omfattas av detta direktiv. En hänvisning till den rätten bör säkerställa att det påföljdsystem som införs genom detta direktiv är tillämpligt på alla allvarliga fall av brott som riktar sig mot unionens finansiella intressen.
- (8) Korruption utgör ett särskilt allvarligt hot mot unionens finansiella intressen och kan i många fall kopplas till bedrägligt agerande. Eftersom en offentlig tjänsteman har en skyldighet att vara opartisk vid användandet av sitt omdöme och sin bestämmanderätt bör givande av mutor i syfte att påverka en offentlig tjänstemans omdöme eller bestämmanderätt, och tagande av sådana mutor, omfattas av definitionen av korruption oavsett vad som sägs i lagar eller andra författningar som är tillämpliga i den enskilda tjänstemannens land eller på den berörda internationella organisationen.
- (9) Unionens finansiella intressen kan påverkas negativt av vissa typer av ageranden från en offentlig tjänsteman med uppgift att förvalta medel eller tillgångar, oavsett om denne är ansvarig eller agerar i en övervakande egenskap, vilka syftar till att förskingra medel eller tillgångar i strid med det avsedda syftet och därigenom skada unionens finansiella intressen. Därför bör man införa en exakt definition av brott som omfattar sådana ageranden.
- (10) Vad gäller brotten passiv korruption och förskingring finns det ett behov av att ta med en definition av begreppet *offentlig tjänsteman* som täcker in alla relevanta tjänstemän, oavsett om de innehar ett formellt ämbete i unionen, medlemsstaterna eller tredjeländ. Privatpersoner deltar i allt större utsträckning i förvaltningen av unionsmedel. För att unionsmedlen ska skyddas tillräckligt mot korruption och förskingring behöver därför definitionen av *offentlig tjänsteman* omfatta personer som inte innehar ett formellt ämbete men som likväl på liknande sätt har tilldelats och utövar ett offentligt uppdrag som rör unionsmedel, t.ex. entreprenörer som deltar i förvaltningen av sådana medel.
- (11) Vad gäller de brott som föreskrivs i detta direktiv måste uppsåt föreligga i förhållande till alla brottsrekvisit. Bedömningen av om en handling eller underlåtenhet varit uppsåtlig får göras mot bakgrund av yttre objektiva omständigheter. Brott som inte kräver uppsåt omfattas inte av detta direktiv.

⁽¹⁾ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 11.12.2006, s. 1).

⁽²⁾ Europaparlamentets och rådets förordning (EU, Euratom) nr 966/2012 av den 25 oktober 2012 om finansiella regler för unionens allmänna budget och om upphävande av rådets förordning (EG, Euratom) nr 1605/2002 (EUT L 298, 26.10.2012, s. 1).

- (12) Detta direktiv ålägger inte medlemsstaterna att föreskriva fängelsepåföljder för personer vilka har begått brott som inte är allvarliga i fall där uppsåt presumeras enligt nationell rätt.
- (13) Vissa av de brott som riktar sig mot unionens finansiella intressen har i praktiken ofta ett nära samband med de brott som omfattas av artikel 83.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) och unionslagstiftningsakter som grundar sig på den bestämmelsen. Överensstämmelse mellan sådana lagstiftningsakter och detta direktiv bör därför säkerställas i detta direktivs lydelse.
- (14) I den mån unionens finansiella intressen kan skadas eller hotas av ageranden som kan tillskrivas juridiska personer, bör juridiska personer hållas ansvariga för brott, enligt definitionen i detta direktiv, som begås på deras vägnar.
- (15) För att säkerställa att skyddet av unionens finansiella intressen är likvärdigt i hela unionen genom åtgärder som bör fungera avskräckande bör medlemsstaterna föreskriva vissa typer och nivåer av påföljder när de brott som definieras i detta direktiv begås. Påföljdsvärdena bör inte gå längre än vad som står i proportion till brotten.
- (16) Eftersom detta direktiv föreskriver minimiregler står det medlemsstaterna fritt att anta eller bibehålla strängare regler för brott som riktar sig mot unionens finansiella intressen.
- (17) Detta direktiv påverkar inte en riktig och effektiv tillämpning av disciplinära åtgärder eller av icke straffrättsliga sanktioner. Sanktioner som inte kan likställas med straffrättsliga påföljder och som ålagts samma person för samma agerande, kan beaktas vid utmätandet av den personens straff för ett brott som definieras i detta direktiv. När det gäller andra påföljder bör principen om förbud mot att bli dömd eller straffad två gånger för samma brott i straffrättsliga förfaranden (*ne bis in idem*) respekteras till fullo. Genom detta direktiv kriminaliseras inte beteende som inte också är föremål för disciplinära sanktioner eller andra åtgärder som gäller åsidosättande av tjänsteälgganden, i fall där sådana disciplinära sanktioner eller andra åtgärder kan tillämpas på de berörda personerna.
- (18) Vad gäller fysiska personer bör påföljderna i vissa fall inrymma ett maximistraff på minst fyra års fängelse. Detta bör åtminstone innefatta fall när betydande skada orsakats eller fördelar vunnits, varvid det bör presumeras att skadan eller fördelarna är betydande när de inbegriper mer än 100 000 EUR. Om det i en medlemsstats lagstiftning inte föreskrivs något uttryckligt tröskelvärde för betydande skada eller fördel som grund för ett maximistraff bör den medlemsstaten säkerställa att dess domstolar tar vederbörlig hänsyn till skadans eller fördelens belopp vid påföljdsbestämningen för bedrägeri och andra brott som riktar sig mot unionens finansiella intressen. Detta direktiv hindrar inte medlemsstater från att föreskriva andra rekvisit som indikation på att ett brott är av allvarligt slag, till exempel om skadan eller fördelen är potentiell, men mycket betydande till sin karaktär. För brott som riktar sig mot det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör dock det tröskelvärde från vilket skadan eller fördelen bör presumeras vara betydande, i enlighet med detta direktiv, vara 10 000 000 EUR. Det är nödvändigt att införa miniminivåer för maximistraff för att säkerställa en likvärdig skyddsnivå för unionens finansiella intressen i hela unionen. Påföljderna är avsedda att ha en starkt avskräckande verkan på potentiella brottslingar, med effekt i hela unionen.
- (19) Medlemsstaterna bör säkerställa att det faktum att ett brott har begåtts inom ramen för en kriminell organisation, enligt definitionen i rådets rambeslut 2008/841/RIF⁽¹⁾, anses vara en försvärande omständighet i enlighet med tillämpliga regler som fastställts i deras rättssystem. De bör säkerställa att domare har möjlighet att beakta den försvärande omständigheten när de dömer gärningsmännen, även om det inte finns någon skyldighet för domare att ta den försvärande omständigheten i beaktande i sin dom. När nationell rätt föreskriver ett att brott enligt definitionen i rambeslut 2008/841/RIF ska bestraffas som ett separat brott och detta kan leda till strängare påföljder är medlemsstaterna inte skyldiga att föreskriva om den försvärande omständigheten.
- (20) Särskilt med tanke på rörligheten hos gärningsmännen och den vinning som härrör från olaglig verksamhet på bekostnad av unionens finansiella intressen, samt de komplicerade gränsöverskridande utredningar detta medför, bör samtliga medlemsstater fastställa sin behörighet för att kunna förhindra sådan verksamhet. Varje medlemsstat bör därvid säkerställa att dess behörighet omfattar brott som begås med användande av informations- och kommunikationsteknik till vilken åtkomst skett från dess territorium.

(1) Rådets rambeslut 2008/841/RIF av den 24 oktober 2008 om kampen mot organiserad brottslighet (EUT L 300, 11.11.2008, s. 42).

- (21) Eftersom det kan finnas flera möjliga behörigheter vid gränsöverskridande brott som omfattas av detta direktivs tillämpningsområde bör varje medlemsstat säkerställa att tillämpningen av den nationella lagstiftning varigenom detta direktiv införlivas helt och fullt är förenlig med principen om *ne bis in idem*.
- (22) Medlemsstaterna bör införa regler om preskriptionstider för att kunna förhindra olaglig verksamhet som bedrivs på bekostnad av unionens finansiella intressen. Vid brott belagda med ett maximistraff på minst fyra års fängelse bör preskriptionstiden vara minst fem år räknat från den tidpunkt då brottet begicks. Detta bör inte påverka medlemsstater vilka inte fastställer preskriptionstider för förundersökning, åtal och verkställighet.
- (23) Utan att det påverkar reglerna för gränsöverskridande samarbete och ömsesidig rättslig hjälp i brottmål och andra regler enligt unionslagstiftningen, särskilt enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU, Euratom) nr 883/2013 ⁽¹⁾, måste adekvata bestämmelser utformas om samarbete för att säkerställa effektiva åtgärder mot de brott som definieras i detta direktiv och som är riktade mot unionens finansiella intressen, inklusive informationsutbyte mellan medlemsstaterna och kommissionen och tekniskt och operativt stöd som kommissionen ger de behöriga nationella myndigheterna eftersom de kan behöva underlätta samordningen av sina utredningar. Detta stöd bör inte medföra att kommissionen deltar i de nationella myndigheternas utredningar eller åtal av enskilda brott. Revisionsrätten och revisorer med ansvar för revision av budgeterna för unionens institutioner, organ och byråer bör meddela Europeiska byrån för bedrägeribekämpning (Olaf) och andra behöriga myndigheter alla sakförhållanden som skulle kunna betecknas som brott enligt detta direktiv, och medlemsstaterna bör säkerställa att nationella revisionsorgan i den mening som avses i artikel 59 i förordning (EU, Euratom) nr 966/2012 i enlighet med artikel 8 i förordning (EU, Euratom) nr 883/2013 gör detsamma.
- (24) Kommissionen bör rapportera till Europaparlamentet och rådet om de åtgärder som medlemsstaterna har vidtagit för att följa detta direktiv. Rapporten kan vid behov åtföljas av förslag med beaktande av eventuella förändringar, särskilt avseende finansieringen av unionens budget.
- (25) Konventionen bör ersättas med detta direktiv för de medlemsstater som är bundna av det.
- (26) Vid tillämpning av artikel 3.4 d i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849 ⁽²⁾ bör hänvisningen till allvarliga bedrägerier som riktar sig mot unionens finansiella intressen enligt definitionen i artiklarna 1.1 och 2.1 i konventionen tolkas som bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen enligt definitionen i artiklarna 3 och 7.3 i det här direktivet eller, vad gäller brott som riktar sig mot det gemensamma systemet för mervärdesskatt, enligt definitionen i artikel 2.2 i det här direktivet.
- (27) Medlemsstaternas korrekta genomförande av direktivet omfattar de behöriga nationella myndigheternas behandling av personuppgifter samt utbytet av sådana uppgifter mellan medlemsstater å ena sidan och mellan behöriga unionsorgan å andra sidan. Behandlingen av personuppgifter på nationell nivå mellan nationella behöriga myndigheter bör regleras i unionens regelverk. Utbytet av personuppgifter mellan medlemsstaterna bör genomföras i enlighet med Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2016/680 ⁽³⁾. Om unionens institutioner, organ och byråer behandlar personuppgifter bör Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 45/2001 ⁽⁴⁾ och, i tillämpliga fall, andra unionsrättsakter som reglerar behandling av personuppgifter av dessa institutioner, organ och byråer samt de tillämpliga reglerna om konfidentialitet vid rättsliga utredningar, tillämpas.

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets förordning (EU, Euratom) nr 883/2013 av den 11 september 2013 om utredningar som utförs av Europeiska byrån för bedrägeribekämpning (Olaf) och om upphävande av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1073/1999 och rådets förordning (Euratom) nr 1074/1999 (EUT L 248, 18.9.2013, s. 1).

⁽²⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849 av den 20 maj 2015 om åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för penningtvätt eller finansiering av terrorism, om ändring av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 648/2012 och om upphävande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/60/EG och kommissionens direktiv 2006/70/EG (EUT L 141, 5.6.2015, s. 73).

⁽³⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2016/680 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behöriga myndigheters behandling av personuppgifter för att förebygga, förhindra, utreda, avslöja eller lagföra brott eller verkställa straffrättsliga påföljder, och det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av rådets rambeslut 2008/977/RIF (EUT L 119, 4.5.2016, s. 89).

⁽⁴⁾ Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 45/2001 av den 18 december 2000 om skydd för enskilda då gemenskapsinstitutionerna och gemenskapsorganen behandlar personuppgifter och om den fria rörligheten för sådana uppgifter (EGT L 8, 12.1.2001, s. 1).

- (28) Den avsedda avskräckande effekten av tillämpningen av straffrättsliga påföljder kräver särskild försiktighet med hänsyn till grundläggande rättigheter. Detta direktiv är förenligt med de grundläggande rättigheter och principer som erkänns framför allt i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad *stadgan*), särskilt rätten till frihet och säkerhet, skydd av personuppgifter, fritt yrkesval och rätt att arbeta, näringsfrihet, rätt till egendom, rätt till ett effektivt rättsmedel och till en opartisk domstol, presumption för oskuld och rätten till försvar, principerna om laglighet och proportionalitet i fråga om brott och straff samt principen om *ne bis in idem*. Detta direktiv syftar till att säkerställa att dessa rättigheter och principer respekteras fullt ut och måste genomföras i enlighet med detta.
- (29) Medlemsstaterna bör, utan att det påverkar berörda sektorsspecifika unionsregler om finansiella korrigeringar och återkrav av betalningar som skett på felaktig grund, vidta de åtgärder som krävs för att säkerställa att sådana belopp omedelbart återbetalas och att de överförs till unionens budget.
- (30) Administrativa åtgärder och sanktioner spelar en viktig roll för att skydda unionens finansiella intressen. Detta direktiv undantar inte medlemsstaterna från skyldigheten att tillämpa och verkställa unionsrättsliga administrativa åtgärder och sanktioner i den mening som avses i artiklarna 4 och 5 i förordning (EG, Euratom) nr 2988/95.
- (31) Genom detta direktiv bör medlemsstaterna förpliktas att i sin nationella rätt föreskriva straffrättsliga påföljder vad gäller bedrägerier och bedrägerirelaterade brott som riktar sig mot unionens finansiella intressen och som detta direktiv är tillämpligt på. Detta direktiv bör inte leda till skyldigheter beträffande tillämpningen i enskilda fall av sådana påföljder eller av något annat befintligt system för övervakning av att lagarna efterlevs. Medlemsstaterna kan i princip fortsätta att tillämpa administrativa åtgärder och sanktioner parallellt på det område som omfattas av detta direktiv. Vid tillämpningen av den nationella lagstiftning varigenom detta direktiv införlivas bör medlemsstaterna emellertid säkerställa att utdömande av straffrättsliga påföljder för brott i enlighet med detta direktiv och av administrativa åtgärder och sanktioner inte leder till brott mot stadgan.
- (32) Detta direktiv bör inte påverka medlemsstaternas befogenheter att lägga upp sin skatteförvaltningsstruktur och organisation så som de finner lämpligt för att säkerställa korrekt fastställande, beräkning och uppbörd av mervärdesskatt eller den faktiska tillämpningen av mervärdesskatterätten.
- (33) Detta direktiv påverkar inte tillämpningen av bestämmelserna om upphävande av immunitet i EUF-fördraget, protokoll nr 3 om stadgan för Europeiska unionens domstol och protokoll nr 7 om Europeiska unionens immunitet och privilegier, fogade till EUF-fördraget och EU-fördraget och de texter som antagits för deras tillämpning eller liknande bestämmelser som införlivats i nationell rätt. Vid införlivande av detta direktiv i nationell lagstiftning och vid tillämpning av den nationella lagstiftning varigenom detta direktiv införlivas beaktas helt och fullt dessa privilegier och denna immunitet, däribland respekten för friheten med avseende på ledamöternas mandat.
- (34) Detta direktiv påverkar inte tillämpningen av nationella straffrättsliga allmänna regler och principer om tillämpning och verkställighet av domar i enlighet med de faktiska omständigheterna i varje enskilt fall.
- (35) Eftersom målet för detta direktiv inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna utan snarare, på grund av dess omfattning och verkningar, kan uppnås bättre på unionsnivå, kan unionen vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i EU-fördraget. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.
- (36) I enlighet med artiklarna 3 och 4a.1 i protokoll nr 21 om Förenade kungarikets och Irlands ställning med avseende på området med frihet, säkerhet och rättvisa, fogat till EU-fördraget och EUF-fördraget, har Irland meddelat att det önskar delta i antagandet och tillämpningen av detta direktiv.
- (37) I enlighet med artiklarna 1 och 2 i protokoll nr 21 om Förenade kungarikets och Irlands ställning med avseende på området med frihet, säkerhet och rättvisa, fogat till EU-fördraget och EUF-fördraget, och utan att det påverkar tillämpningen av artikel 4 i det protokollet, deltar Förenade kungariket inte i antagandet av detta direktiv, som inte är bindande för eller tillämpligt på Förenade kungariket.
- (38) I enlighet med artiklarna 1 och 2 i protokoll nr 22 om Danmarks ställning, fogat till EU-fördraget och EUF-fördraget, deltar Danmark inte i antagandet av detta direktiv, som inte är bindande för eller tillämpligt på Danmark.

(39) Europeiska revisionsrätten har hörts och har avgett ett yttrande ⁽¹⁾.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

AVDELNING I

SYFTE, DEFINITIONER OCH TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

Artikel 1

Syfte

I detta direktiv fastställs minimiregler för definitionen av brott och påföljder avseende bekämpande av bedrägeri och annan olaglig verksamhet som riktar sig mot unionens finansiella intressen, i syfte att stärka skyddet mot brott som påverkar dessa finansiella intressen, i linje med unionens regelverk på detta område.

Artikel 2

Definitioner och tillämpningsområde

- I detta direktiv avses med
 - unionens finansiella intressen*: alla inkomster, utgifter och tillgångar som omfattas av, förvärvats genom eller ska betalas till
 - unionens budget,
 - budgetarna för unionens institutioner, organ och byråer som upprättats i enlighet med fördragen eller budgetar som direkt eller indirekt förvaltas och övervakas av dem.
 - juridisk person*: varje enhet som har rättskapacitet enligt tillämplig rätt, med undantag av stater eller offentliga organ vid utövandet av offentliga maktbefogenheter samt offentliga internationella organisationer.
- Vad gäller inkomster från egna medel som härrör från mervärdesskatt är detta direktiv endast tillämpligt på fall av allvarliga brott som riktar sig mot det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Vid tillämpning av detta direktiv ska brott som riktar sig mot det gemensamma systemet för mervärdesskatt anses vara allvarliga när en uppsåtlig handling eller underlåtenhet enligt definitionen i artikel 3.2 d har anknytning till territoriet i två eller flera medlemsstater i unionen och inbegriper en total skada på minst 10 000 000 EUR.
- Detta direktiv påverkar inte struktur eller funktionssätt hos medlemsstaternas skatteförvaltningar.

AVDELNING II

BROTT SOM AVSER BEDRÄGERI SOM RIKTAR SIG MOT UNIONENS FINANSIELLA INTRESSEN

Artikel 3

Bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen

- Medlemsstaterna ska vidta de åtgärder som krävs för att säkerställa att bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen utgör brott, om de begåtts uppsåtligen.
- I detta direktiv ska följande anses som bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen:
 - i fråga om icke-upphandlingsrelaterade utgifter, varje handling eller underlåtenhet som avser
 - användning eller presentation av falska, felaktiga eller ofullständiga uppgifter eller dokument, om detta leder till att medel eller tillgångar från unionens budget eller från budgetar som förvaltas av unionen eller för dess räkning, otillbörligen uppbärs eller innehålls,
 - undanhållande av information som ska lämnas i enlighet med särskilda föreskrifter, om gärningen har samma effekt, eller
 - användning av sådana medel eller tillgångar för andra syften än de som medlen ursprungligen har beviljats för,

⁽¹⁾ EUT C 383, 12.12.2012, s. 1.

- b) i fråga om upphandlingsrelaterade utgifter, åtminstone när handlingen begås i syfte att uppnå olovlig vinning för gärningsmannen eller annan person genom att orsaka en förlust för unionens finansiella intressen, varje handling eller underlåtenhet som avser
- användning eller presentation av falska, felaktiga eller ofullständiga uppgifter eller dokument, om detta leder till att medel eller tillgångar från unionens budget eller från budgetar som förvaltas av unionen eller för dess räkning, otillbörligen uppbärs eller innehålls,
 - undanhållande av information som ska lämnas i enlighet med särskilda föreskrifter, om gärningen har samma effekt, eller
 - användning av sådana medel eller tillgångar för andra syften än de som medlen ursprungligen har beviljats för, som skadar unionens finansiella intressen,
- c) i fråga om andra inkomster än sådana inkomster från egna medel som härrör från mervärdesskatt som avses i led d, varje handling eller underlåtenhet som avser
- användning eller presentation av falska, felaktiga eller ofullständiga uppgifter eller dokument, om detta leder till att medel från unionens budget eller från budgetar som förvaltas av unionen eller för dess räkning minskas på ett olagligt sätt,
 - undanhållande av information som ska lämnas i enlighet med särskilda föreskrifter, om gärningen har samma effekt, eller
 - missbruk av en förmån som lagligen erhållits, om gärningen har samma effekt.
- d) i fråga om inkomster från egna medel som härrör från mervärdesskatt, varje handling eller underlåtenhet som begåtts inom ramen för gränsoverskridande bedrägliga upplägg med avseende på
- användning eller presentation av falska, felaktiga eller ofullständiga uppgifter eller dokument avseende mervärdesskatt, om detta leder till en minskning av medel från unionens budget,
 - undanhållande av information avseende mervärdesskatt som ska lämnas i enlighet med särskilda föreskrifter, om gärningen har samma effekt, eller
 - presentation av korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt i syfte att bedrägligen dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt.

Artikel 4

Andra brott som riktar sig mot unionens finansiella intressen

- Medlemsstaterna ska vidta de åtgärder som krävs för att säkerställa att penningtvätt enligt beskrivningen i artikel 1.3 i direktiv (EU) 2015/849 som inbegriper egendom som utgör vinning av brott som omfattas av det här direktivet utgör ett brott.
- Medlemsstaterna ska vidta de åtgärder som krävs för att säkerställa att passiv och aktiv korruption, om den begåtts uppsåtligt, utgör brott.
 - I detta direktiv avses med *passiv korruption* en handling som en offentlig tjänsteman utför för att, direkt eller genom en mellanhand, för egen eller för tredje mans räkning, begära eller erhålla förmåner, oavsett art, eller acceptera ett löfte om en sådan förmån för att i strid med sina skyldigheter utföra eller underlåta att utföra en handling i tjänsten eller vid utövandet av tjänsten på ett sätt som skadar eller kan skada unionens finansiella intressen.
 - I detta direktiv avses med *aktiv korruption* en handling som utförs av en person för att direkt eller genom en mellanhand utlova, erbjuda eller ge en förmån, oavsett art, till en offentlig tjänsteman, för egen räkning eller för tredje mans räkning, för att denne i strid med sina skyldigheter ska utföra eller underlåta att utföra en handling i tjänsten eller vid utövandet av tjänsten på ett sätt som skadar eller kan skada unionens finansiella intressen.
- Medlemsstaterna ska vidta de åtgärder som krävs för att säkerställa att förskingring, om det begåtts uppsåtligt, utgör ett brott.

I detta direktiv avses med *förskingring* en handling utförd av en offentlig tjänsteman som direkt eller indirekt är anförtrord uppdraget att förvalta medel eller tillgångar, att göra åtaganden eller betala ut medel eller anslå eller använda tillgångar i strid med det syfte för vilket de var avsedda på ett sätt som skadar unionens finansiella intressen.

4. I detta direktiv avses med *offentlig tjänsteman*:
- a) *unionstjänsteman* eller *nationell tjänsteman*, inklusive en nationell tjänsteman från en annan medlemsstat och en nationell tjänsteman från ett tredjeland;
- i) *unionstjänsteman*:
- en tjänsteman eller annan anställd på kontrakt av unionen i den mening som avses i tjänsteföreskrifterna för tjänstemän och anställningsvillkoren för övriga anställda i Europeiska unionen som föreskrivs i förordning (EEG, Euratom, EKSG) nr 259/68 ⁽¹⁾ (nedan kallade *tjänsteföreskrifterna*), eller
 - en person som ställts till unionens förfogande av en medlemsstat eller av ett offentligt eller privat organ och som utför uppgifter som motsvarar dem som unionens tjänstemän eller övriga anställda utför.
- Utan att det påverkar tillämpningen av bestämmelserna om immunitet och privilegier i protokolken 3 och 7 ska medlemmar i unionens institutioner, organ och byråer som inrättats i enlighet med fördragen samt dessa organs personal likställas med unionstjänstemän, om de inte omfattas av tjänsteföreskrifterna.
- ii) *nationell tjänsteman*: tjänsteman eller offentlig tjänsteman enligt den definition som gäller enligt nationell rätt i den medlemsstat eller det tredjeland där personen utför sina uppgifter.
- När det gäller rättsliga åtgärder beträffande en nationell tjänsteman från en medlemsstat eller en nationell tjänsteman från ett tredjeland, vilka initierats av en annan medlemsstat, behöver den sistnämnda staten emellertid tillämpa definitionen av *nationell tjänsteman* endast i den mån den definitionen är förenlig med dess nationella rätt.
- Begreppet *nationell tjänsteman* ska omfatta varje person som innehar en verkställande, administrativ eller judiciell tjänst på nationell, regional eller lokal nivå. En person som innehar en lagstiftande tjänst på nationell, regional eller lokal nivå ska likställas med en nationell tjänsteman.
- b) Varje annan person som blivit utsedd till och som utövar ett offentligt uppdrag i medlemsstaterna eller tredjeländer och som deltar i förvaltningen av eller beslut som rör unionens finansiella intressen.

AVDELNING III

ALLMÄNNA BESTÄMMELSER OM BEDRÅGERI OCH ANDRA BROTT SOM RIKTAR SIG MOT UNIONENS FINANSIELLA INTRESSEN

Artikel 5

Anstiften, medhjälp och försök

1. Medlemsstaterna ska vidta de åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa att anstiften och medhjälp till att begå något av de brott som avses i artiklarna 3 och 4 är straffbart.
2. Medlemsstaterna ska vidta de åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa att försök att begå något av de brott som avses i artiklarna 3 och 4.3 är straffbart.

Artikel 6

Juridiska personers ansvar

1. Medlemsstaterna ska vidta de åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa att juridiska personer kan hållas ansvariga för de brott som avses i artiklarna 3, 4 och 5, om de begås till deras förmån av en person som antingen agerar enskilt eller som en del av den juridiska personens organisation och har en ledande ställning inom den juridiska personen, grundad på
 - a) behörighet att företräda den juridiska personen,
 - b) befogenhet att fatta beslut på den juridiska personens vägnar, eller
 - c) befogenhet att utöva kontroll inom den juridiska personen.

⁽¹⁾ EGT L 56, 4.3.1968, s. 1.

2. Medlemsstaterna ska även vidta de åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa att juridiska personer kan hållas ansvariga när brister i den övervakning eller kontroll som ska utföras av en person som avses i punkt 1 i den här artikeln har gjort det möjligt för en person som är underställd den juridiska personen att till dennas förmån begå något av de brott som avses i artikel 3, 4 eller 5.

3. Den juridiska personens ansvar enligt punkterna 1 och 2 i den här artikeln ska inte utesluta möjligheten att vidta straffrättsliga förfaranden mot fysiska personer som har begått brott som avses i artiklarna 3 och 4 eller som är straffrättsligt ansvariga i enlighet med artikel 5.

Artikel 7

Påföljder som avser fysiska personer

1. När det gäller fysiska personer ska medlemsstaterna säkerställa att de brott som avses i artiklarna 3, 4 och 5 beläggs med effektiva, proportionella och avskräckande straffrättsliga påföljder.

2. Medlemsstaterna ska vidta de åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa att de brott som avses i artiklarna 3 och 4 beläggs med ett maximistraff som inbegriper fängelse.

3. Medlemsstaterna ska vidta de åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa att de brott som avses i artiklarna 3 och 4 beläggs med ett maximistraff på minst fyra års fängelse, om brotten inbegriper betydande skada eller fördelar.

Den skada eller fördel som härrör från de brott som avses i artiklarna 3.2 a, b och c och 4 ska presumeras vara betydande om skadan eller fördelen inbegriper mer än 100 000 EUR.

Den skada eller fördel som härrör från de brott som avses i artikel 3.2 d ska, om inte annat följer av artikel 2.2, presumeras vara betydande.

Medlemsstaterna får också föreskriva ett maximistraff på minst fyra års fängelse under andra allvarliga omständigheter som fastställs i deras nationella rätt.

4. Om ett brott som avses i artikel 3.2 a, b eller c eller 4 inbegriper skada som understiger 10 000 EUR eller en fördel som understiger 10 000 EUR får medlemsstaterna föreskriva andra sanktioner än straffrättsliga påföljder.

5. Punkt 1 påverkar inte de behöriga myndigheternas utövande av disciplinära befogenheter i förhållande till offentliga tjänstemän.

Artikel 8

Försvårande omständigheter

Medlemsstaterna ska vidta de åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa att det betraktas som en försvårande omständighet om ett brott som avses i artikel 3, 4 eller 5 har begåtts inom ramen för en kriminell organisation i den mening som avses i rambeslut 2008/841/RIF.

Artikel 9

Sanktioner som avser juridiska personer

Medlemsstaterna ska vidta de åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa att en juridisk person som ställs till svars i enlighet med artikel 6 kan bli föremål för effektiva, proportionella och avskräckande sanktioner, som ska innefatta bötesstraff eller administrativa avgifter och som får innefatta andra sanktioner, till exempel

- a) fråntagande av rätt till offentliga förmåner eller stöd,
- b) tillfällig eller permanent uteslutning från offentliga anbudsförfaranden,
- c) tillfälligt eller permanent näringsförbud,

- d) rättslig övervakning,
- e) rättsligt beslut om upplösning av verksamheten,
- f) tillfällig eller permanent stängning av inrättningar som har använts för att begå brottet.

Artikel 10

Frysning eller förverkande

Medlemsstaterna ska vidta de åtgärder som är nödvändiga för att möjliggöra frysning och förverkande av hjälpmedel vid, och vinning av, de brott som avses i artiklarna 3, 4 och 5. Medlemsstater som är bundna av Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/42/EU⁽¹⁾ ska göra detta i enlighet med det direktivet.

Artikel 11

Behörighet

1. Varje medlemsstat ska vidta de åtgärder som är nödvändiga för att fastställa sin behörighet avseende de brott som avses i artiklarna 3, 4 och 5 om
 - a) brottet har begåtts helt eller delvis inom dess territorium, eller
 - b) gärningsmannen är medborgare i medlemsstaten.
2. Varje medlemsstat ska vidta de åtgärder som krävs för att fastställa sin behörighet avseende de brott som avses i artiklarna 3, 4 och 5 när gärningsmannen omfattas av tjänsteföreskrifterna vid tiden för brottet. Varje medlemsstat får avstå från att tillämpa de behörighetsregler som föreskrivs i denna punkt eller endast tillämpa dem i vissa fall eller endast om särskilda omständigheter är uppfyllda och ska underrätta kommissionen om detta.
3. En medlemsstat ska underrätta kommissionen om den beslutar att utvidga sin behörighet avseende de brott som avses i artikel 3, 4 eller 5, vilka har begåtts utanför dess territorium, vid någon av följande situationer:
 - a) Gärningsmannen har sin hemvist på dess territorium.
 - b) Brottet har begåtts till förmån för en juridisk person som är etablerad på dess territorium.
 - c) Gärningsmannen är en av dess tjänstemän som agerar i tjänsten.
4. I fall som avses i punkt 1 b ska medlemsstaterna vidta de åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa att utövandet av deras behörighet inte är beroende av att ett åtal får väckas endast på grundval av en anmälan från offret på den plats där brottet begicks, eller en formell underrättelse från den stat där brottet begicks.

Artikel 12

Preskriptionstider för brott som riktar sig mot unionens finansiella intressen

1. Medlemsstaterna ska vidta de åtgärder som är nödvändiga för att föreskriva en preskriptionstid som möjliggör utredning, åtal, rättegång och dom i fråga om de brott som avses i artiklarna 3, 4 och 5 under en tillräckligt lång tidsperiod efter det att brotten begåtts, i syfte att hantera dessa brott effektivt.
2. Medlemsstaterna ska i fråga om brott som avses i artiklarna 3, 4 och 5, som är belagda med ett maximistraff på minst fyra års fängelse, vidta de åtgärder som är nödvändiga för att möjliggöra utredning, åtal, rättegång och dom under en tidsperiod på minst fem år räknat från den dag då brottet begicks.
3. Genom undantag från punkt 2 får medlemsstaterna fastställa en preskriptionstid som är kortare än fem år, men inte kortare än tre år, förutsatt att tidsperioden kan avbrytas eller suspenderas i händelse av vissa handlingar.

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/42/EU av den 3 april 2014 om frysning och förverkande av hjälpmedel vid och vinning av brott i Europeiska unionen (EUT L 127, 29.4.2014, s. 39).

4. Medlemsstaterna ska vidta de åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa verkställighet av

- a) fängelsestraff på mer än ett år, eller alternativt,
- b) fängelsestraff för brott som är belagda med ett maximistraff på fängelse i minst fyra år,

som döms ut i en slutlig fällande dom för ett brott som avses i artiklarna 3, 4 eller 5 under minst fem år från den dag då domen vann laga kraft. Den perioden kan omfatta förlängningar av preskriptionstiden till följd av avbrott eller suspension.

Artikel 13

Återkrav

Detta direktiv påverkar inte återkrav av följande:

1. På unionsnivå av belopp som felaktigt betalats ut i samband med att de brott som avses i artikel 3.2 a, b eller c, 4 eller 5 begås.
2. På nationell nivå, av mervärdesskatt som inte betalats i samband med att de brott som avses i artikel 3.2 d, 4 eller 5 begås.

Artikel 14

Samspelet med andra tillämpliga unionsrättsakter

Tillämpningen av administrativa åtgärder, sanktioner och böter som föreskrivs i unionsrätten, särskilt de som avses i artiklarna 4 och 5 i förordning (EG, Euratom) nr 2988/95, eller i nationell rätt som har antagits i överensstämmelse med en specifik skyldighet enligt unionsrätten, ska inte påverka tillämpningen av detta direktiv. Medlemsstaterna ska säkerställa att eventuella straffrättsliga förfaranden som inlemts på grundval av nationella bestämmelser som genomför detta direktiv inte otillbörligt påverkar en korrekt och effektiv tillämpning av i unionsrätten eller i nationella genomförandebestämmelser föreskrivna administrativa åtgärder, sanktioner och avgifter som inte kan likställas med straffrättsliga förfaranden.

AVDELNING IV

SLUTBESTÄMMELSER

Artikel 15

Samarbete mellan medlemsstaterna och kommissionen (Olaf) och unionens övriga institutioner, organ eller byråer

1. Utan att det påverkar reglerna för gränsöverskridande samarbete och ömsesidig rättslig hjälp i brottmål ska medlemsstaterna, Eurojust, Europeiska åklagarmyndigheten och kommissionen inom ramen för sin respektive behörighet samarbeta med varandra i kampen mot de brott som avses i artiklarna 3, 4 och 5. Kommissionen, och om så är lämpligt Eurojust, ska i detta syfte tillhandahålla sådan teknisk och operativ hjälp som de behöriga nationella myndigheterna behöver för att underlätta samordningen av sina utredningar.
2. De behöriga myndigheterna i medlemsstaterna får inom ramen för sin behörighet utbyta information med kommissionen för att göra det lättare att fastställa fakta och för att säkerställa effektiva åtgärder mot de brott som avses i artiklarna 3, 4 och 5. Kommissionen och de behöriga nationella myndigheterna ska i varje enskilt fall beakta kraven på konfidentiell behandling och reglerna om skydd av personuppgifter. Utan att det påverkar nationell rätt om tillgång till information får en medlemsstat i detta syfte, när den lämnar information till kommissionen, föreskriva särskilda villkor för hur informationen ska användas av kommissionen eller av en annan medlemsstat som informationen i fråga lämnas till.
3. Revisionsrätten och de revisorer som ansvarar för revisionen av budgetarna för unionens institutioner, organ och byråer som inrättats i enlighet med fördragen och de budgetar som förvaltas och kontrolleras av institutionerna ska upplysa Olaf och andra behöriga myndigheter om omständigheter som de upptäcker när de fullgör sina skyldigheter som skulle kunna innebära ett brott som avses i artikel 3, 4 eller 5. Medlemsstaterna ska säkerställa att deras nationella revisionsorgan gör detsamma.

Artikel 16

Ersättande av konventionen om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen

Konventionen av den 26 juli 1995 om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen och protokollet till denna av den 27 september 1996, den 29 november 1996 respektive den 19 juni 1997 ersätts härmed av detta direktiv för de medlemsstater som är bundna därav, med verkan från och med den 6 juli 2019.

För de medlemsstater som är bundna av detta direktiv ska hänvisningar till konventionen anses som hänvisningar till detta direktiv.

Artikel 17

Införlivande

1. Medlemsstaterna ska senast den 6 juli 2019 anta och offentliggöra de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv. De ska genast överlämna texten till dessa bestämmelser till kommissionen. De ska tillämpa dessa bestämmelser från och med den 6 juli 2019.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. De ska även, för de medlemsstater som är bundna av detta direktiv, innehålla en uppgift om att hänvisningar i befintliga lagar och andra författningar till den konvention som ersätts av detta direktiv ska anses som hänvisningar till det här direktivet. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras och om hur uppgiften ska formuleras ska varje medlemsstat själv utfärda.

2. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna texten till de centrala bestämmelser i nationell rätt som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.

Artikel 18

Rapportering och bedömning

1. Kommissionen ska senast den 6 juli 2021 lägga fram en rapport inför Europaparlamentet och rådet med en bedömning av i vilken utsträckning medlemsstaterna har vidtagit de åtgärder som krävs för att följa direktivet.

2. Utan att det påverkar de rapporteringskyldigheter som föreskrivs i andra unionsrättsakter ska medlemsstaterna, årligen, sända följande statistik om brott som avses i artiklarna 3, 4 och 5 till kommissionen, om den är tillgänglig på central nivå i den berörda medlemsstaten:

- a) Antalet straffrättsliga förfaranden som inlets, lagts ner, lett till frikännande och fällande dom samt antalet pågående förfaranden.
- b) De belopp som återbetalats till följd av straffrättsliga förfaranden och den uppskattade skadan.

3. Kommissionen ska senast 6 juli 2024, och med beaktande av dess rapport som har lagts fram i enlighet med punkt 1 och medlemsstaternas statistik som lagts fram i enlighet med punkt 2, lägga fram en rapport inför Europaparlamentet och rådet med en bedömning av vilken inverkan den nationella lagstiftning varigenom detta direktiv införlivas har på förebyggandet av bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen.

4. Kommissionen ska senast den 6 juli 2022, och på grundval av den statistik som överlämnats av medlemsstaterna i enlighet med punkt 2, överlämna en rapport till Europaparlamentet och rådet och, med avseende på det allmänna målet att förbättra skyddet av unionens finansiella intressen, bedöma om

- a) det tröskelvärde som anges i artikel 2.2 är lämpligt,
- b) bestämmelserna om preskriptionstider som avses i artikel 12 är tillräckligt effektiva,
- c) detta direktiv på ett effektivt sätt angriper bedrägeri vid offentlig upphandling.

5. De rapporter som avses i punkterna 3 och 4 ska vid behov åtföljas av ett lagstiftningsförslag, som kan innehålla en specifik bestämmelse om bedrägeri vid offentlig upphandling.

28.7.2017

SV

Europeiska unionens officiella tidning

L 198/41

*Artikel 19***Ikraftträdande**

Detta direktiv träder i kraft den tjugonde dagen efter det att det har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

*Artikel 20***Adressater**

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna i enlighet med fördragen.

Utfärdat i Strasbourg den 5 juli 2017.

På Europaparlamentets vägnar

A. TAJANI

Ordförande

På rådets vägnar

M. MAASIKAS

Ordförande

Statens offentliga utredningar 2023

Kronologisk förteckning

1. Skärpta straff för flerfaldig brottslighet. Ju.
2. En inre marknad för digitala tjänster – ansvarsfördelning mellan myndigheter. Fi.
3. Nya regler om nödlidande kreditavtal och inkassoverksamhet. Ju.
4. Posttjänst för hela slanten. Finansieringsmodeller för framtidens samhällsomfattande posttjänst. Fi.
5. Från delar till helhet. Tvångsvården som en del av en sammanhållen och personcentrerad vårdkedja. S.
6. En lag om tilläggs-skatt för företag i stora koncerner. Fi.
7. På egna ben. Utvecklad samverkan för individers etablering på arbetsmarknaden. A.
8. Arbetslivskriminalitet – arbetet i Sverige, en bedömning av omfattningen, lärdomar från Danmark och Finland. A.
9. Ett statligt huvudmannaskap för personlig assistans. Ökad likvärdighet, långsiktighet och kvalitet. S.
10. Tandvårdens stöd till våldsutsatta patienter. S.
11. Tillfälligt miljötillstånd för samhällsviktig verksamhet – för ökad försörjningsberedskap. KN.
12. Förstärkt skydd för demokratin och domstolarnas oberoende. Ju.
13. Patientöversikter inom EES och Sverige. S.
14. Organisera för hållbar utveckling. KN.
15. Förnybart i tanken. Ett styrmedelsförslag för en stärkt bioekonomi. LI.
16. Staten och betalningarna. Del 1 och 2. Fi.
17. En tydligare bestämmelse om hets mot folkgrupp. Ju.
18. Värdet av vinden. Kompensation, incitament och planering för en hållbar fortsatt utbyggnad av vindkraften. Del 1 och 2. KN.
19. Statlig forskningsfinansiering. Underlagsrapporter. U.
20. Förbud mot bottentrålning i marina skyddade områden. LI.
21. Informationsförsörjning på skolområdet. Skolverkets ansvar. U.
22. Datalagring och åtkomst till elektronisk information. Ju.
23. Ett modernare socialförsäkringsskydd för gravida. S.
24. Etablering för fler – jämställda möjligheter till integration. A.
25. Kunskapskrav för permanent uppehållstillstånd. Ju.
26. Översyn av entreprenörsansvaret. A.
27. Kamerabevakning för ett bättre djurskydd. LI.
28. Samhället mot skolattacker. U.
29. Varje rörelse räknas – hur skapar vi ett samhälle som främjar fysisk aktivitet? S.
30. Ett trygghetssystem för alla. Nytt regelverk för sjukpenninggrundande inkomst. S.
31. Framtidens yrkeshögskola – stabil, effektiv och hållbar. U.
32. Biometri – för en effektivare brottsbekämpning. Ju.
33. Ett förbättrat resegarantisystem. Fi.
34. Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag. Ju.
35. Nya regler om hållbarhetsredovisning. Ju.
36. Genomförande av minimilöne-direktivet. A.

37. Förstärkt skydd för den personliga integriteten. Behovet av åtgärder mot oskuldskontroller, oskuldssintyg och oskuldssingrepp samt omvändelseförsök. Ju.
38. Ett förstärkt konsumentskydd mot riskfylld kreditgivning och överskuldssättning. Fi.
39. En inre marknad för digitala tjänster – kompletteringar och ändringar i svensk rätt. Fi.
40. Förbättrade möjligheter för barn att utkräva sina rättigheter enligt barnkonventionen. S.
41. Förutsättningarna för en ny kollektivavtalad arbetslöshetsförsäkring. A.
42. Ett modernare regelverk för legaliseringar, apostille och andra former av intyganden. UD.
43. En samordnad registerkontroll för upphandlande myndigheter och enheter. Fi.
44. En översyn av regleringen om frihetsberövande påföljder för unga. Ju.
45. Övergångsrestriktioner – ökat förtroende för offentlig verksamhet. Fi.
46. Jakt och fiske i renbetesland. LI.
47. En utvecklad arbetsgivardeklaration – åtgärder mot missbruk av välfärdssystemen. Fi.
48. Rätt förutsättningar för sjukskrivning. S.
49. Skyddet för EU:s finansiella intressen. Ändringar och kompletteringar i svensk rätt. Fi.

Statens offentliga utredningar 2023

Systematisk förteckning

Arbetsmarknadsdepartementet

På egna ben.

Utvecklad samverkan för individers etablering på arbetsmarknaden. [7]

Arbetslivskriminalitet – arbetet i Sverige, en bedömning av omfattningen, lärdomar från Danmark och Finland. [8]

Etablering för fler – jämställda möjligheter till integration. [24]

Översyn av entreprenörsansvaret. [26]

Genomförande av minimilönedirektivet. [36]

Försättningsarna för en ny kollektivavtalad arbetslöshetsförsäkring. [41]

Finansdepartementet

En inre marknad för digitala tjänster – ansvarsfördelning mellan myndigheter. [2]

Posttjänst för hela slanten.
Finansieringsmodeller för framtidens samhällsomfattande posttjänst. [4]

En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner. [6]

Staten och betalningarna. Del 1 och 2. [16]

Ett förbättrat resegarantisystem. [33]

Ett förstärkt konsumentskydd mot riskfylld kreditgivning och överskuldssättning. [38]

En inre marknad för digitala tjänster - kompletteringar och ändringar i svensk rätt. [39]

En samordnad registerkontroll för upphandlande myndigheter och enheter. [43]

Övergångsrestriktioner – ökat förtroende för offentlig verksamhet. [45]

En utvecklad arbetsgivardeklaration – åtgärder mot missbruk av välfärdssystemen. [47].

Skyddet för EU:s finansiella intressen.
Ändringar och kompletteringar i svensk rätt. [49]

Justitiedepartementet

Skräpta straff för flerfaldig brottslighet. [1]

Nya regler om nödlidande kreditavtal och inkassoverksamhet. [3]

Förstärkt skydd för demokratin och domstolarnas oberoende. [12]

En tydligare bestämmelse om hets mot folkgrupp. [17]

Datalagring och åtkomst till elektronisk information. [22]

Kunskapskrav för permanent uppehållstillstånd. [25]

Biometri – för en effektivare brottsbekämpning. [32]

Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag. [34]

Nya regler om hållbarhetsredovisning. [35]

Förstärkt skydd för den personliga integriteten. Behovet av åtgärder mot oskuldskontroller, oskuldssintyg och oskuldssingrepp samt omvändelseförsök. [37]

En översyn av regleringen om frihetsberövande påföljder för unga. [44]

Klimat- och näringslivsdepartementet

Tillfälligt miljötillstånd för samhällsviktig verksamhet – för ökad försörjningsberedskap. [11]

Organisera för hållbar utveckling. [14]

Värdet av vinden. Kompensation, incitament och planering för en hållbar fortsatt utbyggnad av vindkraften. Del 1 och 2. [18]

Landsbygds- och infrastrukturdepartementet

- Förnybart i tanken. Ett styrmedelsförslag för en stärkt bioekonomi. [15]
- Förbud mot bottentråkning i marina skyddade områden. [20]
- Kamerabevakning för ett bättre djurskydd. [27]
- Jakt och fiske i renbetesland. [46]

Socialdepartementet

- Från delar till helhet. Tvångsvården som en del av en sammanhållen och personcentrerad vårdkedja. [5]
- Ett statligt huvudmannaskap för personlig assistans. Ökad likvärdighet, långsiktighet och kvalitet. [9]
- Tandvårdens stöd till våldsutsatta patienter. [10]
- Patientöversikter inom EES och Sverige. [13]
- Ett modernare socialförsäkringsskydd för gravida. [23]
- Varje rörelse räknas – hur skapar vi ett samhälle som främjar fysisk aktivitet? [29]
- Ett trygghetssystem för alla. Nytt regelverk för sjukpenninggrundande inkomst. [30]
- Förbättrade möjligheter för barn att utkräva sina rättigheter enligt barnkonventionen. [40]
- Rätt förutsättningar för sjukskrivning. [48]

Utbildningsdepartementet

- Statlig forskningsfinansiering. Underlagsrapporter. [19]
- Informationsförsörjning på skolområdet. Skolverkets ansvar. [21]
- Samhället mot skolattacker. [28]
- Framtidens yrkeshögskola – stabil, effektiv och hållbar. [31]

Utrikesdepartementet

- Ett modernare regelverk för legaliseringar, apostille och andra former av intyganden. [42]