



GÖTEBORGS UNIVERSITET HANDELSHÖGSKOLAN

Handelshögskolan vid Göteborgs universitet

Juridiska institutionen

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

103 33 Stockholm

Fi2023/02386

Remissyttrande avseende Skyddet för EU:s finansiella intressen. Ändringar och kompletteringar i svensk rätt SOU 2023:49

Juridiska institutionen på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet har följande synpunkter att lämna på promemorian.

Det remitterade förslaget brister på flera punkter. Dessa förklaras kortfattat nedan och omfattar framför allt kritik avseende vilka frågor som har behandlats samt att ytterligare analyser krävs innan någon ändring av lagstiftning görs baserat på remitterat förslag.

1 Bakgrund

Utredningen avser att svara mot Kommissionens underrättelse om bristfällig implementering av SEFI-direktivet.¹ Uppdraget som utredningen gavs omfattar att lämna förslag till de förändringar som krävs i skattebrottslagen för att uppfylla kraven i SEFI-direktivet samt överväga om bestämmelser avseende skattetillägg i skatteförfarandelagen behöver ändras. Vid det ursprungliga genomförandet av SEFI-direktivet, bedömdes att Sverige i allt väsentligt uppfyllde de åtaganden som följde av direktivet.² Avseende de två frågor som kommissionen angett som bristfälligt implementerade (artikel 3.2 d i samt 3.2 d iii) gjordes följande överväganden:

- 1) Kriminalisering av muntligt lämnade oriktiga uppgifter kunde strida mot rätten att inte lämna straffrättsligt belastade uppgifter om sig själv i en förundersökning, och
- 2) Utrymmet för att begå berörda skattebrott genom enbart lämnande av muntliga uppgifter tordes vara obefintligt eftersom skadan skulle uppgå till minst 10 miljoner euro, dvs enbart omfatta allvarliga brott mot det gemensamma systemet för mervärdesskatt,

¹ 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.

² Se Ds 2018:34.

samt att skattesystemet bygger på skriftlighet genom skyldighet att deklarerat, lämna kontrolluppgifter, eller andra föreskrivna rapporteringsskyldigheter.

- 3) Avseende bedrägeri genom att dölja utebliven betalning eller otillbörligen skapad rätt till återbetalning och tolkningen av oriktig uppgift, även om uppgiften i sig är korrekt men kännedom om bakomliggande mervärdesskattebedrägeri, bör implementeringen förstås utifrån vad som är 'korrekta uppgifter' enligt direktivet och 'oriktiga uppgifter' enligt svensk rätt. Överväganden gjordes innan HFD avkunnade dom i NJA 2018 s. 704.

2 Medlemsstats implementeringsskyldighet

En medlemsstat är skyldig att implementera ett direktiv avseende det resultat som ska uppnås.³ Direktivformen används för att medlemsstaterna ska kunna genomföras i det befintliga nationella rättssystemet på det sätt som är bäst lämpat för den nationella strukturen. Avgörande är således huruvida implementeringen möter det resultat som direktivet föreskriver, vilket inte behöver innebära att specifik lagstiftning ska ändras om resultat exempelvis kan säkerställas genom rättssystemets övriga ramar såsom principers upprätthållande i praxis.⁴ Inom skatterätten är legalitetsprincipen en viktig grund för att skapa transparent och förutsebar lagstiftning. I rättsfallet NJA 2018 s. 704 som är refererat i utredningen framgår dock bland annat att legalitetsprincipen inte är ett hinder för att tillämpa exempelvis principen om missbruk som härrör från EU-rätten i svenska domstolar. Analysen av de ändringar som SEFI-direktivet ligger till grund för i nationell rätt, bör ske inom ramen för denna EU-rättsliga kontext. Detta särskilt eftersom SEFI-direktivet utgör ett så kallat minimidirektiv och risk för överimplementering av direktiv bör beaktas då en överimplementering inte nödvändigtvis leder till ökad rättssäkerhet på området. En överimplementering kan även motverka grundtanken bakom direktiv avseende harmonisering av medlemsstaternas nationella rätt på ett specifikt område och strida mot EU-rätten.⁵

3 Synpunkter på förslagen

Kommittédirektivet som ligger till grund för utredningen anger att utgångspunkten är att Sverige redan har implementerat SEFI-direktivet på ett korrekt sätt. Utredningen har dock i uppdrag att se över lagstiftningen så att den bättre ska följa direktivets ordalydelse, främst mot bakgrund av kommissionens underrättelse. De förslag som läggs fram i promemorian om kriminalisering av muntliga uppgifter går långt utöver vad SEFI-direktivet kräver. Förslaget omfattar inte enbart de allvarigare brott som direktivet omfattar utan föreslår en generell tillämpning för samtliga skattebrott. Hur en sådan generell tillämpning står i förhållande till oskuldspresumtionen och passivitetsrätten behöver analyseras mer ingående än vad som framgår av promemorian. En problematisering av vad som utgör otillbörliga påtryckningar i skatteärenden där muntliga uppgifter lämnas är otillräckligt behandlat för att säkerställa rättssäkerhet. Likaså är

³ Art. 288 FEUF.

⁴ Se exempelvis EU-domstolens dom av den 26 juni 2003, Kommissionen mot Frankrike, C-233/00, ECLI:EU:C:2003:371, punkt 75-76.

⁵ För en översiktlig beskrivning av problemet se exempelvis Europeiska revisionsrätten, Översiktlig analys: Genomförandet av EU-rätten i praktiken: Europeiska kommissionens tillsynsansvar enligt artikel 17.1 i fördraget om Europeiska unionen, 2018.

konsekvensen av de förslag som lämnas otillräckligt utredda, särskilt avseende följande punkter:

- i) i vilka situationer detta uppstår med tanke på graden av skriftlighet i hantering och redovisning av skatteärenden,
- ii) skatterättens komplexitet och svårighet för skattskyldiga att fullgöra sina skyldigheter på ett korrekt sätt,
- iii) hantering av muntliga uppgifter på myndighetsnivå samt säkerställande av hur och på vilket sätt dessa är korrekt uppfattade i förhållande till den skattskyldiga och den person som varit i kontakt med myndighet. Företräder den som lämnat uppgiften den skattskyldige och i så fall på vilket sätt? Hur har identitet kontrollerats och hur säkerställs att muntlig uppgift inte bygger på missförstånd? Vem ska bevisa vad i vilket skede av hanteringen av muntliga uppgifter när dessa kan leda till straffansvar? etc.

En kodifiering av praxis avseende oriktig uppgift och EU-rättens praxis avseende avdragsrätt vid mervärdesskattebedrägerier till korrekta uppgifter framställs följa ett gott syfte. Konsekvenserna av en sådan kodifiering i ett bredare perspektiv, vilket förslaget föreslår genom utvidgningen utöver vad SEFI-direktivet kräver, behöver dock analyseras ytterligare särskilt eftersom förslaget innebär ett utökat tillämpningsområde för skattetillägg. Rättssäkerhetsfrågorna som aktualiseras vid skattetillägg och skattebrott har inte analyserats i tillräcklig utsträckning avseende skillnader i förhållande till exempelvis subjektiva rekvisit.

En djupare analys av syften och ändamål med de förslag som ges, samt fördjupade analyser av de rättssäkerhetsfrågor som aktualiseras genom den överimplementering som föreslås är en grundförutsättning för god skattelagstiftning.

Detta remissvar har upprättats av professor Pernilla Rendahl.

I tjänsten

Mikael Baaz

Prefekt