Lagrådsremiss

Kompletteringar och förtydliganden i fråga om sanktioner vid skatteundandragande och bedrägerier

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 16 oktober 2025

Niklas Wykman

Linda Bolund Thornell
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

Regeringen föreslår att undantaget för muntliga uppgifter ska tas bort när det gäller skattebrott, vårdslös skatteuppgift och skatteredovisningsbrott. Det innebär att även muntliga uppgifter kan leda till straffansvar enligt skattebrottslagen. Regeringen föreslår även att muntliga uppgifter ska kunna ligga till grund för skattetillägg.

Vidare föreslås att definitionen av begreppet oriktig uppgift ändras. Detta för att tydliggöra att den som lämnar en uppgift om mervärdesskatt som avser en transaktion som ingick som ett led i ett mervärdesskatte-bedrägeri ska anses ha lämnat en oriktig uppgift om den som lämnade uppgiften kände till eller borde ha känt till detta.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 april 2026.

Innehållsförteckning

1 Beslut 3

2 Lagförslag 4
2.1 Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69) 4
2.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) 9

3 Ärendet och dess beredning 10

4 Bakgrund 10
4.1 SEFI-direktivet 10
4.2 Europeiska kommissionens underrättelse 11
4.3 Mervärdesskattebedrägerier vid handel inom EU 12

5 Oriktiga uppgifter som lämnas muntligen 13

6 Korrekta uppgifter om mervärdesskatt som lämnas i bedrägligt syfte 21
6.1 Begreppet oriktig uppgift bör förtydligas 21
6.2 En uppgift avseende mervärdesskatt ska betraktas som en oriktig uppgift när den lämnas i bedrägligt syfte 25

7 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser 29

8 Konsekvensanalys 30
8.1 Syftet med förslagen 30
8.2 Offentligfinansiella effekter 30
8.3 Effekter för företag och enskilda 31
8.4 Effekter för myndigheter och domstolar 31
8.5 Övriga effekter 31

9 Författningskommentar 32
9.1 Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69) 32
9.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) 35

Bilaga 1 Sammanfattning av betänkandet 37

Bilaga 2 Betänkandets lagförslag 41

Bilaga 3 Förteckning över remissinstanserna 44

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till
1. lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69),
2. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

2 Lagförslag

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs[1] att 2, 4, 5, 7, 8, 10 och 14 b–17 §§ skattebrottslagen (1971:69) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 §[2]	
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 <u>*skattebrott*</u> till fängelse i högst två år.	Den som uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till *en* myndighet eller *låter bli* att till *en* 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 *personen* själv eller annan, döms för <u>*skattebrott*</u> till fängelse i högst två år.
4 §[3]	
Om brott som avses i 2 § är att anse som grovt, döms för <u>*grovt skattebrott*</u> till fängelse, lägst sex månader och högst sex år.	
Vid *bedömande* om brottet är grovt *skall* särskilt beaktas om det rört mycket betydande belopp, om gärningsmannen använt falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om förfarandet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning eller i annat fall varit av synnerligen farlig art.	Vid *bedömningen av* om brottet är grovt *ska det* särskilt beaktas om det rört mycket betydande belopp, om gärningsmannen använt falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om förfarandet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning eller i annat fall varit av synnerligen farlig art.

[1] Jfr 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, i den ursprungliga lydelsen.
[2] Senaste lydelse 1996:658.
[3] Senaste lydelse 1996:658.

5 §[4]

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 *en* myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till *uppgiftslämnaren* 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 det* inte dömas till ansvar enligt första stycket.

7 §[5]

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,

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

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

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

Detsamma gäller den som, i annat fall än som avses i 2 §, uppsåtligen *låter bli* 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

[4] Senaste lydelse 1996:658.
[5] Senaste lydelse 2011:1247.

föreläggande eller *anmaning* och inte avser egen inkomstdeklaration.

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

föreläggande eller *uppmaning* och inte avser egen inkomstdeklaration.

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

8 §[6]

Den som av grov oaktsamhet begår gärning som avses i 7 § första stycket 2 eller andra stycket döms för *vårdslös skatteredovisning* till böter eller fängelse i högst sex månader.

I ringa fall *skall* inte dömas till ansvar enligt första stycket.

Den som av grov oaktsamhet begår *en* gärning som avses i 7 § första stycket 2 eller andra stycket döms för *vårdslös skatteredovisning* till böter eller fängelse i högst sex månader.

I ringa fall *ska det* inte dömas till ansvar enligt första stycket.

10 §[7]

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 uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras, döms för *försvårande av skattekontroll* till böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet är grovt, till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.

I ringa fall *döms ej* till ansvar enligt första stycket.

I ringa fall *ska det inte dömas* till ansvar enligt första stycket.

14 b §[8]

En ansökan enligt 14 a § *skall* ha kommit in till tingsrätten före utgången av den tid som begärs förlängd.

Har ansökningen getts in i rätt tid, bortfaller möjligheten att *ådöma* påföljd för brottet tidigast när beslut på grund av ansökningen *föreligger*. Om ansökningen inte bifalls, *skall* i fråga om möjligheten att *ådöma* påföljd *så* anses som om någon ansökan inte har gjorts.

En ansökan enligt 14 a § *ska* ha kommit in till tingsrätten före utgången av den tid som begärs förlängd.

Har ansökningen getts in i rätt tid, bortfaller möjligheten att *döma ut* påföljd för brottet tidigast när beslut på grund av ansökningen *har fattats*. Om ansökningen inte bifalls, *ska det* i fråga om möjligheten att *döma ut* påföljd anses som om någon ansökan inte har gjorts.

[6] Senare lydelse 1996:658.
[7] Senaste lydelse 1996:658.
[8] Senaste lydelse 1985:105.

14 c §[9]

Tingsrättens handläggning av mål enligt 14 a § är skriftlig. I handläggningen får *ingå* muntlig förhandling när det kan antas vara till fördel för utredningen. Den misstänkte och *hans* försvarare *skall* beredas tillfälle att yttra sig över åklagarens ansökan om så kan ske.

Beslut varigenom en domstol lämnat en ansökan enligt 14 a § utan bifall får inte överklagas. Beslut av tingsrätt att medge förlängning enligt 14 a § får överklagas. Överklagandet *skall* ha kommit in inom två veckor från den dag då den misstänkte, på sätt som gäller för delgivning av stämning i brottmål, delgavs beslutet.

I övrigt *skall* vad som är föreskrivet i rättegångsbalken *rörande* brottmål gälla i tillämpliga delar.

Tingsrättens handläggning av mål enligt 14 a § är skriftlig. I handläggningen får muntlig förhandling *ingå* när det kan antas vara till fördel för utredningen. Den misstänkte och *dennes* försvarare *ska* beredas tillfälle att yttra sig över åklagarens ansökan om så kan ske.

Beslut varigenom en domstol lämnat en ansökan enligt 14 a § utan bifall får inte överklagas. Beslut av tingsrätt att medge förlängning enligt 14 a § får överklagas. Överklagandet *ska* ha kommit in inom två veckor från den dag då den misstänkte, på sätt som gäller för delgivning av stämning i brottmål, delgavs beslutet.

I övrigt *ska* vad som är föreskrivet i rättegångsbalken *om* brottmål gälla i tillämpliga delar.

15 §[10]

Har ett mål om brott enligt denna lag samband med en fråga om skatt eller avgift som *är anhängig* vid en förvaltningsdomstol eller en förvaltningsmyndighet, får handläggningen av brottmålet vila i avvaktan på utgången i skatte- eller avgiftsfrågan endast om det är av avgörande betydelse för prövningen av målet att den frågan avgörs först.

I mål som avses i första stycket *skall* rätten samråda med förvaltningsdomstolen eller förvaltningsmyndigheten *rörande* målets handläggning, om det inte är obehövligt.

Har ett mål om brott enligt denna lag samband med en fråga om skatt eller avgift som *handläggs* vid en förvaltningsdomstol eller en förvaltningsmyndighet, får handläggningen av brottmålet vila i avvaktan på utgången i skatte- eller avgiftsfrågan endast om det är av avgörande betydelse för prövningen av målet att den frågan avgörs först.

I mål som avses i första stycket *ska* rätten samråda med förvaltningsdomstolen eller förvaltningsmyndigheten *om* målets handläggning, om det inte är obehövligt.

[9] Senaste lydelse 1996:658.
[10] Senaste lydelse 1985:416.

16 §[11]

En fråga om skatt eller avgift som *är anhängig* vid en förvaltningsdomstol eller en förvaltningsmyndighet *skall* där handläggas med förtur, om handläggningens resultat är av väsentlig betydelse för en förundersökning *angående* brott enligt denna lag eller ett åtal för sådant brott.

Åklagaren *skall* se till att den domstol eller myndighet som avses i första stycket underrättas om sådana omständigheter som kan vara av betydelse för frågan om förtursbehandling.

En fråga om skatt eller avgift som *handläggs* vid en förvaltningsdomstol eller en förvaltningsmyndighet *ska* handläggas med förtur, om handläggningens resultat är av väsentlig betydelse för en förundersökning *om* brott enligt denna lag eller ett åtal för sådant brott.

Åklagaren *ska* se till att den domstol eller myndighet som avses i första stycket underrättas om sådana omständigheter som kan vara av betydelse för frågan om förtursbehandling.

17 §[12]

Förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatter eller avgifter *skall* göra anmälan till åklagaren så snart det finns anledning att anta att brott enligt denna lag har begåtts. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd enligt denna lag eller om anmälan av annat skäl inte behövs. Skatteverket får fullgöra anmälningsskyldigheten till enhet inom verket som *skall* medverka vid brottsutredning, om det inte finns skäl att anta att brottet föranleder annan påföljd än böter och den misstänkte kan antas erkänna gärningen. Detta gäller dock endast om den misstänkte fyllt tjugoett år.

Förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatter eller avgifter *ska* göra anmälan till åklagaren så snart det finns anledning att anta att brott enligt denna lag har begåtts. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd enligt denna lag eller om anmälan av annat skäl inte behövs. Skatteverket får fullgöra anmälningsskyldigheten till enhet inom verket som *ska* medverka vid brottsutredning, om det inte finns skäl att anta att brottet föranleder annan påföljd än böter och den misstänkte kan antas erkänna gärningen. Detta gäller dock endast om den misstänkte fyllt tjugoett år.

Har i lag eller förordning meddelats bestämmelse som avviker från föreskrifterna i första stycket gäller den bestämmelsen.

Denna lag träder i kraft den 1 april 2026.

[11] Senaste lydelse 1983:460.
[12] Senaste lydelse 2003:682.

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

Härigenom föreskrivs[1] 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.	
5 §	
En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att	
1. en lämnad uppgift är felaktig, *eller*	1. en lämnad uppgift är felaktig,
2. en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats.	2. en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats, *eller*
	3. en lämnad uppgift om mervärdesskatt avser en transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt och den som lämnade uppgiften kände till eller borde ha känt till detta.
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 april 2026.

[1] Jfr 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, i den ursprungliga lydelsen.

3 Ärendet och dess beredning

Europeiska kommissionen har i formell underrättelse till regeringen i februari 2022 anfört att Sverige inte har korrekt genomfört vissa artiklar 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). I underrättelsen anför kommissionen bl.a. att Sverige har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 3.2 d i och iii i direktivet.

Regeringen beslutade den 9 juni 2022 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att föreslå åtgärder för att förhindra bedrägerier och skatteundandragande på mervärdesskatteområdet. Utredaren fick även i uppdrag att i ett delbetänkande föreslå åtgärder med anledning av Europeiska kommissionens formella underrättelse om Sveriges genomförande av SEFI-direktivet. Utredningen, som antagit namnet Utredningen om åtgärder för att förhindra mervärdesskattebedrägerier, överlämnade den 31 augusti 2023 delbetänkandet Skyddet för EU:s finansiella intressen. Ändringar och kompletteringar i svensk rätt (SOU 2023:49) till Finansdepartementet. Sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 1*. Betänkandets lagförslag finns i *bilaga 2*. Betänkandet har remissbehandlats. Förteckning över remissinstanser finns i *bilaga 3*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (Fi2023/02386). I denna lagrådsremiss behandlas betänkandets förslag.

4 Bakgrund

4.1 SEFI-direktivet

Bekämpandet av bedrägerier och skyddet av EU:s ekonomiska intressen är en viktig del i kampen mot den organiserade brottsligheten. 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). 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 korruption, dels med ett protokoll om förhandsavgörande från dåvarande EG-domstolen om tolkningen av konventionen och det första tilläggsprotokollet. Ett andra tilläggsprotokoll, som avser penningtvätt, antogs år 1997.

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 (nedan SEFI-direktivet). SEFI-direktivet trädde i kraft den 17 augusti 2017. För de medlemsstater som är bundna av direktivet ersätter det bedrägerikonventionen med tillhörande protokoll. Direktivet fastställer minimiregler för kriminalisering och påföljder

avseende bedrägeri och annan olaglig verksamhet som riktar sig mot dessa intressen. I skäl 2 i direktivet, liksom i konventionen, konstateras bl.a. att bedrägerier som riktar sig mot unionens finansiella intressen i många fall inte är begränsade till en medlemsstat och att de ofta genomförs i form av organiserad brottslighet.

Av artikel 2.2 framgår att 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.

Av skäl 4 i direktivet framgår bl.a. att begreppet allvarliga brott avser de allvarligaste formerna av mervärdesskattebedrägeri, i synnerhet karusell-bedrägeri, mervärdesskattebedrägeri via skenföretag och mervärdesskatte-bedrägeri som begås inom ramen för en kriminell organisation som ger upphov till allvarliga hot mot det gemensamma systemet för mervärdes-skatt 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 bedrägeriupplägget som helhet vilken åsamkats både de berörda medlemsstaternas finansiella intressen och unionen, exklusive räntor och sanktioner.

Vid genomförandet av SEFI-direktivet i svensk rätt bedömde regeringen i prop. 2018/19:78 att Sverige genom befintlig reglering i allt väsentligt uppfyllde de åtaganden som följer av direktivet. För att fullt ut genomföra direktivet föreslogs en lagändring av straffskalan för brottet subventions-missbruk. Lagändringen trädde i kraft den 1 juli 2019.

4.2 Europeiska kommissionens underrättelse

Den europeiska kommissionen redovisade i en rapport från den 6 september 2021 en sammanställning av i vilken utsträckning medlems-staterna bedömdes ha vidtagit de åtgärder som krävs för att följa SEFI-direktivet, 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. 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.

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

Kommissionen pekar i sin underrättelse på att den svenska bestämmelsen i 2 § skattebrottslagen (1971:69), förkortad SBL, 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 § SBL 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.

4.3 Mervärdesskattebedrägerier vid handel inom EU

Bestämmelserna om mervärdesskatt är till stor del harmoniserade inom EU och finns huvudsakligen i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan mervärdesskattedirektivet). Medlemsstaterna är skyldiga att genomföra mervärdesskattedirektivets bestämmelser i nationell rätt. I Sverige har genomförandet av mervärdesskattedirektivet skett främst genom mervärdesskattelagen (2023:200), men även genom bestämmelser i andra lagar, t.ex. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Inom EU finns också förordningar som rör mervärdesskatt. Bestämmelserna i dessa är direkt tillämpliga och ska inte genomföras i svensk rätt.

Beskattningsbara personer har en skyldighet att meddela skattemyndigheterna när deras ekonomiska verksamhet inleds, förändras eller upphör. Medlemsstaterna har å sin sida en skyldighet att registrera beskattningsbara personer för mervärdesskatt, bl.a. sådana personer som levererar varor och tillhandahåller tjänster som medför rätt till avdrag eller som gör unionsinternt förvärv av varor. Även juridiska personer som inte är beskattningsbara personer ska registreras för mervärdesskatt i vissa fall. Registreringsnumret för mervärdesskatt är det unika nummer som identifierar registrerade personer och som ger skattemyndigheterna information om vilka personer som utför ekonomisk verksamhet i medlemsstaterna. Efter registrering för mervärdesskatt följer en skyldighet att lämna en mervärdesskattedeklaration samt att ange registreringsnummer i fakturor och i periodiska sammanställningar vid gränsöverskridande transaktioner.

Mervärdesskattegapet (VAT compliance Gap på engelska) är skillnaden mellan de förväntade mervärdesskatteintäkterna och det belopp som faktiskt uppbärs av skattemyndigheterna. Skillnaden inkluderar ett brett spektrum från legalt utnyttjande av kryphål i skattesystemet till skatteflykt och organiserade storskaliga skattebedrägerier. Bristande efterlevnad av bestämmelser kan också vara oavsiktlig till följd av administrativa fel, konkurser och andra faktorer.

År 2022 beräknades mervärdesskattegapet uppgå till totalt 89 miljarder euro för medlemsstaterna i EU och till 3 039 miljoner euro i Sverige (European Commission, CASE, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Braniff, L., Harrisson, G., Luchetta, G., Neuhoff, J., Śmietanka, A., Zick, H., VAT gap in the EU – Report 2024, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2024, s. 26 och 273).

En betydande del av mervärdesskattegapet orsakas av unionsinterna bedrägerier via skenföretag (Missing Trader Intra-Community fraud på engelska, förkortat MTIC-bedrägerier). MTIC-bedrägerier uppskattades orsaka årliga förluster av mervärdesskatteintäkter till mellan 12,5 miljarder euro och 32,8 miljarder euro mellan 2010 och 2023 (European Commission, CASE, Poniatowski, G., Śmietanka, A., and Skowronek, A., VAT compliance gap due to Missing Trader IntraCommunity [MTIC] Fraud – Final Report Phase II, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2024, s. 59).

MTIC-bedrägerier är en specifik typ av mervärdesskattebedrägerier, där mervärdesskattefri handel med varor och tjänster mellan EU:s medlemsstater utnyttjas. Bedragarna förvärvar varor och tjänster utan mervärdesskatt från en annan medlemsstat och säljer dem till andra företag med mervärdesskatt och försvinner utan att redovisa eller betala mervärdesskatten till skattemyndigheten. Därav termen ”missing trader”.

I vissa fall säljs samma varor tillbaka till det andra EU-landet och proceduren kan göras om igen och varorna går runt som i en karusell. Denna typ av MTIC-bedrägeri kallas karusellbedrägeri.

MTIC-bedrägerier kan omfatta både verklig och fiktiv handel med varor och tjänster mellan medlemsstater inom EU. I företagen som används vid bedrägerierna förekommer ofta en blandning av legal och illegal verksamhet. Det försvårar både upptäckt och utredning samt lagföring av personerna bakom bedrägerierna. Bedrägerierna sker på sådant sätt att de är svåra att upptäcka och förhindra enbart genom kontrollåtgärder. Uppläggen kan vara av enklare slag med ett fåtal aktörer och transaktioner eller avancerade med stora nätverk av företag i flera länder. För att försvåra upptäckt förekommer det även att godtroende företag involveras i uppläggen, omedvetna om att de ingår i en transaktionskedja där mervärdesskattebedrägeri förekommer. Varor och tjänster som förekommit vid MTIC-bedrägerier är bl.a. ädelmetaller, mobiltelefoner, telekommunikationstjänster och bärbara elektroniska varor med högt värde.

5 Oriktiga uppgifter som lämnas muntligen

Regeringens förslag

Oriktiga uppgifter som lämnas muntligen ska kunna ligga till grund för skattebrott, vårdslös skatteuppgift och skatteredovisningsbrott. Oriktiga uppgifter som lämnats muntligen ska också kunna ligga till grund för skattetillägg. I skattebrottslagen ska även mindre ändringar av språklig natur göras i syfte att modernisera äldre bestämmelser.

Utredningens förslag

Förslagen från utredningen stämmer i huvudsak överens med regeringens. Utredningen lämnar inga förslag när det gäller språkliga uppdateringar.

Remissinstanserna

Flera remissinstanser, *Ekobrottsmyndigheten*, *Förvaltningsrätten i Stockholm*, *Göta hovrätt*, *Halmstads tingsrätt*, *Justitiekanslern*, *Skatteverket*, *Stockholms tingsrätt* och *Åklagarmyndigheten*, tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. Andra remissinstanser, bl.a. *Företagarna*, *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet*, *Juridiska institutionen på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet*, *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande S*venskt Näringsliv* ansluter sig), nedan NSD m.fl., och *Sveriges advokatsamfund*, avstyrker eller invänder mot förslaget i den del det går utöver vad som krävs enligt SEFI-direktivet.

Juridiska fakulteten vid Lunds universitet för fram att det med hänsyn till EU-domstolens dom av den 2 februari 2021, DB v. Commissione Nazionale per le Società e la Borsa, C-481/19, som slår fast att rätten till tystnad (skyddet mot självinkriminering) gäller enligt EU-stadgans artiklar 47 och 48, inte är klarlagt om förslagen är förenliga med artikel 6 i Europakonventionen respektive artiklarna 47 och 48 i EU-stadgan. Även Juridiska institutionen på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet ifrågasätter hur förslaget förhåller sig till oskuldspresumtionen och passivitetsrätten. NSD m.fl. och Sveriges advokatsamfund framför att uppgifter som lämnats innan ett straffrättsligt förfarande har inletts kan komma att ligga till grund för ett framtida sådant förfarande men utan de rättssäkerhetsgarantier som gäller för ett straffrättsligt förfarande och anser att frågan bör belysas ytterligare. NSD m.fl. och *Förvaltningsrätten i Växjö* lyfter också behovet av att Skatteverket upparbetar rutiner för att säkerställa att uppgifter hanteras korrekt. *Kammarrätten i Jönköping* anser att det finns fördelar med en enhetlig reglering i fråga om uppgifter som kan leda till åtal eller skattetillägg men att det ytterligare bör övervägas om förändringen är lämplig när det gäller skatteförfarandelagen. *Tullverket* och Kammarrätten i Jönköping framför att det finns skäl att överväga om muntlighetsundantaget även bör slopas när det gäller tulltillägg.

FAR avstyrker förslaget med hänsyn till att några konkreta förändringar inte kan påvisas och framför vidare att det är oklart vilka individer som kan lämna muntliga uppgifter till Skatteverket för ett bolags eller beskattningsbar persons räkning som kan medföra skattetillägg respektive ansvar för skattebrott. Det anges även att risken för feltolkningar och missförstånd är stor avseende muntliga uppgifter.

Skälen för regeringens förslag

Gällande rätt

Av 2 § SBL 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.

Av 5 § samma lag framgår att 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.

I 7 § SBL regleras skatteredovisningsbrott. För skatteredovisningsbrott kan dömas även om det saknas fara för skatteundandragande eller uppsåt till skatteundandragande vilket krävs enligt 2 § SBL. För skatteredovisningsbrott döms den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt, eller till 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. För skatteredovisningsbrott döms även den som uppsåtligen underlåter att lämna en föreskriven uppgift i vissa fall.

Brottet vårdslös skatteuppgift enligt 5 § SBL är den grovt oaktsamma motsvarigheten till skattebrott. För vårdslös skatteredovisning enligt 8 § SBL döms den som av grov oaktsamhet begår skatteredovisningsbrott som avses i 7 § första stycket 2 eller andra stycket.

Särskilt om rätten att inte belasta sig själv

Rätten att inte belasta sig själv följer av rätten till en rättvis rättegång i artikel 6 i den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen). Europakonventionen är, med de tillägg till konventionen som gjorts genom dess tilläggsprotokoll, svensk lag (SFS 1994:1219). Av artikel 6.1 i Europakonventionen följer att var och en som anklagas för brott är berättigad till en opartisk och offentlig rättegång inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol. Europadomstolen har uttalat att även om rätten att tiga inte uttryckligen nämns i artikel 6, är den en allmänt erkänd internationell norm som utgör kärnan i begreppet rättvis rättegång (se t.ex. Europadomstolens dom i målet John Murray mot Förenade kungariket, no. 18731/91, den 8 februari 1996).

I rätten att inte belasta sig själv ligger att den som är anklagad för brott har rätt att vara tyst och att uppgifter inte får hämtas in genom påtryckningar. Den som är anklagad för brott ska således inte genom tvång behöva bidra till utredningen av egen skuld eller tillhandahålla belastande material. En kränkning av rätten att inte belasta sig själv kan också föreligga om upplysningar som har lämnats under tvång före anklagelsen sedermera används i ett brottmålsförfarande (jfr Europadomstolens dom i målet Saunders mot Förenade kungariket, no. 19187/91, den 17 december 1996). Det finns en koppling mellan rätten att inte belasta sig själv och rätten att betraktas som oskyldig som framgår av artikel 6.2 i Europakonventionen. Rätten att betraktas som oskyldig innebär att var och en som blivit anklagad för brott ska betraktas som oskyldig till dess att hans eller hennes skuld lagligen har fastställts.

Inom EU garanteras rätten till en rättvis rättegång och oskuldspresumtionen genom artiklarna 47 och 48 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, nedan kallad stadgan, samt Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2016/343 av den 9 mars 2016 om förstärkning av vissa aspekter av oskuldspresumtionen och av rätten att närvara vid rättegången i straffrättsliga förfaranden, nedan kallad oskuldspresumtionsdirektivet. Rätten att tiga och att inte behöva vittna mot sig själv regleras i artikel 7 i oskuldspresumtionsdirektivet. EU-domstolen har uttalat att artiklarna 47 och 48 i stadgan motsvarar artikel 6 i Europakonventionen och att de rättigheter som garanteras genom artikel 6, såsom den tolkats av Europadomstolen, ska utgöra lägsta tillåtna skyddsnivå (se EU-domstolens dom Consob, C-481/19).

Att lämna belastande uppgifter om sig själv är i sig inte oförenligt med rätten att inte belasta sig själv. Rätten att inte belasta sig själv och oskuldspresumtionen gäller för den som är anklagad för brott. Begreppet ”anklagats för brott” avser enligt domstolens praxis antingen att en behörig myndighet har underrättat den enskilde om en brottsmisstanke eller har vidtagit en åtgärd som har gjort att den enskildes situation väsentligen har påverkats av att det finns en misstanke mot honom eller henne. Europadomstolen har uttalat att rätten att inte belasta sig själv ibland kan få genomslag även innan den tidpunkten. En sådan situation kan uppkomma när uppgifter som inhämtas från en enskild innan ett straffrättsligt förfarande inleds används mot honom eller henne i det senare straffrättsliga förfarandet. I ett sådant fall kan det vara oförenligt med artikel 6 Europakonventionen att tvinga fram uppgifter från den enskilde genom t.ex. straff- eller viteshot. En förutsättning för detta är dock att det finns ett nära samband mellan uppgiftsskyldigheten och ett eventuellt straffrättsligt förfarande (se t.ex. Europadomstolens dom i målet Weh mot Österrike, no. 38544/97, den 8 april 2004 och i målet Funcke mot Frankrike, no. 10828/84, den 25 februari 1993).

Undantaget för muntliga uppgifter i skattebrottslagen bör tas bort

Skattebrott enligt dagens ordning omfattar endast gärningar som begås på annat sätt än muntligen. SEFI-direktivets krav på kriminalisering är emellertid inte begränsat till fall där gärningspersonen lämnar oriktiga uppgifter i skrift eller i annan handling. Artikel 3.2 d i direktivet kräver 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 muntliga och skriftliga uppgifter 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 brott som enligt SEFI-direktivet avser bedrägeri som riktar sig mot EU:s finansiella intressen.

När skattebrottslagen infördes begränsades kriminaliseringen till oriktiga uppgifter som lämnats i skriftlig handling. I förarbetena hänvisades bl.a. till den konfliktsituation som kan uppstå i fall där

beskattningskontroll och förundersökning bedrivs samtidigt. Det utvidgade straffansvar som den bakomliggande utredningen hade föreslagit, och som innebar att även uppgifter som lämnats muntligen skulle kunna leda till straffansvar, bedömdes kunna omfatta även uppgifter i skattefrågor som lämnats efter att deklarationen avgetts. Det hänvisades även till att oriktiga uppgifter som en misstänkt lämnar vid förundersökning i en brottmålsprocess är straffria. Samtidigt betonades att behovet av att straffbelägga ett muntligt uppgiftslämnande som begränsat med hänsyn till konstruktionen av skattebrottet som ett effektbrott (se prop. 1971:10 s. 229 och 230). I samband med 1996 års översyn av skattebrottslagen ändrades brottskonstruktionen från effektbrott till farebrott och begreppet ”handling” ersattes med ett krav på att oriktiga uppgifter ska ha lämnats ”på annat sätt än muntligen”. På så sätt tydliggjordes att uppgifter som lämnats elektroniskt omfattas av straffbestämmelsen (se prop. 1995/96:170 s. 104 och 161).

Några remissinstanser, bl.a. *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet*, *Juridiska institutionen på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet*, *NSD m.fl.* och *Sveriges advokatsamfund* har ifrågasatt hur förslaget om att muntliga uppgifter ska kunna ligga till grund för skattebrott och skattetillägg förhåller sig till passivitetsrätten och oskuldspresumtionen. Som ovan nämnts innebär det inte i sig en kränkning i Europakonventionens mening att lämna belastande uppgifter om sig själv.

Rätten att inte belasta sig själv utgör inte något generellt hinder mot att enskilda tvingas att – utom ramen för ett straffrättsligt förfarande – lämna information om sin ekonomiska verksamhet, t.ex. som underlag för beräkning av skatt. Rätten att inte belasta sig själv kan nämligen inte ges den innebörden att den rättfärdigar ett agerande i syfte att undvika myndighetsgranskning (jfr Europadomstolens beslut i Allen mot Förenade kungariket, no. 76574/01 och NJA 2021 s. 99). Den som är eller kan antas vara skattskyldig har en långtgående uppgiftsskyldighet i syfte att lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om skatt. Inom ramen för Skatteverkets kontrollverksamhet har Skatteverket möjlighet att vidta flera åtgärder i syfte att inhämta utredning för att kunna bedöma rätt skatt som ska betalas, bl.a. föreläggande, revision och tredjemansförelägganden. Om en uppgiftsskyldighet som den enskilde åläggs hänger samman med ett pågående eller nära förestående straffrättsligt förfarande, hamnar dock saken i ett annat läge.

Med hänsyn till denna gränsdragning mellan uppgiftsskyldighet och rätten att inte belasta sig själv under ett pågående eller nära förestående straffrättsligt förfarande kan det inte uteslutas att det i enskilda situationer kan uppstå en kränkning av artikel 6 i Europakonventionen. En kränkning av rätten att inte belasta sig själv kan föreligga om den enskilde tvingas lämna upplysningar efter det att en anklagelse om brott har framförts. En kränkning kan också föreligga om upplysningar, som har lämnats under tvång före anklagelsen, sedermera används i ett brottmålsförfarande. Denna risk bedöms dock inte vara större för muntliga uppgifter än för skriftliga uppgifter. Skatteförfarandet är som utgångspunkt skriftligt och merparten av uppgifter som hämtas in är skriftliga, även inom ramen för en skattekontroll.

I svensk rätt finns skyddsmekanismer för att förhindra ett framtvingande av uppgifter som skulle kunna innebära en kränkning av rätten att inte

belasta sig själv, såväl inom ramen för en brottsutredning som skatteutredning. I skatteförfarandelagen finns ett generellt förbud mot att förena ett föreläggande med vite om det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg och föreläggandet avser utredning om en fråga som har samband med den misstänkta gärningen. Om den som ska föreläggas är en juridisk person, gäller förbudet även ställföreträdaren (se 44 kap. 3 § SFL). Att uppgifter hämtas in som en del av en förundersökning eller en myndighets utredande verksamhet utan misstanke om brott och därmed utan de rättssäkerhetsgarantier som gäller vid förhör inför en domstol, är av vikt vid en senare värdering av uppgifternas betydelse. Muntliga uppgifter som inhämtats under t.ex. förundersökning får läggas fram bara då rättegångsbalken lämnar utrymme för detta (jfr 35 kap. 14 § och 37 kap. 3 § rättegångsbalken). I ett straffrättsligt förfarande innebär det bl.a. att åklagaren inte får använda sig av metoder för att inhämta bevisning som inkräktar på rätten att inte belasta sig själv.

Att ta bort undantaget för muntliga uppgifter i 2 § SBL skulle enligt regeringen inte medföra en ökad risk för kränkning av rätten att inte lämna belastande uppgifter om sig själv. Den enskilde ska garanteras de rättigheter som ingår i rätten till en rättvis rättegång oavsett om det är fråga om muntliga eller skriftliga uppgifter som ligger till grund för straffansvar. Att även muntliga uppgifter kan utgöra grund för straffansvar innebär inte heller någon förklaringsplikt för den anklagade. På samma sätt som för skriftliga uppgifter ankommer det på myndigheterna att i det enskilda fallet avgöra på vilket sätt information kan hämtas in samtidigt som relevanta rättssäkerhetsgarantier respekteras.

Slutligen kan konstateras att förundersökning vid misstänkt skattebrottslighet i dag i de flesta fall bedrivs med biträde av Skatteverket. Även om förundersökning och skattekontroll formellt är separata processer så delas information i hög utsträckning mellan myndigheterna vilket innebär att det inte kan anses föreligga en sådan konfliktsituation som regeringen framhöll vid införandet av skattebrottslagen. De skäl som ursprungligen låg till grund för beslutet att undanta muntliga uppgifter från kriminalisering gör sig därmed enligt regeringen inte längre gällande.

NSD m.fl. och *Förvaltningsrätten i Växjö* har hänvisat till vikten av korrekt hantering av muntliga uppgifter. Även *FAR* har lyft att det finns risk för missförstånd och feltolkningar när det gäller uppgifter som har lämnats muntligen. Att det kan finnas svårigheter med att bevisa vad som sagts muntligen kan enligt regeringen inte vara ett skäl som i sig talar emot att även oriktiga uppgifter som lämnats muntligt kan leda till straffansvar. I tidigare förarbetsuttalanden till skattebrottslagen angavs det att även om det inte finns något formkrav för uppgiftslämnandet, annat än att uppgiften lämnats på annat sätt än muntligen, är naturligtvis en förutsättning för ansvar att uppgiften utgör ett tjänligt bevismedel. Som exempel nämndes att för att en uppgift som har lämnats i en elektronisk handling ska kunna leda till straffansvar förutsätts att utställaren går att identifiera (se prop. 1995/96:170 s. 161). Samma överväganden gör sig gällande i fråga om uppgifter som lämnas muntligen. Kravet på att den bevisning som används måste vara tillräcklig för att kunna styrka ett påstående gäller på samma sätt för uppgifter som lämnas muntligen. Det ankommer därför på

myndigheterna, och sedermera även domstolarna, att i det enskilda fallet värdera uppgifterna utifrån gällande principer om bevisvärdering.

Regeringen delar därmed utredningens bedömning att det saknas skäl mot att ta bort undantaget för muntliga uppgifter i 2 § SBL. För att fullgöra de förpliktelser om krav på kriminalisering som följer av artikel 3.2 d i i SEFI-direktivet bör därför även muntliga uppgifter kunna omfattas av straffansvaret. Att oriktiga muntliga uppgifter generellt blir straffbara vid skattebrott bedöms inte heller medföra några större förändringar när det gäller vilka gärningar som kommer att leda till straffrättsliga åtgärder. Skattesystemet bygger på skriftlighet och de uppgifter som ligger till grund för deklarationer, kontrolluppgifter samt andra föreskrivna uppgifter ska i allt väsentligt lämnas skriftligen. 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. Utrymmet för att begå ett skattebrott enbart genom att lämna muntliga uppgifter torde alltså vara mycket begränsat.

SEFI-direktivet ställer endast krav avseende mervärdesskatt. Det saknas dock 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 är tydligare och mer förutsebar.

En följd av förslaget att undantaget för muntliga uppgifter tas bort i 2 § SBL är att muntliga uppgifter även kan ligga till grund för grovt skattebrott och skatteförseelse enligt 3 och 4 §§ SBL. Även i fråga om vårdslös skatteuppgift och skatteredovisningsbrott enligt 5 och 7 §§ SBL finns skäl att ta bort undantaget för muntliga uppgifter. Som en följd av detta kan muntliga uppgifter även ligga till grund för vårdslös skatteredovisning enligt 8 § SBL. Regeringen anser att det finns övervägande skäl för att göra motsvarande förändring för samtliga brott som regleras i skattebrottslagen. Att regleringen är enhetlig i detta avseende förenklar rättstillämpningen och bidrar till att omfattningen av det straffbara området som helhet blir tydligare och mer förutsebar. 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. På samma sätt som angetts ovan ska de uppgifter som ligger till grund för deklarationer, kontroll-uppgifter eller motsvarande som avses i de aktuella bestämmelserna som utgångspunkt lämnas skriftligen.

För att uppnå SEFI-direktivets krav bör således undantaget för muntliga uppgifter i 2, 5 och 7 §§ SBL tas bort. Detta innebär att även muntliga uppgifter kan leda till straffansvar.

Undantaget för muntliga uppgifter tas bort när det gäller skattetillägg

Av 49 kap. 4 § SFL framgår att skattetillägg ska tas ut av den som på något annat sätt än muntligen antingen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning eller har lämnat en oriktig uppgift

i ett mål om egen beskattning och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak. Det har konstaterats att uttag av de svenska skattetilläggen, även om de fastställs i en administrativ process, utgör en anklagelse om brott i Europakonventionens mening (se Europadomstolens dom i målet Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, no. 36985/97, den 23 juli 2002). De rättigheter som följer av artikel 6 i Europakonventionen ska således respekteras både när det gäller skattetilläggsförfarandet och i ett straffrättsligt förfarande.

SEFI-direktivet medför inte något krav på att oriktiga uppgifter som lämnas muntligen ska kunna utgöra grund för skattetillägg. Skattebrottslagen och skatteförfarandelagens bestämmelser om skattetillägg är dock starkt sammankopplade. En enhetlig reglering när det gäller skattetillägg och straffansvar enligt skattebrottslagen innebär att reglerna blir enklare att tillämpa. Det är även en förutsättning för rättssäkerheten när det gäller tillämpningen av de olika sanktionssystemen.

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. På motsvarande sätt som när det gäller skattebrott bedöms förslaget inte medföra någon ökad risk för kränkning av rätten att inte belasta sig själv i ett skattetilläggsförfarande. Motsvarande överväganden som har gjorts i fråga om muntliga uppgifter när det gäller skattebrott gör sig gällande här. I Skatteverkets arbete med att utreda och besluta om skattetillägg ingår även en skyldighet att avgöra på vilket sätt information får inhämtas respektive användas samtidigt som rätten att inte belasta sig själv respekteras. Förbudet enligt 44 kap. 3 § SFL mot att föreläggande förenas med vite gäller även om 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 den som ska föreläggas är en juridisk person gäller förbudet även företrädaren.

På motsvarande sätt som gäller för skattebrott kan det inte heller förväntas medföra någon särskild skillnad i den praktiska tillämpningen av när skattetillägg kan tas ut. Skatteförfarandet bygger i dag på att uppgifter i allt väsentligt lämnas skriftligen (genom elektronisk eller pappersbaserad kommunikation) och det är osannolikt att ett beslut om skattetillägg skulle baseras enbart på muntliga uppgifter.

Mot denna bakgrund bör undantaget för muntliga uppgifter i 49 kap. 4 § SFL tas bort. Ändringen bör göras för samtliga skatter och avgifter för vilka skatteförfarandelagen är tillämplig.

Tullverket och Kammarrätten i Jönköping anser att det även bör övervägas om muntlighetsundantaget bör slopas när det gäller tulltillägg. Denna fråga är inte en del av det aktuella lagstiftningsärendet och behandlas därför inte vidare här.

Det finns behov av viss språklig modernisering av fler bestämmelser i skattebrottslagen

När det gäller vissa äldre bestämmelser i skattebrottslagen bör mindre ändringar av språklig natur göras i syfte att modernisera språket. Språkliga ändringar bör därför göras av ytterligare åtta bestämmelser i den lagen.

Lagförslag

Förslaget innebär att 2, 4, 5, 7, 8, 10 och 14 b–17 §§ SBL och 49 kap. 4 § SFL ändras.

6 Korrekta uppgifter om mervärdesskatt som lämnas i bedrägligt syfte

6.1 Begreppet oriktig uppgift bör förtydligas

Regeringens bedömning

Det bör tydliggöras att den som lämnar korrekta uppgifter om mervärdesskatt i vissa fall och i bedrägligt syfte kan dömas för skattebrott och åläggas skattetillägg. Tydliggörandet bör ske genom att komplettera definitionen av vad som avses med begreppet oriktig uppgift i skatteförfarandelagen.

Det saknas behov av författningsändringar i skattebrottslagen för att tydliggöra att en i sig korrekt uppgift om mervärdesskatt som lämnas i bedrägligt syfte kan ligga till grund för skattebrott.

Utredningens förslag och bedömning

Bedömningen från utredningen stämmer delvis överens med regeringens. Utredningen föreslår att det i skattebrottslagen införs en bestämmelse som tydliggör att en uppgift avseende mervärdesskatt som lämnas i vissa fall och i bedrägligt syfte ska anses vara en oriktig uppgift.

Remissinstanserna

En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inga synpunkter på bedömningen. Andra remissinstanser, bl.a. *Sveriges Advokatsamfund*, *Företagarna*, *Juridiska institutionen på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet* och *NSD m.fl.*, avstyrker förslag som går utöver det som krävs enligt SEFI-direktivet och anser bl.a. att ändringar inte bör genomföras när det gäller tillämpningsområdet för skattetillägg utan vidare analyser i och med de skillnader som finns mellan skattetillägg och skattebrott, t.ex. när det gäller subjektiva rekvisit. *FAR* framför att i stället för att ändra begreppet oriktig uppgift bör lagstiftningen i stället utformas med utgångspunkt i att även i sak korrekta uppgifter i vissa fall ska kunna vara att bedöma som ett brott enligt skattebrottslagen och utgöra grund för påförande av skattetillägg.

Skälen för regeringens bedömning

Gällande rätt

Av 2 § SBL 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.

Skattetillägg ska enligt 49 kap. 4 § SFL tas ut av den som på något 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.

Av 49 kap. 5 § SFL framgår 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. En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut eller uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Av förarbetena till en översyn av skattebrottslagen framgår att straffbuden i skattebrottslagen är s.k. blankettstraffbud. Vad som ska förstås med en oriktig uppgift kan inte utläsas direkt i lagen utan måste bedömas utifrån de materiella bestämmelserna i skatte- och avgiftsförfattningarna (se prop. 1995/96:170 s. 61).

Som utgångspunkt anses det inte som en oriktig uppgift att den skattskyldige i en ingiven handling framställer ett yrkande som enligt gällande normer inte leder till den skattemässiga följd som den skattskyldige föreställer sig. En förutsättning för att ett sådant oriktigt yrkande inte ska ses som en oriktig uppgift är att de objektiva omständigheter som yrkandet grundar sig på är fullständigt och riktigt redovisade. Har den skattskyldige öppet redovisat de faktiska omständigheterna men gjort en felaktig bedömning av vad dessa får för rättsliga konsekvenser kan skattetillägg inte tas ut. Oriktiga yrkanden kan vara att bedöma som oriktiga uppgifter om grunderna för yrkandet anges på ett missvisande sätt, genom en oriktig eller ofullständig redogörelse för bakomliggande sakförhållanden. Om ett oriktigt yrkande framställs utan någon närmare redogörelse för de förhållandena är det fråga om en oriktig uppgift i de fall då yrkandet, typiskt sett, medför ett påstående i sak och det påståendet saknar verklighetsunderlag. (Se prop. 1971:10 s. 247, prop. 2002/03:106 s. 116, prop. 2010/11:165 s. 944 och 945 och RÅ 2003 ref. 4.)

SEFI-direktivets krav på kriminalisering av korrekta uppgifter i vissa fall

Enligt artikel 3.1 i SEFI-direktivet är varje medlemsstat skyldig att vidta de åtgärder som krävs för att säkerställa att bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen utgör brott, om de begåtts uppsåtligen. Med bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen anses bl.a. presentation av korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt i syfte att bedrägligen dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt (se artikel 3.2 d iii). Det förfarande som åsyftas är mervärdesskattebedrägerier som begås i form av s.k. karusellhandel, via skenföretag eller inom ramen för en kriminell organisation (skäl 4). Skyldigheten gäller dock endast i fråga om överträdelser som begås inom ramen för gränsöverskridande bedrägliga

upplägg och som avser allvarliga brott, vilket bl.a. inbegriper en skada på minst 10 miljoner euro (jfr artikel 2.2 i SEFI-direktivet).

Enligt artikel 288 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt 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.

Nuvarande praxis när det gäller oriktig uppgift och rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt vid mervärdesskattebedrägerier

Skattebrottslagen kriminaliserar oriktig uppgift, inte korrekt uppgift. Motsvarande gäller i fråga om grund för att ta ut skattetillägg enligt skatteförfarandelagen. När det gäller mervärdesskattebedrägerier och rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt innehåller varken mervärdesskattedirektivet eller mervärdesskattelagen någon uttrycklig bestämmelse i fråga om rätten till avdrag för mervärdesskatt i de fall den skattskyldige har eller borde ha haft kännedom om ett mervärdesskattebedrägeri i tidigare eller senare led av en transaktionskedja.

Det är en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt att beskattningsbara personer har rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid förvärv av varor och tjänster som de använt inom ramen för sin skattepliktiga verksamhet från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in. Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom eller henne själv.

EU-domstolen har emellertid i flera rättsfall med hänvisning till den s.k. missbruksprincipen, som innebär att unionsrätten inte får missbrukas eller åberopas 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 (se t.ex. Kittel och Recolta Recycling, C-439/04 och C-440/04 och Finanzamt M., C-596/21).

Högsta förvaltningsdomstolen har med hänvisning till unionsrättslig praxis slagit fast 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).

När det gäller skattebrott har Högsta domstolen 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 uttalade att ett yrkande om avdrag för mervärdesskatt – som inte åtföljs av kompletterande upplysningar om de bakomliggande sakförhållandena – typiskt sett medför 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. Domstolen ansåg även att det var förenligt med den straffrättsliga legalitetsprincipen att göra en sådan bedömning. Företrädaren i det aktuella bolaget hade därmed 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.

Ett förtydligande bör ske genom att ändra definitionen av oriktig uppgift

I och med avgörandet från Högsta domstolen anser regeringen att svensk rätt redan i dag uppfyller kriminaliseringskravet i SEFI-direktivet genom det straffansvar som följer av 2 § SBL i kombination med praxis från Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen när det gäller tolkningen av oriktig uppgift och rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt vid mervärdesskattebedrägerier.

Mot bakgrund av kommissionens underrättelse finns emellertid anledning att i lag förtydliga att lämnade uppgifter om mervärdesskatt, även om de avser verkliga förvärv, ska anses vara oriktiga om de lämnas i ett bedrägligt syfte. Regeringen anser att någon ändring i sak inte bör göras i förhållande till den ordning som gäller i dag. Ett förtydligande i lagtext bör därför sikta på att kodifiera den praxis som finns på området.

Mot bakgrund av den starka koppling som finns mellan skatteförfarandelagen och skattebrottslagen bedömer regeringen, till skillnad från *FAR*, att den mest ändamålsenliga lösningen är att definitionen av begreppet oriktig uppgift som finns i 49 kap. 5 § SFL ändras i syfte att tydliggöra att även uppgifter som avser verkliga förvärv men som lämnas i bedrägligt syfte omfattas av begreppet oriktig uppgift. Uttrycket oriktig uppgift är mycket väletablerat i skattesammanhang och avses att användas på samma sätt i alla sammanhang där begreppet förekommer. Regeringen har i flera tidigare förarbeten betonat att en enhetlig tolkning av begreppet oriktig uppgift är avsedd att gälla inom såväl beskattningen som skattebrottslagen (jfr prop. 1971:10 s. 247, prop. 1977/78:136 s. 144, prop. 2002/03:106 s. 116 och prop. 2010/11:165 s. 1110). Regeringen har inte ändrat uppfattning i denna del och konstaterar att det är grundläggande för att systematiken med skattebrott som blankettstraffbud ska fungera att begreppet oriktig uppgift tolkas på samma sätt inom samtliga författningar på beskattningsområdet där begreppet förekommer.

Begreppet oriktig uppgift i skattebrottslagen ska således även fortsättningsvis ha samma innebörd som begreppet har i skatteförfarandelagen. Ändringen får genomslag i förhållande till samtliga bestämmelser i skattebrottslagen som hänvisar till oriktig uppgift. Med denna lösning saknas således anledning att i skattebrottslagen införa en särskild bestämmelse där begreppet oriktig uppgift förtydligas.

Att ändra begreppet oriktig uppgift i skatteförfarandelagen får även andra konsekvenser. Det innebär att det förtydligas att den som lämnar uppgift om mervärdesskatt, även om det avser verkliga förvärv, i ett bedrägligt syfte kan bli skyldig att betala skattetillägg. Det kan även utgöra

grund för efterbeskattning (jfr 49 kap. 4 § och 66 kap. 27 § SFL). Enligt regeringens uppfattning innebär förslaget ingen ändring i förhållande till gällande rätt och vägledande praxis på området.

Såsom *Sveriges Advokatsamfund*, *Företagarna*, *Juridiska institutionen på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet* och *NSD m.fl.* framför är en skillnad mellan skattebrott enligt 2 § SBL och skattetillägg enligt 49 kap. 4 § SFL att det för det förra krävs prövning av straffrättsligt uppsåt för att dömas för skattebrott. När det gäller skattetillägg beaktas ursäktande omständigheter och att påförande av skattetillägg inte är oskäligt inom ramen för befrielsegrunderna enligt 51 kap. SFL. Frågan om den skattskyldiges insikter eller avsikter med uppgiftslämnandet saknar därför i de flesta fall betydelse i relation till frågan om definitionen av en oriktig uppgift. Såsom Högsta domstolen konstaterade i NJA 2018 s. 704 måste emellertid den som yrkar avdrag för ingående mervärdesskatt trots att han eller hon är i ond tro om bedrägeriet som utgångspunkt anses ha lämnat en oriktig uppgift. En annan sak är att det för ansvar enligt skattebrottslagen krävs ett straffrättsligt uppsåt. Det är alltså inte tillräckligt med sådan ond tro utifrån objektiva omständigheter som räcker för att avdragsrätt ska falla bort. Frågan om sådant uppsåt omfattades inte av Högsta domstolens prövning inom ramen för det meddelade prövningstillståndet i NJA 2018 s. 704. Huruvida ett straffrättsligt uppsåt föreligger i ett enskilt fall är en fråga för rättstillämpningen att avgöra.

Att, såsom vissa remissinstanser föreslår, begränsa tillämpningen av 2 § SBL när det gäller uppgifter om verkliga förvärv som lämnas i bedrägligt syfte till att endast avse allvarliga brott enligt SEFI-direktivet vore att kraftigt snäva in tillämpningsområdet i förhållande till gällande rätt. SEFI-direktivet gäller i fråga om allvarliga brott som bl.a. innefattar gränsöverskridande handel och där skada har uppkommit till ett belopp om minst 10 miljoner euro. Dagens skattebrott gäller vid mervärdesskattebedrägerier även utan gränsöverskridande moment samt vid risk för skada och utan beloppsbegränsning. Beloppet får i stället betydelse vid bedömning av om brottet är att betrakta som ringa eller grovt (jfr 3 och 4 §§ SBL). Regeringen anser inte heller att det för den som deltar i ett mervärdesskattebedrägeri finns skäl att undanta uppgiftslämnaren från tillämpningsområdet för skattetillägg. Regeringens utgångspunkt är att gällande rätt enligt vägledande praxis inte bör ändras. Därtill skulle en sådan särreglering för allvarliga brott inom ramen för mervärdesskattebedrägerier riskera att avsevärt försvåra tillämpningen av såväl bestämmelserna om skattebrott som skattetillägg, t.ex. när det gäller uppsåtsbedömning och krav att påvisa skada.

6.2 En uppgift avseende mervärdesskatt ska betraktas som en oriktig uppgift när den lämnas i bedrägligt syfte

Regeringens förslag

En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift om mervärdesskatt avser en transaktion som ingick som ett led

i ett undandragande av mervärdesskatt och den som lämnade uppgiften kände till eller borde ha känt till detta.

Utredningens förslag

Förslaget från utredningen stämmer i huvudsak överens med regeringens. Utredningens förslag har en annan språklig utformning.

Remissinstanserna

En majoritet av remissinstanserna, *Ekobrottsmyndigheten*, *Förvaltningsrätten i Stockholm*, *Göta hovrätt*, *Halmstads tingsrätt*, *Justitiekanslern*, *Skatteverket*, *Stockholms tingsrätt*, *Tullverket* och *Åklagarmyndigheten*, tillstyrker eller har inga synpunkter på förslaget. *Förvaltningsrätten i Växjö* och *Kammarrätten i Jönköping* poängterar vikten av att lagtexten är tydlig och framför språkliga synpunkter.

Skälen för regeringens förslag

Allmänna utgångspunkter

Ett förtydligande av begreppet oriktig uppgift bör formuleras på så sätt att SEFI-direktivets krav 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 tillgodoses. Som regeringen har framfört i avsnitt 6.1 bör förtydligandet utgöra en kodifiering av praxis och utan ändring i sak av gällande rätt. För att lagändringen inte ska leda till någon ändring i sak behöver praxis beaktas från Högsta förvaltningsdomstolen och EU-domstolen när det gäller nekad avdragsrätt i fall där transaktionen ingick i ett mervärdesskattebedrägeri och Högsta domstolen när det gäller begreppet oriktig uppgift.

Vad som avses med korrekta uppgifter avseende mervärdesskatt

Det är en mycket speciell situationen där man kan tala om att en skattskyldig har lämnat korrekta uppgifter samtidigt som man bedrägligen döljer något av betydelse för beskattningen. Det aktuella kriminaliseringskravet avser subjekt som inte nödvändigtvis är direkt involverade i brottsligheten men som ändå genom sitt agerande skapar förutsättningar för dem som utför skattebedrägeriet och därmed anses delaktiga i bedrägeriet. Avsikten med uttrycket korrekta uppgifter i SEFI-direktivet får därmed anses vara att beskriva en situation där de i mervärdesskattedirektivet uppställda kraven är uppfyllda men där transaktionen utgjort en del i ett mervärdesskattebedrägeri.

EU-domstolen har tydliggjort att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt 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 han eller hon genom förvärvet av dessa varor eller tjänster deltog i, eller åtminstone underlättade, en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri. En sådan beskattningsbar person ska

nämligen anses vara delaktig i, eller ha underlättat, skattebedrägeriet. Detta gäller oberoende av om förfarandet innebär en vinning för denne (se Finanzamt M., C-596/21).

I svensk praxis har emellertid inte uttryckts att en beskattningsbar person i en transaktionskedja där det förekommer mervärdesskattebedrägeri lämnar korrekta uppgifter. I stället har uttryckts att personen uppfyller de kriterier som uppställs i mervärdesskattelagen för att skattepliktiga omsättningar ska anses ha skett och för att avdragsrätt för köparen ska kunna föreligga eller att uppgifterna avser förvärv som är verkliga och har gått till på det sätt som redovisats i deklarationerna (jfr HFD 2013 ref. 12 och NJA 2018 s. 704). Regeringen instämmer med vad som framförts av *Förvaltningsrätten i Växjö* och *Kammarrätten i Jönköping* att användandet av begreppet korrekta uppgifter vid definition av oriktig uppgift vållar vissa pedagogiska utmaningar. Regeringen bedömer att det inte är nödvändigt att i författning ställa krav om att uppgifterna är korrekta utan fokus bör vara att beskriva den situation att uppgifter om förvärv, även om de är verkliga, är att betrakta som oriktiga på grund av förekomsten av mervärdesskattebedrägeri i transaktionskedjan. Detta under förutsättning att den uppgiftsskyldige är i ond tro, se vidare nedan.

Såsom EU-domstolen har funnit räcker det att en beskattningsbar person har förvärvat varor eller tjänster samtidigt som denne var i ond tro beträffande att denne genom förvärvet deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri för att den beskattningsbara personen ska anses ha deltagit i skattebedrägeriet. Det är förvärvet av dessa varor eller tjänster som är den ensamt avgörande konkreta handlingen för att neka avdragsrätt i en sådan situation. Detta förvärv underlättar bedrägeriet genom att göra det möjligt att få avsättning för varorna, vilket räcker för att neka avdragsrätt för betald mervärdesskatt (se Finanzamt M., C-596/21 och Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20).

Det är således tillräckligt att framhålla att lämnade uppgifter avser en transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt samt att uppgiftslämnaren varit i ond tro om dessa förhållanden. Någon bevisning i fråga om att förvärven varit verkliga eller fiktiva behöver inte presenteras för att uppgiften ska anses vara oriktig, om transaktionen varit ett led i ett mervärdesskattebedrägeri och uppgiftslämnaren varit i ond tro.

Om undandragande av mervärdesskatt

Enligt gällande praxis bortfaller avdragsrätten för mervärdesskatt 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 närmare definition av vad som avses med skatteundandragande eller 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.

Motsvarande uttryck bör användas vid förtydligande av begreppet oriktig uppgift. Med begreppet 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. En utebliven betalning kan t.ex. uppstå tidigare i kedjan genom att en överlåtare inte avser att betala eller redovisa den utgående mervärdesskatt som är hänförlig till försäljningen. En otillbörligen skapad rätt till återbetalning avser normalt sett aktören i sista ledet i en karusellhandel där transaktionerna medför avdrag eller återbetalning av mervärdesskatt. Skatteundandragandet ska alltså, för att bestämmelsen ska bli tillämplig, vara en följd av att transaktionen utgjort ett led i ett mervärdesskattebedrägeri.

Syftet med SEFI-direktivets uttryck att ”dölja en utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning av mervärdesskatt”, får anses 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. Något krav på att skatt faktiskt har undandragits det allmänna bör inte uppställas.

Enbart det förhållandet att skatt som redovisats inte har betalats, t.ex. på grund av ekonomiska svårigheter, medför dock inte att det är fråga om en transaktion i syfte att bedrägligen dölja en utebliven betalning och att det därmed är fråga om ett skatteundandragande eller mervärdesskattebedrägeri.

Ond tro bestäms utifrån objektiva kriterier

För att vägra avdrag för ingående mervärdesskatt räcker det inte att en beskattningsbar person har förvärvat varor eller tjänster och att denne genom förvärvet deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri. Det krävs också att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att denne genom förvärvet deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri.

Bedömningen av om en beskattningsbar person kände till eller borde ha känt till att transaktionen ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt ska göras baserat på objektiva omständigheter (se Kittel och Recolta Recycling, C-439/04 och C-440/04).

EU-domstolen har uttryckt saken så att skattemyndigheten inte kan kräva att de beskattningsbara personerna ska vidta komplexa och fördjupade kontrollåtgärder avseende sina leverantörer eftersom 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 (se Paper Consult, C-101/16).

Det är inte möjligt eller lämpligt att i detalj föreskriva vilka åtgärder som rimligen bör krävas av en näringsidkare för att denne ska anses vara i god tro avseende ett förvärv. Bedömningen får i stället ske från fall till fall och baserat på samtliga, objektiva, omständigheter. Som exempel på åtgärder som kan krävas är att en näringsidkare ska kontrollera registrering för mervärdesskatt eller F-skatt. Avsaknaden av sådan registrering betyder

inte att det är fråga om ett skatteundandragande men kan utgöra indikationer på behov av ytterligare kontroll.

Lagförslag

Förslaget innebär att 49 kap. 5 § SFL ändras.

7 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag

Lagändringarna ska träda i kraft den 1 april 2026.

Regeringens bedömning

Det saknas behov av övergångsbestämmelser.

Utredningens förslag och bedömning

Förslaget och bedömningen från utredningen stämmer delvis överens med regeringens. Utredningen har föreslagit att lagändringarna ska träda i kraft den 1 juli 2024.

Remissinstanserna

Ingen remissinstans har yttrat sig över förslaget eller bedömningen.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

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. Det bedöms vara den 1 april 2026.

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 muntligen ska kunna ligga till grund för straffansvar enligt skattebrottslagen samt skattetillägg enligt skatteförfarandelagen 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 förtydligandet att en uppgift avseende mervärdesskatt som lämnas i vissa fall och i bedrägligt syfte är att anse som en oriktig uppgift som kan ligga till grund för straffansvar enligt skattebrottslagen samt för skattetillägg enligt skatteförfarandelagen bedöms inte heller finnas behov av övergångsbestämmelser. Den nya bestämmelsen 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 finns när det gäller såväl skattebrott som skattetillägg. Den nya bestämmelsen är ett förtydligande av gällande rätt. Någon ändring i sak är inte avsedd.

8 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslagens effekter i den omfattning som bedöms stå i proportion till det aktuella lagstiftningsärendet och med utgångspunkt i relevanta delar av 7 § förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar. Redogörelser enligt kraven i 6, 9 och 10 §§ samma förordning återfinns i avsnitt 3–6 i den omfattning som bedöms lämpligt. *Regelrådet* bedömer att konsekvensutredningen i delbetänkandet uppfyller kraven i den numera upphävda förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

8.1 Syftet med förslagen

Förslagen i denna lagrådsremiss 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.

För att Sverige ska uppfylla de åtaganden som följer av SEFI-direktivet föreslås att undantaget för muntligt lämnade uppgifter tas bort i skattebrottslagen och skatteförfarandelagen. Vidare föreslås att begreppet oriktig uppgift ändras för att omfatta en lämnad uppgift avseende mervärdesskatt som avser en transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt och den som lämnade uppgiften kände till eller borde ha känt till detta.

8.2 Offentligfinansiella effekter

Utgångspunkten för lagstiftningsärendet har varit att så långt som möjligt behålla nuvarande regler och endast införa de ändringar som är nödvändiga för att dels anpassa svensk rätt till vad som krävs enligt SEFI-direktivet, dels upprätthålla en enhetlighet vid tillämpningen av det

straffrättsliga och skatterättsliga regelsystemet. Förslagen bedöms inte medföra någon påverkan på fastställda skattetillägg eller skatteintäkter i övrigt. Förslagen bedöms därför sammantaget inte ge upphov till någon offentligfinansiell effekt.

8.3 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.

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 bedöms förslaget innebära en kodifiering av praxis.

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

8.4 Effekter för myndigheter och domstolar

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 möjlig att göra men sammantaget bedöms den eventuella ökade kostnaden vara marginell och ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

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 skattebrott eller skattetillägg kommer att påverkas i någon betydande utsträckning. Den eventuella ökning av kostnaderna som förslagen kan innebära för domstolarna bedöms sammantaget vara marginell och ryms inom befintliga ekonomiska ramar.

8.5 Övriga effekter

Förslagen bedöms inte påverka jämställdheten mellan kvinnor och män, de integrationspolitiska målen, fördelningseffekter, miljön, sysselsättningen eller kommuner och regioner.

9 Författningskommentar

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

2 § Den som uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till *en* myndighet eller *låter bli* att till *en* 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 *personen* själv eller annan, döms för *skattebrott* till fängelse i högst två år.

Paragrafen reglerar straffansvaret för skattebrott.

Paragrafen ändras på det sättet att undantaget för uppgifter som lämnas muntligen tas bort vilket innebär att tillämpningsområdet utvidgas till att även omfatta fall där oriktiga uppgifter lämnas muntligen. Ändringen genomför artikel 3.2 d i i SEFI-direktivet. I paragrafen görs även språkliga ändringar som inte medför någon ändring i sak.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

4 § Om brott som avses i 2 § är att anse som grovt, döms för *grovt skattebrott* till fängelse, lägst sex månader och högst sex år.

Vid *bedömningen av* om brottet är grovt *ska det* särskilt beaktas om det rört mycket betydande belopp, om gärningsmannen använt falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om förfarandet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning eller i annat fall varit av synnerligen farlig art.

Paragrafen reglerar straffansvaret för grovt skattebrott.

Ändringen i *andra stycket* är språklig och medför ingen ändring i sak.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

5 § Den som av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till *en* myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till *uppgiftslämnaren* 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 det* inte dömas till ansvar enligt första stycket.

Paragrafen reglerar straffansvaret för vårdslös skatteuppgift.

Första stycket ändras på det sättet att undantaget för uppgifter som lämnas muntligen tas bort vilket innebär att tillämpningsområdet utvidgas till att även omfatta fall där oriktiga uppgifter lämnas muntligen. I paragrafen görs även språkliga ändringar som inte medför någon ändring i sak.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

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

1. *en* myndighet, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för *uppgiftslämnaren* eller annan att betala skatt,
2. någon som är skyldig att för honom *eller henne* innehålla skatt eller lämna kontrolluppgift eller motsvarande underrättelse, om uppgiften rör förhållande som

har betydelse för skyldighetens fullgörande eller för skyldigheten för *uppgiftslämnaren* 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 *låter bli* 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 *uppmaning* och inte avser egen inkomstdeklaration.

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

Paragrafen reglerar straffansvaret för skatteredovisningsbrott.

Första stycket ändras på det sättet att undantaget för uppgifter som lämnas muntligen tas bort vilket innebär att tillämpningsområdet utvidgas till att även omfatta fall där oriktiga uppgifter lämnas muntligen. I paragrafen görs även språkliga ändringar som inte medför någon ändring i sak.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

8 § Den som av grov oaktsamhet begår *en* gärning som avses i 7 § första stycket 2 eller andra stycket döms för *vårdslös skatteredovisning* till böter eller fängelse i högst sex månader.

I ringa fall *ska det* inte dömas till ansvar enligt första stycket.

Paragrafen reglerar straffansvaret för vårdslös skatteredovisning.

Ändringarna är språkliga och medför ingen ändring i sak.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

10 § Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokförings-skyldighet 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 uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras, döms för *försvårande av skattekontroll* till böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet är grovt, till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.

I ringa fall *ska det inte dömas* till ansvar enligt första stycket.

Paragrafen reglerar straffansvaret för försvårande av skattekontroll.

Ändringen i *andra stycket* är språklig och medför ingen ändring i sak.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

14 b § En ansökan enligt 14 a § *ska* ha kommit in till tingsrätten före utgången av den tid som begärs förlängd.

Har ansökningen getts in i rätt tid, bortfaller möjligheten att *döma ut* påföljd för brottet tidigast när beslut på grund av ansökningen *har fattats*. Om ansökningen inte bifalls, *ska det* i fråga om möjligheten att *döma ut* påföljd anses som om någon ansökan inte har gjorts.

I paragrafen finns bestämmelser om rättsverkningar av en ansökan om förlängning av preskriptionstiden.

Ändringarna är språkliga och medför ingen ändring i sak.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

14 c § Tingsrättens handläggning av mål enligt 14 a § är skriftlig. I handläggningen får muntlig förhandling *ingå* när det kan antas vara till fördel för

utredningen. Den misstänkte och *dennes* försvarare *ska* beredas tillfälle att yttra sig över åklagarens ansökan om så kan ske.

Beslut varigenom en domstol lämnat en ansökan enligt 14 a § utan bifall får inte överklagas. Beslut av tingsrätt att medge förlängning enligt 14 a § får överklagas. Överklagandet *ska* ha kommit in inom två veckor från den dag då den misstänkte, på sätt som gäller för delgivning av stämning i brottmål, delgavs beslutet.

I övrigt *ska* vad som är föreskrivet i rättegångsbalken *om* brottmål gälla i tillämpliga delar.

Paragrafen innehåller bestämmelser om domstolens handläggning av mål om förlängning av preskriptionstiden och om överklagande.

Ändringarna är språkliga och medför ingen ändring i sak.

Överväganden finns i avsnitt 5.

15 § Har ett mål om brott enligt denna lag samband med en fråga om skatt eller avgift som *handläggs* vid en förvaltningsdomstol eller en förvaltningsmyndighet, får handläggningen av brottmålet vila i avvaktan på utgången i skatte- eller avgiftsfrågan endast om det är av avgörande betydelse för prövningen av målet att den frågan avgörs först.

I mål som avses i första stycket *ska* rätten samråda med förvaltningsdomstolen eller förvaltningsmyndigheten *om* målets handläggning, om det inte är obehövligt.

Paragrafen innehåller bestämmelser om en allmän domstols möjligheter att vilandeförklara ett mål om skattebrott och skyldighet att samråda med den myndighet eller förvaltningsdomstol där en fråga om skatt eller avgift som har samband med skattebrottsmålet är anhängig.

Ändringarna är språkliga och medför ingen ändring i sak.

Överväganden finns i avsnitt 5.

16 § En fråga om skatt eller avgift som *handläggs* vid en förvaltningsdomstol eller en förvaltningsmyndighet *ska* handläggas med förtur, om handläggningens resultat är av väsentlig betydelse för en förundersökning *om* brott enligt denna lag eller ett åtal för sådant brott.

Åklagaren *ska* se till att den domstol eller myndighet som avses i första stycket underrättas om sådana omständigheter som kan vara av betydelse för frågan om förtursbehandling.

Paragrafen innehåller bestämmelser om skyldighet för domstolar och andra myndigheter att handlägga skattefrågor som har samband med misstänkt skattebrottslighet med förtur och åklagares skyldighet att underrätta om att förtursbehandling ska ske.

Ändringarna är språkliga och medför ingen ändring i sak.

Överväganden finns i avsnitt 5.

17 § Förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatter eller avgifter *ska* göra anmälan till åklagaren så snart det finns anledning att anta att brott enligt denna lag har begåtts. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd enligt denna lag eller om anmälan av annat skäl inte behövs. Skatteverket får fullgöra anmälningsskyldigheten till enhet inom verket som *ska* medverka vid brottsutredning, om det inte finns skäl att anta att brottet föranleder annan påföljd än böter och den misstänkte kan antas erkänna gärningen. Detta gäller dock endast om den misstänkte fyllt tjugoett år.

Har i lag eller förordning meddelats bestämmelse som avviker från föreskrifterna i första stycket gäller den bestämmelsen.

Paragrafen innehåller bestämmelser om anmälningsskyldighet.

Ändringen i *första stycket* är språklig och medför ingen ändring i sak.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

9.2 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.

I paragrafen regleras grunderna för att ta ut skattetillägg vid oriktig uppgift.

Första stycket ändras på det sättet att undantaget för uppgifter som lämnas muntligen tas bort vilket innebär att tillämpningsområdet utvidgas till att även omfatta fall där oriktiga uppgifter lämnas muntligen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

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. *en lämnad uppgift om mervärdesskatt avser en transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt och den som lämnade uppgiften kände till eller borde ha känt till detta.*

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 paragrafen definieras vad som menas med uttrycket oriktig uppgift.

I *första stycket* införs en ny *tredje punkt* som innebär att en uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift avseende mervärdesskatt avser en transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt och den som lämnade uppgiften kände till eller borde ha känt till detta. Uppgiften kan således framstå som korrekt i det avseendet att den avser förvärv som har gått till på det sätt som redovisas i en mervärdesskattedeklaration. Att uppgiftslämnaren genom transaktionen deltagit i ett förfarande som utgjorde mervärdesskattebedrägeri innebär att uppgiftslämnaren saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i de fall han eller hon var i ond tro beträffande bedrägeriet. I fråga om avdragsrätt vid mervärdesskattebedrägerier, se HFD 2013 ref. 12.

Att en lämnad uppgift avser en transaktion innebär att den avser köp eller försäljningar av varor eller tjänster.

En förutsättning för att uppgiften ska anses vara oriktig är att den som lämnade uppgiften kände till eller borde ha känt till att transaktionen ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt. Uppgiftslämnaren ska således ha varit i ond tro. Frågan om den som lämnade 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 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 ekonomisk oförmåga, medför inte att det är fråga om ett skatteundandragande eller mervärdesskattebedrägeri.

Det är Skatteverket som har bevisbördan för att en oriktig uppgift har lämnats och beviskravet är detsamma som för övriga punkter i paragrafen, dvs. att det klart framgår att den som lämnade 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 avsnitt 6.

Sammanfattning av betänkandet

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 mervärdesskattebedrägeri. 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 författnings-ändringar 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 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.

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 bedömning 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 skattebrotts-lagen där begreppet oriktig uppgift förekommer. Regleringen be-gränsas 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 skattetillägg. Direktivet medför därmed inte något krav på att oriktiga uppgifter som lämnas muntligen ska kunna utgöra grund för skattetillägg. 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 änd-ring 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.

Betänkandets lagförslag

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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 transaktion som ingick som ett led i ett undandragande av mervärdesskatt 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	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

[1] Senaste lydelse 1996:658.
[2] Senaste lydelse 1996:658.

vårdslös skatteuppgift till böter eller fängelse i högst ett år.	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.	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	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.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2024.

[3] Senaste lydelse 2011:1247.

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

Bilaga 2

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.	
5 §	
En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att	
1. en lämnad uppgift är felaktig, *eller*	1. en lämnad uppgift är felaktig,
2. en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats,	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.

Bilaga 3

Förteckning över remissinstanserna

Följande remissinstanser har kommit in med yttranden: Ekobrottsmyndigheten, FAR, Företagarna, Förvaltningsrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Växjö, Göta hovrätt, Halmstad tingsrätt, Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet, Juridiska institutionen på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Justitiekanslern, Kammarrätten i Jönköping, Kommerskollegium, Näringslivets Skattedelegation, Regelrådet, Skatteverket, Stockholms tingsrätt, Svenskt näringsliv, Sveriges advokatsamfund, Tullverket och Åklagarmyndigheten.

Därutöver har yttrande kommit in från stiftelsen Rättvis skatteprocess.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att yttra sig: Justitieombudsmannen, Näringslivets regelnämnd och Tillväxtverket.