

Regeringskansliet
Finansdepartementet
103 33 Stockholm**Yttrande över betänkandet Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (SOU 2013:62)**

(Fi2013/3266)**Förbudet mot dubbla förfaranden**

Riksdagens ombudsmän har beretts tillfälle att senast den 22 november 2013 lämna synpunkter på delar av det som föreslås i betänkandet SOU 2013:62. I det följande lämnar jag synpunkter på förslagen i del II, Förbudet mot dubbla förfaranden. Jag avstår från att yttra mig över förslagen som rör normalt tillgängligt kontrollmaterial och nivåerna på skattetillegg.

1. Utredningens förslag bör inte genomföras**1.1. Inledning**

Skatteverket eller Tullverket kan ålägga en person skattetillegg eller tulltillegg på grund av att han eller hon har lämnat en oriktig uppgift. Det är numera klarlagt att den oriktiga uppgiften inte dessutom kan leda till straff i en senare brottmålsrättegång eftersom en sådan ordning strider mot artikel 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. När unionsrätt tillämpas strider den även mot artikel 50 i EU:s rättighetsstadga. Det är mot denna bakgrund som utredningen har sett över det svenska systemet.

Utredningen har övervägt två alternativa lösningar. Ett tänkbart system innebär att det allmänna måste välja mellan att ta ut en administrativ avgift och att anmäla ett misstänkt brott. I betänkandet kallas det systemet för vägvalsalternativet. Ett annat system är att låta de administrativa och de straffrättsliga sanktionerna hanteras i ett och samma förfarande. I ett sådant system behåller det allmänna möjligheten att både ålägga den enskilde en administrativ avgift och att bestraffa honom eller henne.

Vägvalsalternativet är det ojämförligt enklaste och mest lättbegripliga systemet. Det är det alternativ som valts i de tre länder som utredningen har studerat – Norge, Nederländerna och Finland. En nackdel med det systemet är att om det allmänna valt att anmäla ett misstänkt brott, så innebär en frikännande dom i brottmålet enligt tilläggsprotokollet och rättighetsstadgan hinder mot att ålägga en administrativ avgift även i de fall det skulle ha funnits förutsättningar för det om inte brottsanmälan hade gjorts.

Utredningen har emellertid stannat för att föreslå att behålla möjligheten att använda både administrativa avgifter och straff i de allvarliga fallen och att de fallen ska hanteras i ett och samma förfarande i straffprocessuell ordning. Förslaget innebär att i de fall Skatteverket eller Tullverket gör en brottsanmälan så ska frågan om skatte- eller tulltillägg hanteras av åklagaren som antingen förelägger den misstänkte tillägget till godkännande i ett strafföreläggande eller framställer ett yrkande om tillägget när ansvarstalan väcks i tingsrätt. För de fall som inte rapporteras till åklagare, ska de administrativa avgifterna hanteras av Skatteverket och Tullverket.

Enligt min mening innebär utredningens förslag en mycket komplicerad lösning. Att dela upp beslutsfattandet om skattetillägg och tulltillägg i första instans mellan Skatteverket, Tullverket och tingsrätterna innebär omfattande behov av överlämnande av uppgifter och handlingar mellan de olika myndigheterna. Det innebär risk för att liknande fall behandlas olika. I det följande ska jag redovisa några problem med utredningens förslag.

1.2. Avser skattetillägget och skattebrottet samma gärning?

Enligt svensk rätt anses alla felaktigheter som kan hänföras till en och samma deklaration vara en gärning i straffprocessuellt hänseende (s. 247). Om en person döms för en felaktighet i en deklaration och domen vinner laga kraft, så innebär alltså domen att det inte längre går att åtala den dömden för andra felaktigheter i samma deklaration. I skatteförfarandet anses däremot ett avgörande avseende en uppgift i en deklaration inte hindra att en annan fråga i deklarationen blir föremål för omprövning. Utredningen utgår från att varken artikel 4.1 i tilläggsprotokollet eller artikel 50 i rättighetsstadgan hindrar exempelvis att Skatteverket beslutar om skattetillägg beträffande en felaktighet i en deklaration och anmäler en annan felaktighet till åklagaren som misstänkt skattebrott. Det skulle inte heller föreligga något hinder mot att, när det finns en fällande brottmålsdom avseende en felaktighet i en deklaration, senare ta ut skattetillägg för någon annan felaktighet eller passivitet i deklarationen än den som prövades i brottmålsprocessen. Det synsättet är nödvändigt för att utredningens system med två sanktioner i en domstol ska fungera (s. 249). Utredningen redovisar samtidigt att det saknas vägledning från Europadomstolen i denna fråga. Skälet för utredningens tolkning av bestämmelsen i tilläggsprotokollet är att utredningen inte kan finna något bärande skäl för att en sådan uppdelning skulle stå i strid med protokollets förbud mot dubbla förfaranden. Jag instämmer med utredningen att tolkningen är rimlig. Eftersom Europadomstolen inte gett någon vägledning i frågan, är rättsläget emellertid oklart. Det måste anses vara riskabelt att bygga ett nytt system på denna tolkning av tilläggsprotokollet.

1.3. Hinder mot att utvidga förundersökning eller åtal

Även om man godtar utredningens tolkning av tilläggsprotokollet, innebär förslaget svårigheter i den praktiska hanteringen. Det är alltså tänkbart att Skatteverket anmäler ett misstänkt skattebrott avseende en felaktighet i en deklaration och – i nära tidsmässigt samband med anmälan – meddelar beslut om skattetillägg beträffande felaktigheter i deklarationen som bedöms ligga utanför utred-

ningen. Då innebär beslutet om skattetillägg emellertid att det inte är möjligt med ett straffprocessuellt förfarande avseende dessa felaktigheter. Även om åklagaren under förundersökningen eller rättegången kommer fram till att även dessa felaktigheter bör lagföras i brottmålsprocessen, är han således förhindrad att göra det.

1.4. Domstolens beslut om tillägg kan behöva fattas innan det finns ett beskattnings- eller tulltaxeringsbeslut

Enligt nuvarande ordning fattar Skatteverket och Tullverket beslut om skatte- och tulltillägg i samband med att beslut fattas i skatte- respektive tullfrågan. Om en allmän domstol ska fatta beslut om skatte- och tulltillägg, kan det, som utredningen är inne på i avsnitt 9.17.1, uppkomma situationer där domstolen måste fatta beslut om skatte- eller tulltillägg innan det finns ett beskattnings- eller tulltaxeringsbeslut. Det innebär risk för att beslutet om tillägg inte korreponderar med det kommande beslutet från Skatteverket respektive Tullverket.

1.5. Dubbla prejudikatinstanser

En nackdel med utredningens förslag, som utredningen själv har uppmärksammat, är att både Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen kommer att ha till uppgift att meddela vägledande avgöranden i mål angående skatte- och tulltillägg. Som påpekats i det särskilda yttrandet av den sakkunniga Teresa Simon-Almendal och experten Kerstin Nyqvist innebär det risk för en oenhetlig praxis, vilket är otillfredsställande.

1.6. Inget skatte- eller tulltillägg efter åtalsunderlåtelse

Utredningen utgår, enligt min mening med rätta, från att åtalsunderlåtelse innefattar en prövning av den tilltalades skuld på det sätt som avses i artikel 4.1 i tilläggsprotokollet. Det innebär att ett beslut om åtalsunderlåtelse förhindrar Skatteverket och Tullverket från att fatta beslut om skatte- och tulltillägg. Visserligen kan man, som utredningen gör på s. 242 f., hoppas att åklagarna tolkar reglerna om åtalsunderlåtelse så att åklagaren normalt inte underlåter åtal i de fall där skatte- och tulltillägg kan vara aktuellt. Så länge reglerna inte ändras kan åklagarna emellertid, om utredningens förslag genomförs, meddela beslut om åtalsunderlåtelse som leder till att det inte går att besluta om ett skatte- eller tulltillägg som annars borde ha utgått.

1.7. Olika regler om prövningstillstånd

En konsekvens av utredningens förslag är att olika regler om prövningstillstånd kommer att gälla för den som vill överklaga ett beslut om skatte- eller tulltillägg beroende på om det är allmän domstol eller Skatteverket som har meddelat det första beslutet. Om beslutet meddelats av allmän domstol, krävs det prövningstillstånd för att hovrätten ska pröva frågan under förutsättning att både ansvarsfrågan och tilläggsfrågan överklagas. En fullständig prövning är alltså i de fallen garanterad bara i en instans. Om däremot beslutet meddelats av Skatteverket och överklagas av den enskilde, gäller först och främst att Skatteverket ska ompröva sitt beslut enligt 66 kap. 2 § skatteförfarandelagen. Omprövningsbeslutet kan sedan överklagas till förvaltningsrätt och därefter till kammarrätt utan krav på

prövningstillstånd. En fullständig prövning är alltså garanterad i tre instanser. Enligt min mening är det inte rimligt att likartade beslut behandlas så olika av rättsväsendet.

Utredningen föreslår dock att det inte ska finnas något krav på prövningstillstånd i ledet tingsrätt – hovrätt i de fall där det bara är skatte- eller tulltillägget som överklagas. Det innebär att den som döms till böter jämte skattetillägg måste ha prövningstillstånd om han eller hon vill bli helt frikänd och alltså slippa både böter och skattetillägg. Om den dömde däremot accepterar domstolens bedömning i skuldfrågan och bötestraffet och bara överklagar skattetillägget, behövs inget prövningstillstånd enligt utredningens förslag. Skillnaden i hantering av dessa båda situationer är omotiverad och jag anser att fallen bör behandlas lika.

1.8. Olika beviskrav

Utredningens förslag innebär att den allmänna domstolen ska tillämpa olika beviskrav när det gäller skuldfrågan och tilläggsfrågan. För att den åtalade ska dömas till ansvar för att ha lämnat en felaktig uppgift i en deklARATION krävs att det är *ställt utom rimligt tvivel* att uppgiften är felaktig. För att den åtalade ska få skattetillägg krävs att det *klart framgår* att uppgiften är felaktig (49 kap. 5 § första stycket 1 skatteförfarandelagen). Ett system med två olika beviskrav är komplicerat och svårt att förstå för den enskilde. Om frågor om skattetillägg och tulltillägg ska hanteras av de allmänna domstolarna, bör enligt min mening samma beviskrav gälla för ansvarsfrågan och tilläggsfrågan.

1.9. Olika krav på subjektiva rekvisit

Av utredningens direktiv framgår att utredningen inte har haft mandat att föreslå krav på subjektiva rekvisit såsom uppsåt eller oaktsamhet för att skatte- respektive tulltillägg ska kunna påföras. Det innebär att en brottmålsrättegång kan resultera i att den tilltalade inte kan dömas till böter eftersom domstolen bedömer att han inte varit vårdslös när han lämnade en felaktig uppgift men att han trots det kan åläggas att betala ett avsevärt belopp i skattetillägg. Att förklara en sådan dom för den som drabbas av den är en pedagogisk utmaning. Skillnaden i krav på subjektiva rekvisit i ansvars- och tilläggsfrågor gör att den föreslagna lösningen med två sanktioner i samma domstol framstår som mindre lämplig.

1.10. Slutsats

Min uppfattning är, som framgår, att den lösning som utredningen har föreslagit leder till många svårigheter. I de tre länder som utredningen har studerat närmare har man också löst problemet genom att det allmänna tvingas att i ett tidigt stadium ta ställning till om en administrativ avgift ska utgå eller om ett straffprocessuellt förfarande ska användas (vägvalsmetoden). Jag anser inte att det är lämpligt att lägga det nu föreliggande förslaget till grund för lagstiftning utan föreslår att svensk lag bringas i överensstämmelse med tilläggsprotokollet och rättighetsstadgan genom vägvalsmetoden.

2. Synpunkter om förslaget ändå genomförs

Om utredningens förslag genomförs, vill jag i det följande lämna ett par synpunkter på enskildheter i förslaget.

2.1. Åklagarens yrkande om skattetillägg eller tulltillägg (avsnitt 9.16.2)

Av betänkandet framgår att tingsrättens avgörande av frågan om skatte- eller tulltillägg ska utgöras av ett uttalande om vad som ska utgöra underlaget för Skatteverkets eller Tullverkets beräkning av skatte- eller tulltillägg när domen verkställs. Det belopp med vilket skatte- eller tulltillägg ska utgå bestäms dock av Skatteverket eller Tullverket utifrån bl.a. storleken på den undandragna skatten (s. 264). Det innebär att åklagarens yrkande om skattetillägg för en inkomst som inte tagits upp i en inkomstdeklaration ska innefatta både ett påstående om vilket belopp som oriktigt utelämnats och ett yrkande beträffande vilken procentsats av den skatt som den åtalade skulle ha tjänat på den oriktiga uppgiften som bör utgå som skattetillägg. Av reglerna i 49 och 51 kap. skatteförfarandelagen framgår att det kan behövas ganska komplicerade räkneövningar. För att åklagarens stämningsansökan ska tjäna som underlag för en rättegång om skatte- och tulltillägg bör den alltså vara relativt utförlig. Utredningen skriver att yrkandet ska vara självständigt och skilt från gärningsbeskrivningen i stämningsansökan, att yrkandet ska kunna stå på egna ben för det fall att det straffrättsliga yrkandet faller bort och att åklagaren i yrkandet ska ta upp eventuella befrielsegrunder (s. 263). Av utredningens förslag till ny lydelse av 45 kap. 4 § tredje stycket rättegångsbalken framgår emellertid inte de krav som bör ställas på åklagarens yrkande. Bestämmelsen bör alltså göras tydligare.

2.2. Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning (avsnitt 9.19.1)

Den som misstänks för ett brott har under vissa förutsättningar rätt att få en offentlig försvarare. Ersättning till den offentlige försvararen betalas av allmänna medel men om den misstänkte döms för brottet är han eller hon i princip skyldig att ersätta staten dess kostnad för den offentlige försvararen. Utredningen föreslår att den som i en brottmålsprocess riskerar att få betala skatte- eller tulltillägg ska kunna få ersättning för sina kostnader enligt 43 kap. skatteförfarandelagen men att hans eller hennes offentlige försvarare inte ska kunna få ersättning för biträde i skatte- eller tulltilläggsdelen. Skälet till detta ställningstagande är att frågor om skatte- och tulltillägg så långt det är möjligt ska behandlas på samma sätt oavsett om beslutet meddelas av allmän domstol, myndighet eller förvaltningsdomstol.

Som experten Börje Leidhammar har påpekat i sitt särskilda yttrande framstår det som ineffektivt att inte låta den offentlige försvararen biträda den enskilde även i skatte- eller tullmålet. Enligt min mening är den lösning som utredningen föreslår inte godtagbar. Jag anser att den offentlige försvararens uppdrag även ska omfatta skatte- och tulltilläggsfrågor och att reglerna i 43 kap. skatteförfarandelagen inte ska vara tillämpliga när frågor om skatte- och tulltillägg handläggs av åklagare och allmän domstol.

Lars Lindström

Cecilia Melander
föredragande